

¿Conviene revisar el sistema de incentivos?

Ángeles Calzada

RESUMEN

En las páginas siguientes se formulan algunas reflexiones sobre la funcionalidad actual de los principales instrumentos de incentivo a actividades particulares vigentes en el país y de su correspondencia con las condiciones del entorno económico vigente y de las finanzas públicas. Para tal fin se realiza un somero repaso de las experiencias nacionales pasadas con los sistemas de incentivos y se ha realizado un esfuerzo por consultar legislación comparable de otros países, sobre todo los centroamericanos miembros del DR-CAFTA, en el interés de ver las tendencias que muestran los incentivos en cada uno de los casos examinados.

Dos leyes nacionales de incentivos se examinan; la 8-90 de Zonas francas, la 28-01, de Desarrollo Fronterizo. Tangencialmente se reseña también la ley 392-07, sobre Competitividad e innovación industrial.

Es preciso aclarar, ante todo, que estas reflexiones no pretenden tener carácter académico alguno, sino que responden a una preocupación surgida en los años recientes ante la necesidad de que el país ajustase la legislación atinente a las zonas francas a las regulaciones de la OMC, lo cual llevó a considerar preocupaciones de índole fiscal y a la eventual conveniencia de revisar el conjunto de leyes de incentivos, sobre todo en el interés de llegar a establecer una relación conveniente entre el gasto tributario que generan y los efectos sobre las variables que se deseaba influenciar con ellas.



Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo
Unidad Asesora de Análisis Económico y Social

Ministro

Isidoro Santana

¿Conviene revisar el sistema de incentivos?

AUTOR¹

Ángeles Calzada

COORDINACIÓN TÉCNICA

Magdalena Lizardo

SERIE

Texto de Discusión No. 27

Febrero, 2017

¹ El contenido de este documento es de exclusiva responsabilidad de la autora, por tanto, no comprometen a la UAAES ni al Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo (MEPyD). Se agradece a los miembros de la UAAES sus valiosos comentarios al borrador inicial. Las direcciones electrónicas del autor son: angeles.calzada02@gmail.com.do

Contenido

I. Un pequeño repaso histórico	7
III. Conclusiones sobre las tendencias recientes en la legislación de incentivos a zonas francas o industrias.	39
IV. La problemática reciente de las zonas francas en República Dominicana.	40
V. Leyes de incentivo al desarrollo regional en América Latina	51
VI. Conclusiones	60
Bibliografía.....	63

I. Un pequeño repaso histórico

Cuando, tras la caída de la dictadura trujillista, el país logró la estabilidad política, a partir de la instauración del régimen de Balaguer en 1966, el gobierno trató de impulsar la modernización del país mediante un conjunto de incentivos hacia actividades que se consideraban modernizantes, como la industria, la banca, la construcción, entre otras.

En general, todos los sistemas de incentivos contenían un amplio componente de exenciones tributarias, a lo que se sumaba la facilidad de financiamiento para el desarrollo de nuevos proyectos de inversión a través del Fondo Fide y la CFI. Las principales leyes promulgadas en esa época fueron:

- Ley No.292, del 30 de junio de 1966, sobre Sociedades Financieras de Empresas que Promueven el Desarrollo Económico;
- Ley 299, del 23 de abril de 1968, de Protección e Incentivo Industrial;
- Ley No.532, del 12 de diciembre del 1969, de Promoción Agrícola y Ganadera, y sus modificaciones;
- Ley 153, del 4 de junio de 1971, de Promoción e Incentivo del Desarrollo Turístico;
- Ley No.146, del 4 de junio de 1971, Minera de la República Dominicana;
- Ley No.171, del 4 de junio de 1971, sobre Bancos Hipotecarios de la Construcción;
- Ley 180, del 30 de mayo de 1975, sobre Protección y Desarrollo de la Marina Mercante Nacional.

Con el cambio de gobierno en 1978 y la expansión del gasto público que indujo “el modelo de demanda inducida” impulsado, se comenzaron a sentir presiones sobre las cuentas externas, por lo que se trató de dar impulso a las exportaciones con la Ley 69, de fecha 16 de noviembre de 1979, sobre Incentivo a las Exportaciones, y la Ley 409, del 15 de enero de 1982, sobre Fomento, Incentivo y Protección Agroindustrial.² En 1990, dadas las fuertes modificaciones que se habían introducido en la ley 299 y en el interés de no afectar, sino potenciar, a las zonas francas, se promulgó la ley No.8-90, de Incentivo al Desarrollo de las Zonas Francas Industriales de Exportación, la cual extendió los beneficios del régimen especial a empresas de inversores locales.

A la larga, la proliferación de exenciones tributarias y la manipulación absurda del tipo de cambio fueron generando desequilibrios que se convirtieron en las causas determinantes de la gran crisis de 1989-1990. Ya en 1983 las dificultades de las finanzas públicas y el sector externo habían obligado a introducir una serie de correcciones, que en el caso de

² En los años siguientes se promulgaron algunas leyes adicionales, como la Ley No.290, de fecha 28 de agosto de 1985, sobre Incentivo al Desarrollo Forestal y la Ley 14, del 1ro. de febrero de 1990, de Incentivo al Desarrollo Eléctrico Nacional.

las leyes de incentivo se plasmaron en ponerle un tope al nivel de deducciones que por concepto de incentivos se podrían realizar de la base imponible del ISR, sumado a una unificación de los tipos de cambio diferenciales al nivel establecido por el mercado.

Pero la nueva administración balaguerista, iniciada en 1986, ignorando los cambios que se habían producido en la economía nacional y su entorno, acudió a la dinamización del gasto estatal en inversiones y a volver a utilizar un tipo de cambio totalmente irreal. La nueva crisis de 1989-1990, con serios déficit fiscales y externos, no se hizo esperar y creó las condiciones para introducir toda una oleada de reformas estructurales en el funcionamiento de la economía dominicana. No es interés en este análisis revisar el contenido de esas reformas, sino tan solo destacar los componentes fundamentales: minimización de los incentivos tributarios (Código Tributario) una nueva liberación del tipo de cambio y una reforma arancelaria que redujo drásticamente los aranceles nominales, acompañada por el abandono de los diferenciales tipos de cambio utilizados en la valoración aduanera.

En este punto es interesante introducir un par de reflexiones sobre la efectividad de los incentivos fiscales. La Ley 299-68 fue el “gran instrumento” para impulsar la industrialización en esta etapa; pero los incentivos otorgados para la industria de sustitución de importaciones eran prácticamente iguales a los otorgados previamente por la Ley 4, de 1963. ¿Por qué la 299 tuvo éxito en inducir inversiones industriales y la ley 4 no? En gran medida porque a partir de 1968 el país entró en una etapa de estabilidad política que deparaba un incentivo superior a todas las exenciones otorgadas por la ley 4 en un ambiente de inestabilidad, a lo que se añadían facilidades para la obtención de créditos blandos para las nuevas inversiones.

De igual modo, la misma ley 299 había establecido los incentivos para las zonas francas desde 1968, pero para el periodo 1980-1984 las exportaciones de esos parques apenas significaron, en promedio, el 7.5% del total de las exportaciones de bienes. Tras la primera corrección cambiaria, de mediados de esa década, pasaron a significar un promedio de 32.2% para el período 85-89 y tras la liberalización definitiva del tipo de cambio, con la crisis de 1990, es participación se elevó a un promedio de 74.1% entre 1990-1999. Claro que en esta última escalada intervino la generalización de los incentivos a empresas nacionales.

El Código Tributario de 1992 eliminó los siguientes incentivos:

- Artículo 6 de la Ley 69, de fecha 16 de noviembre de 1979, sobre Incentivo a las Exportaciones, que establecía “Los Certificados de Abono Tributario (CAT) podrán ser utilizados por el beneficiario o su endosatario para el pago de impuestos nacionales o redención de cualquier deuda o compromiso frente al Estado, por lo cual deberán ser aceptados por todas las oficinas recaudadoras del Estado. Serán documentos expresados en moneda nacional, libremente negociables, no computables como

ingresos sujetos al pago de Impuestos sobre la Renta y redimibles desde su expedición.”

- Ley 299, del 23 de abril de 1968, de Protección e Incentivo Industrial y sus modificaciones.
- Ley 153, del 4 de junio de 1971, de Promoción e Incentivo del Desarrollo Turístico.
- Ley 409, del 15 de enero de 1982, sobre Fomento, Incentivo y Protección Agroindustrial.
- Ley 14, del 1ro. de febrero de 1990, de Incentivo al Desarrollo Eléctrico Nacional.
- Artículos 56, párrafos I y II, 57 y sus párrafos I, II y III, y 58 de la Ley No.532, del 12 de diciembre del 1969, de Promoción Agrícola y Ganadera y sus modificaciones, que establecían exenciones al ISR.
- Artículos 6, 9, 13 y 14 de la Ley No.290, de fecha 28 de agosto de 1985, sobre Incentivo al Desarrollo Forestal y sus modificaciones. El Art. 6 establecía los siguientes incentivos:
 - a) Exención de 90% del pago del Impuesto sobre la Renta por todos los conceptos contenidos en la ley y sus modificaciones y/o ampliaciones derivados por la empresa o persona natural o jurídica sobre actividades enunciadas en el Capítulo I. durante el periodo de exención estipulado al efecto;
 - b) Exención de impuestos sobre construcción;
 - c) Exención de impuestos sobre constitución de sociedades comerciales o de aumentos de capital de estas;
 - d) Exención de impuestos nacionales y municipales de patentes, de venta de productos forestales que tengan su origen en proyectos o inversiones incentivadas por esta ley;
 - e) Exoneración de un 90% de todos los derechos e impuestos de importación y demás gravámenes conexos, incluyendo el arancel, los impuestos unificados y los de consumo interno, sobre los artículos y materiales no asequibles de fabricación nacional, necesarios para la reforestación, tales como: semilla, equipos para sembrar, talar, podar, fumigar, irrigar, aserrar, cortar, abonar, sin excluir tractores, rastras sembradoras y cualesquiera otros equipos...;
 - f) Exención de 90% de impuesto sobre la propiedad inmobiliaria rural existente o por crear;
 - g) Exención de 90% de todos los impuestos sobre transferencia de propiedad inmobiliaria rural.
- Artículos 4, literal a) in fine, 9, 10 y 11 de la Ley No.171, del 4 de junio de 1971, sobre Bancos Hipotecarios de la Construcción; los Artículos. 9, 10 y 11 disponían:

Artículo 9.-Los Bancos Hipotecarios de la Construcción estarán exentos del Impuesto sobre la Renta o impuestos similares que se establecieren en lo futuro, siempre que el monto imponible no exceda del 15% de su capital pagado y reservas. El excedente sobre dicho 15% estará gravado. Esta exención tendrá una

duración de 12 años a partir de la fecha de la constitución de la compañía por acciones.

Artículo 10.-Durante los primeros diez años, las utilidades obtenidas por los inversionistas en los Bancos Hipotecarios de la Construcción quedarán exentas del Impuesto sobre la Renta hasta un cincuenta por ciento (50%) y de cualquier otra ley similar que la sustituya.

Párrafo 1.-De igual manera estará exenta del Impuesto sobre la Renta la parte de los beneficios netos que las personas físicas o morales inviertan en la compra de acciones de capital social autorizado de los Bancos Hipotecarios de la Construcción. Esta exención no podrá exceder el cuarenta por ciento (40%) de la renta neta anual del contribuyente, ni de la suma de setenta y cinco mil pesos oro (RD\$75,000.00) por una sola vez.

Artículo 11.-La constitución de los Bancos Hipotecarios de la Construcción y los contratos de préstamos y otras clases que se otorguen, así como el registro, traspaso, o ejecución de los créditos estarán libres de impuestos, derechos o contribuciones públicas de cualquier clase.

- Artículos 6, 7 y 9 de la Ley No.292, del 30 de junio de 1966, sobre Sociedades Financieras de Empresas que Promueven el Desarrollo Económico; esos artículos disponían lo siguiente:

Art. 6.-Las sociedades financieras, en vista de su función esencial de canalizadoras de la inversión de capitales, estarán exentas del Impuesto Sobre la Renta o impuestos similares que se establecieren en lo futuro, siempre que el monto imponible no exceda del 15% de su capital pagado y reservas. El excedente sobre dicho 15% estará gravado. Esta exención tendrá una duración de 12 años a partir de la fecha de la constitución de la sociedad.

Art. 7.- Durante los primeros diez años las utilidades obtenidas por los inversionistas en las sociedades financieras reguladas por la presente ley, quedarán exentas del Impuesto sobre la Renta hasta un cincuenta por ciento (50%).

Art. 9.-La constitución de las sociedades financieras y los contratos de préstamos y otras clases que ellas otorguen, así como el registro, traspaso o ejecución de los mismos, estarán libres de impuestos, derecho o contribución pública de cualquier clase.

- Artículos 26 y 27 de la ley No.8-90, de Incentivo al Desarrollo de las Zonas Francas Industriales de Exportación, de fecha 15 de enero de 1990. En esta ley, aprobada apenas dos años antes de la promulgación del Código Tributario, también se eliminaron exenciones:

Artículo 26.- Estarán exentos del pago de impuesto sobre la renta establecidos por la ley No. 5911 del 22 de mayo de 1962 y sus modificaciones, los beneficios y/o reinversiones declaradas como renta neta imponible por personas físicas o morales, que sean invertidos en el establecimiento y desarrollo de Zonas Francas de conformidad con los siguientes porcentajes escalas:

Párrafo- La deducción anual por concepto de exenciones y exoneraciones no podrá exceder en ningún caso del cincuenta (50%) de la renta anual, tal como lo establece la ley No. 71-86-30, del 22 de diciembre del 1986, publicada en la G.O. No. 9701.

Un cien por ciento (100%), o sea la totalidad de la renta deducible, cuando se trate de operadoras de Zonas Francas establecidas en las Zonas Francas fronterizas del país, etc., de conformidad con el literal c) del Artículo 6 de esta ley.

Un ochenta por ciento (80%) sobre la totalidad de la renta deducible, para el Distrito Nacional y área geográfica de 50 Km. de radio.

Un noventa por ciento (90%) sobre la totalidad de la renta deducible, para aquellas operadoras cuya localización geográfica no responda a las descripciones en los literales a) y b).

Artículo 27- Las inversiones en acciones, títulos o valores deberán permanecer como tales durante un período no menor de tres (3) años, y el monto invertido que fue tomado exento no podrá ser devuelto a los inversionistas por ningún organismo directo o indirecto antes de dicho período. Estas inversiones deberán concentrarse en: construcción de edificios, compra y desarrollo de terrenos, de equipos, materiales de construcción y/o capital de trabajo.

Se observa claramente que el Código Tributario eliminó prácticamente todas las exenciones tributarias (salvo las recientemente otorgadas a las empresas de las zonas francas, Ley 8-90) como medio para fortalecer las finanzas públicas y superar los desequilibrios fiscales que dichas exenciones habían provocado.

Como ya se señaló, en los primeros años de la década de los 90 se introdujo un amplio abanico de reformas estructurales. Además del sistema tributario y el tipo de cambio, se modificó la ley de inversión extranjera, la regulación del sistema monetario y financiero.... Todos estos cambios modificaron sustancialmente el entorno macroeconómico y eliminaron muchas de las distorsiones que habían definido la necesidad de otorgar incentivos fiscales. Por ejemplo, la drástica disminución de las tasas arancelarias eliminó la lógica de las desgravaciones parciales o totales concedidas a las actividades productivas, al tiempo que redujo las tasas de protección efectiva que orientaban la producción casi exclusivamente hacia el mercado interno.

A las reformas de inicios de los años 90 se sumó, a finales de la década y en la década siguiente, un profundo proceso de apertura comercial. Los primeros ensayos fueron el TLC con Centroamérica de 1998, y con CARICOM en 2001. En 2007 entró en vigencia el DR-CAFTA y el EPA con la Unión Europea en 2008. Se puede plantear entonces que el entorno macroeconómico y la política comercial han sufrido cambios trascendentales desde inicios de los 90, definiendo un entorno totalmente diferente al que motivó los incentivos de la época balaguerista.

Desde luego, a pesar de las que se denominaron “reformas estructurales” persisten deficiencias sistémicas: dificultades en la operatividad del sector público que entorpecen el accionar de las actividades productivas, pobre educación de la población, dificultades para la obtención de créditos, sobre todo a largo plazo, deficiencias en la infraestructura, sobre todo en la generación eléctrica, entre otras.

Siguiendo la trayectoria típica de los países en desarrollo con graves deficiencias sistémicas, se retomó la práctica de recurrir a los incentivos tributarios como medio por excelencia para impulsar algunas actividades, en sustitución de lo que serían políticas orientadas a superar las deficiencias sistémicas. De tal manera, se ha llegado de nuevo ante una situación de proliferación de incentivos tributarios, como se puede apreciar en la tabla a continuación.

En la tabla 1 se puede observar que el país ha vuelto a ser magnánimo a la hora de incentivar una amplia gama de actividades. Lo que no está tan claro es hasta qué punto esos incentivos eran necesarios en el nuevo entorno, tras las reformas y la apertura comercial, ni hasta qué punto han contribuido a lograr los objetivos perseguidos, o bien si, por el contrario, han sido redundantes. Esto último es particularmente preocupante en el caso de las empresas que han estado disfrutando de las exenciones tributarias por períodos que en algunos casos se extienden por décadas.

Si bien un nivel de facilidades puede ser necesario para atraer la inversión inicial y superar las ineficiencias sistémicas, se supone que la implantación y consolidación de las empresas debe fundamentarse en ganancias de eficiencia y adaptación al medio, y no debieran precisar subsidios perennes.

Es por ello que desde hace tiempo se está planteado la inquietud sobre la conveniencia o no de modificar algunas de las leyes de incentivo vigentes. La reincidente proliferación de leyes de incentivo para sectores particulares dificulta en grado extremo su administración y puede estar dando lugar a solapamientos entre las mismas. Por otro lado, algunas leyes han sido cuestionadas desde sectores empresariales que se sienten negativamente afectados por los incentivos otorgados a otros sectores particulares de actividad. Ejemplo de esto: las empresas industriales agrupadas en la AIRD han reclamado insistentemente sobre las condiciones de competencia desleal que creaba la ley 28-01 de desarrollo fronterizo. La misma AIRD ha expresado en repetidas ocasiones su disconformidad con las diferentes condiciones de operación que se establecen para las empresas situadas en los parques de zona franca y las situadas al exterior de esos parques.

Tabla 1: Nuevas exenciones tributarias establecidas por las leyes de incentivo

Leyes	ISR	ITBIS	Arancel	ISC	Combust	Otros
8-90 Zonas francas	100%	100% import. y compra local	100% maq, insum., vehículos carga		Grandes consumidores	Constit. Sociedades;
28-01 Desarrollo fronterizo	100%	100% compras y ventas *	100%		Exentos	Invers. en empresas hasta 50% RNI. Todo otro impuesto
158-01 Turismo: nuevas empr. en zonas específicas; 195-13: generaliza beneficios	100%	100% primer equipamiento	100% 1er. equip.			
55-88 Desarrollo forestal	100%	Importación B y S	Maq. equip, vehicul			Constit. Sociedades, reinversión,
56-07 Industria textil y de calzados	100%	100% import. y compra local	Arancel 0%			
57-07 Produc. Energía renovable						
<i>Productores</i>	100%	100% equip y materiales	Maq. Equip,			
<i>Venta equipos E.R.</i>	100%					
<i>Equipos domésticos E.R.</i>	Deducción 75%					
502-08 Libro y biblioteca						
<i>Editoras</i>	100%	Toda la cadena editorial;	Equipos e insumos			
<i>Librerías</i>	100%	100%				
<i>Derechos de autor y premios nacionales</i>	100%					
480-08 Zonas financieras internacionales:						
<i>Usuarios, operadores y accionistas</i>	100%	100%	Equip, mat. construc y vehículos	Exentos		Ganancias de capital 100%; préstamos a ZFI: 100%; pagos al exterior: 100%
108-10 Cinematografía:						
<i>Productores,</i>	100% renta capitalizada	100% en todas sus compras				Subsidio directo gastos locales
<i>Inversores</i>	100% monto invertido hasta 25% imppto a pagar					
<i>Distribuidores y exhibidores</i>	100% renta capitalizada	100% en sus todas sus compras				
<i>Salas cine</i>	50% ó 100%	100% 1er. Equipo	100% 1er. Equipo			
<i>Estudios de filmación</i>	100%	Sus servicios exentos				
<i>Personas que prestan serv. tecn. en films</i>	100%	Sus servicios exentos de ISR	100% maq. y equip.			
392-07 PROINDUSTRIA:						
<i>Serv. consult. técnica</i>	100%		100% maq y equip	Devol. ISC Serv. x Exp		Depreciación acelerada (doble)por 5 años
<i>Empresas: Inv. en maq y equipo</i>	Hasta 50% RNI	Igual a Bs. importad	Igual a Bs import	Devol. a export. del ISC s/ Serv.	Exentos	Imppto. Sobre activos adquiridos en los 5 años.
<i>Desarrollador de parques industriales</i>		100% en primer equipamiento y puesta en operación	100% en primer equipamiento y puesta en operación			Nacionales y municipales pro permisos de construcción.
<i>Administrador de parques industriales</i>						Grandes consumidores y usurarios no regulados electricidad.
<i>Empresas</i>	Trato equivalente en ventas a empresas beneficiarias de regímenes de incentivos (8-90; 28-01; 158-01). No pago ITBIS en Aduanas.					

*La exención del ITBIS a las ventas se limitó primero por vía administrativa y fue recientemente eliminada por la ley 253-12.

A estas dificultades de administración y de condiciones de competencia se suma otra más general: el gasto tributario que implican las leyes de incentivo. Con las desgravaciones arancelarias que conllevaron los acuerdos de libre comercio, las reformas tributarias se han convertido en una práctica habitual; entre los años 2000 y 2012 se han legislado seis reformas tributarias, a las que se añaden otras (como las de amnistías), todas orientadas a fortalecer la capacidad recaudatoria, pese a lo cual el coeficiente de presión tributaria se mantiene significativamente bajo 14.2% del PIB en 2014.³ Frente a las dificultades para generar ingresos tributarios suficientes para financiar el desarrollo, el Ministerio de Hacienda estimó, para 2014 y 2015, los siguientes gastos tributarios generados por las principales leyes de incentivo:

Tabla 2: Estimación del gasto tributario generado por las leyes de incentivo vigentes, 2014-2015.
(mlnes. RD\$)

Actividad beneficiada	2014	2015
Zonas francas	23,461.00	37,741.40
Generación eléctrica	18,980.30	22,660.30
Turismo	2,263.20	5,033.10
Sector industrial	2,699.30	2,828.30
Desarrollo fronterizo	1,078.60	1,214.30
Manufactura textil	310.9	344.3
Ley de cine	283.3	1,063.80
Energías renovables	1,202.90	921.9
Minería		4,901.00
Subtotal sectores productivos	50,279.50	76,708.40
% del PIB	1.08	2.5

Fuente: Memoria 2014, Ministerio de Hacienda.

Las estimaciones presentadas en la tabla pueden no ser muy acuciosas, puesto que muchas de las empresas que gozan de incentivos no presentan declaración jurada al ISR, como es el caso de las instaladas en las zonas francas. De todas maneras, 2.5% del PIB es un gran gasto tributario para un país que ve recortadas sus posibilidades de impulsar políticas de desarrollo a causa de una presión tributaria que se resiste a superar el 14% del PIB.

Es válida, pues, la reflexión sobre la conveniencia de mantener el actual sistema de incentivos. En este sentido, en el interés de evaluar la idoneidad o no de tales instrumentos, se realiza una revisión de las legislaciones comparables vigentes en otros países.

³ Memorias 2014 y 2015 del Ministerio de Hacienda.

II. Panorama internacional actual de los incentivos a las zonas francas y la producción industrial.

En el caso de República Dominicana y Centroamérica, hay una gran coincidencia en los instrumentos de incentivo utilizados. Sin duda se trata del resultado de una competencia cerrada por atraer el mismo tipo de inversiones, y posiblemente en esta región fue común la intención de compensar las debilidades y deficiencias estructurales en los determinantes básicos de la atracción de inversiones por medio de incentivos tributarios.

Esta situación sufrió variaciones ante la necesidad de cumplimentar las disposiciones de la OMC sobre la eliminación de subsidios a las exportaciones. En Costa Rica y El Salvador se aprobaron legislaciones que entraron en vigencia en 2015, al terminar el plazo concedido por la OMC para discontinuar los subsidios a las exportaciones. En Honduras se ha iniciado el cobro de un impuesto a los dividendos distribuidos.

Otros países en desarrollo, sobre todo en años recientes, han adoptado sistemas de incentivos a la inversión industrial más diversificada, menos generosa y, sobre todo, más focalizados. A continuación se reseñan algunos casos que se consideran ilustrativos, tanto de sistemas innovadores como mantenimiento de los viejos esquemas.

Costa Rica⁴

Posiblemente es el caso más interesante para República Dominicana, pues se trata de desmontar el sistema de incentivos generalizado en Centroamérica, prácticamente idéntico al vigente en R.D., para pasar a una mayor focalización, por lo que se le presta atención especial.

La reforma de la ley de zonas francas en Costa Rica (Ley 8794 de 2010, que modifica la ley 7210 de 1990) fue diseñada para hacer frente a la necesaria desaparición del régimen de incentivos condicionados a la exportación. De tal manera, mantenía el estatus quo hasta que el vencimiento los derechos adquiridos o de la prórroga concedida por la OMC. La nueva legislación les da a estas empresas la oportunidad de mudarse a otro régimen, que se verá más abajo. En caso de no hacerlo, al vencer los plazos de la OMC quedaron liberadas del requisito de exportación hasta finiquitar su concesión y, una vez vencidos los derechos adquiridos, quedan sujetas al régimen general. Varios artículos transitorios se dedican a regular la desaparición del régimen de incentivos a las empresas exportadoras. Así, el Transitorio I establece:

Transitorio I.- Los incentivos de los incisos b) (*maquinaria y equipo*),⁵ d) (*imptos. sobre capital, activo neto y traspaso de inmuebles*), f), (*remesas al extranjero*) g) (*utilidades*), h) (*municipales*) y l) (*reinversión de utilidades a empresas de exportación*) del artículo 20 de

⁴www.hacienda.go.cr

⁵ Para facilitar la comprensión del contenido de los artículos, se especifica, entre paréntesis y en cursiva, a qué se refiere el artículo en cuestión.

la Ley de régimen de zonas francas, N.º7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, se continuarán disfrutando por parte de las empresas indicadas en el inciso a) del artículo 17 de dicha Ley, **hasta la fecha en que venza para Costa Rica** el plazo previsto en el párrafo 4 del artículo 27 del **Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias** que forma parte del Acta final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales, aprobada mediante la Ley N.º7475, de 20 de diciembre de 1994, incluidas las prórrogas aprobadas por el Comité de Subsidios y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio y en tanto Costa Rica sea elegible y obtenga dichas prórrogas, **momento en el cual cesarán y se dejarán sin efecto los beneficios**. A más tardar a partir de la misma fecha en que venza el plazo antes indicado, los demás incentivos aplicables a las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas deberán haberse adecuado en lo pertinente, respecto de las empresas indicadas en el inciso a) del artículo 17 de la Ley de régimen de zonas francas, N.º 7210, de 23 de noviembre de 1990, a las disposiciones del mencionado Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias, conforme a las disposiciones reglamentarias que para el efecto dictará el Poder Ejecutivo. (Paréntesis añadidos para facilitar comprensión).

Previstos los ajustes a los requerimientos de la OMC, se crea un nuevo régimen de incentivos, que sigue denominándose de zonas francas, el cual cubre las siguientes actividades:

Artículo 17º- Las empresas que se acojan al régimen de zonas francas se clasificarán bajo una o varias de las siguientes categorías:

a) Industrias procesadoras de exportación que producen, procesan o ensamblan para la exportación o reexportación. *(Son las llamadas a desaparecer)*

b) Empresas comerciales de exportación, no productoras, que simplemente manipulan, reempacan o redistribuyen mercaderías no tradicionales y productos para la exportación o reexportación.

c) Industrias y empresas de servicios que los exporten a personas físicas y jurídicas, domiciliadas en el exterior o que los provean a compañías beneficiarias del Régimen de Zonas Francas; siempre y cuando, en este último caso, los servicios estén directamente vinculados con el proceso de producción de las compañías beneficiarias del Régimen de Zonas Francas. Las **entidades bancarias**, financieras y aseguradoras que se instalen en las zonas francas, **no podrán acogerse a los beneficios de este Régimen**. Tampoco podrán acogerse al Régimen las personas físicas o jurídicas dedicadas a prestar **servicios profesionales**.

ch) Empresas administradoras de parques destinados a la instalación de empresas bajo el Régimen de Zonas Francas, siempre que los parques cumplan condiciones mínimas de infraestructura y disponibilidad de servicios, según el reglamento de esta ley. Estas empresas gozarán de las exoneraciones indicadas en el artículo 20, siempre que en el parque industrial que desarrollen se instalen únicamente empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas.

d) Empresas o entidades que se dediquen a la **investigación científica** para el mejoramiento del nivel tecnológico de la actividad industrial o agroindustrial y del Comercio Exterior del país.

e) Empresas que operen astilleros y diques secos o flotantes para la **construcción, reparación o mantenimiento de las embarcaciones.**

f) Industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, **independientemente de que exporten o no**, que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 21 bis de esta Ley. *(Que el proyecto se ejecute al amparo del régimen de zonas francas, dentro de un sector estratégico para el desarrollo del país, o que se establezca fuera del Gran Área Metropolitana Ampliada, entre otros).*

Finalmente, no pueden ingresar al régimen de zonas francas las empresas que se dediquen a la extracción minera, la exploración o extracción de hidrocarburos, la producción o comercialización de armas y municiones que contengan uranio empobrecido y las compañías que se dediquen a la producción o comercialización de cualquier tipo de armas. Tampoco podrán ingresar al régimen las empresas que se dediquen a la generación de energía eléctrica, salvo que la generación sea para el autoconsumo.

En relación a los incentivos para la producción industrial, es la clasificación f) la que interesa, dado que, una vez eliminados los subsidios prohibidos por la OMC, las empresas industriales pueden acogerse a esa categoría, o al régimen general. Esta clasificación tiene por requisitos:

a) Que el proyecto se ejecute al amparo del régimen de zonas francas, dentro de un **sector estratégico** para el desarrollo del país, o que se establezca **fuera del Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA)**. Para la definición de los sectores estratégicos, el Poder Ejecutivo deberá conformar una comisión especial...

b) Que realicen **inversiones nuevas** en el país... y que la naturaleza y las características de esas inversiones sean tales que podrían efectuarse en otro país o trasladarse a otro país *(que no se fundamente en recursos naturales específicos de CR)*.

c) Que a la fecha de presentar la solicitud al régimen... la empresa esté exenta, total o parcialmente, o no esté sujeta al pago del impuesto sobre la renta en Costa Rica. *(Se entiende que esto implica que, si una empresa se ha venido desarrollando sin necesidad de incentivos, no se le otorgarán estos).*

d) Las empresas que se instalen en zona franca para proveer a otras empresas instaladas en esos parques al menos el 40% de sus ventas, solo requieren tratarse de inversiones nuevas.

Los incentivos contemplados son amplios: se mantiene la exención de aranceles e IVA a las importaciones, pero estos impuestos son pagados al salir de los parques industriales (los aranceles solo sobre el valor de los insumos).

En el caso del ISR, se establecen tratamientos diferenciados, según se trate empresas manufactureras o no y según se establezcan en las zonas el resto y de zonas de mayor o menor desarrollo relativo:

1) Para las empresas ubicadas en la Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA) (*que deben pertenecer a uno de los sectores estratégicos*), la exención será de un cien por ciento (100%) hasta por un período de ocho años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes cuatro años.

2) Para las empresas ubicadas fuera del Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA), la exención será de un cien por ciento (100%) hasta por un período de doce años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes seis años.

3) Un tratamiento especial se aplica cuando se trata de **mega proyectos**, esto es si la inversión nueva de la empresa es de US\$10 millones o más:

Instaladas en GAMA: 100% de exención ISR durante 8 años y 50% siguientes 4 años.

Instaladas fuera de GAMA: 100% de exención ISR durante 12 años y 50% siguientes 6 años. Extensión período exención total por reinversión, proporcional al monto reinvertido.

De nuevo se observa que las exenciones al ISR son parciales, por tiempo claramente definido, y focalizadas (ramas industriales clasificadas como estratégicas o zonas geográficas de menor desarrollo relativo).

Esta ley costarricense es amplia y compleja, y aquí tan solo se trata de destacar los aspectos más relevantes para la comparación de las modalidades de incentivos que se están utilizando en los últimos tiempos, cuando tanto presiones fiscales como regulaciones internacionales están aconsejando la modificación de los regímenes tradicionales.

El Salvador

En el caso salvadoreño, el Decreto 318, de 2013, evidencia una resistencia mayor que en Costa Rica a modificar el sistema de incentivos, si bien se introducen restricciones y condicionalidades.

En primer lugar, y para ajustarse a los requerimientos de la OMC, las empresas instaladas en los parques de zonas francas o clasificadas como Depósitos para Perfeccionamiento Activo (DPA =zonas francas especiales) no son requeridas a exportar, sino que, en caso de internar sus productos en el territorio aduanero nacional, deben pagar el arancel correspondiente por la proporción del contenido que no sea nacional.

En segundo lugar, se delimita el espectro de las actividades que pueden acogerse al régimen. Califican los bienes correspondientes a los capítulos arancelarios 3 (procesamiento de pescado) y del 25 en adelante. Si bien quedan excluidos los productos agropecuarios y los de agroindustrias (que están clasificados en los capítulos arancelarios

1 a 24) sí se califican los invernaderos. Además de la definición de los capítulos arancelarios que se pueden acoger, la ley establece también una lista de exclusiones explícitas:

- a) Exploración, explotación, procesamiento y comercialización de gas natural, petróleo y sus derivados combustibles, así como aceite, grasas y lubricantes;
- b) Producción y comercialización de cemento y clinker;
- c) Comercialización de chatarra o desperdicios de acero, hierro y otros metales ferrosos y no ferrosos;
- d) Productos minerales metálicos y no metálicos provenientes de la explotación del subsuelo salvadoreño;
- e) Las que impliquen procesamiento y manejo de explosivos y materiales radioactivos;
- f) La producción o almacenamiento de mercancías que se encuentren calificadas por las autoridades competentes como causantes de contaminación, daños a la salud o al medio ambiente;
- g) Producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de azúcar, sus sustitutos, derivados y subproductos; así como cualquier bien que incorpore directa o indirectamente azúcar, sus sustitutos, derivados y subproductos;
- h) Producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de alcohol de cualquier origen, así como de cualquier bien que incorpore directa o indirectamente alcohol de cualquier origen, salvo lo establecido en el romano V, del Art. 3 de esta Ley;
- i) Producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de sacos o costales, de fibras sintéticas o artificiales;
- j) Suministro de alimentos preparados o no, destinados a empleados o empresas beneficiadas de la presente Ley y cualquier otro régimen liberatorio o suspensivo;
- k) Importación de maquinaria y equipo con fines de arrendamiento.

Se introduce una nueva categoría: “Actividades industriales estratégicas: Son aquellas operaciones referidas a la fabricación de vehículos, aeronaves y embarcaciones marítimas o la producción de bienes industriales a partir del uso de la nanotecnología; cuyos titulares realicen una inversión nueva en el país no menor a diez millones de dólares de los Estados Unidos de América y sean declaradas como tales por medio de Acuerdo emitido por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Economía”.

Para acogerse al régimen de ZF se introduce en el nuevo Decreto el requerimiento de una inversión de US\$500,000 y el empleo de al menos 50 puestos de trabajo permanentes (5 durante el primer año). Para los DPA los requerimientos son mayores US\$800,000, 75 puestos de trabajo y 15 durante el primer año.

Se elimina la exención del ISR para los administradores de las ZF.

Hasta aquí los aspectos restrictivos introducidos. Por el lado de las exenciones, hay un cierto recorte, pues se establecen plazos para las exenciones totales de ISR e impuestos municipales (antes eran por tiempo indefinido), pero se añaden plazos también largos para exenciones parciales. Se introduce también, como en el caso costarricense, un tratamiento diferenciado para las empresas que se instalan dentro o fuera del Área Metropolitana (AM).

Los niveles y plazos de exención de los beneficios de las empresas usuarias de ZF son los siguientes, a partir del inicio de operaciones:

Tabla 3: El Salvador. Períodos de exención al ISR de las zonas francas

	Zonas francas		Depósitos para perfec. activo	
	% ISR exento	Años	% ISR exento	Años
Área Metropolitana	100	15 primeros años	100	10
Resto del país	100	20	100	15
Área Metropolitana	60	10 años subsiguientes	60	5
Resto del país	60	15	60	10
Área Metropolitana	40	10 años subsiguientes	40	10
Resto del país	40	10	40	10

Los plazos de exención total se pueden extender en 5 años, en el caso del desarrollador de la ZF, si se realiza una inversión equivalente al 100% de la inicial. La misma disposición aplica para aquellos usuarios que produzcan en sectores estratégicos: fabricación de microprocesadores; circuitos integrados; partes de vehículos terrestres, aéreos y marítimos; piezas o equipos de computadora y dispositivos médicos; equipos para la generación de energía.

Se introduce también el **gravamen a los beneficios o dividendos distribuidos a partir del año 13** desde la calificación (no desde el inicio de operaciones)

Se observa, pues, que, si bien se han introducido condicionalidades y exigencias antes no presentes, los períodos de exención del ISR, entre total y parcial, pueden alcanzar hasta 50 años, en el caso de empresas estratégicas fuera del área metropolitana.

En diciembre 2015 la Asamblea Legislativa aprobó el decreto 224, el cual fue vetado por el presidente. Dado que su aplicación está en suspenso, el texto no aparece en la página del órgano legislativo, pero de una nota de prensa se infiere que el mencionado decreto

proponía ampliar hasta diciembre de 2016 el sistema de incentivos antes vigentes y que presidente lo vetó porque implicaba incumplir los acuerdos de la OMC.⁶

Guatemala

En marzo de 2016, con la emisión del decreto ley 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, los dos instrumentos legales que establecían incentivos a las exportaciones sufrieron importantes modificaciones. El Decreto ley 65-89, relativo a las Zonas Francas, no sufrió grandes modificaciones en cuanto a los incentivos tributarios, pero sí en cuanto al universo de empresas que puede acceder a ellos. La nueva legislación establece que las empresas prestadoras de servicios no están exentas del ISR cuando vende servicios al territorio aduanero nacional, explicita que los dividendos pagados por las empresas de ZF también están exentos de ISR y que los insumos de producción local, directamente vinculados al proceso productivo, que se vendan a la ZF están exentos de IVA.

La gran modificación en el régimen de las ZF está en la lista de actividades que no pueden acogerse a él. Anteriormente 17 actividades primarias estaban excluidas, las cuales aumentaron a 42 con la nueva legislación y abarcan una amplia gama de manufacturas:

- Alcohol y cualquier producto que lo contengan
- Toda siembra de productos agrícolas
- Cigarrillos y productos derivados del tabaco
- Cemento y Clinker
- Productos minerales, metálicos y no metálicos, procedentes de la actividad extractiva; chatarra o desperdicios de acero, hierro y otros materiales ferrosos y no ferrosos.
- Palma africana y nuez
- Importación de vehículos, maquinarias y equipo con fines de venta o arrendamiento al territorio nacional.
- Alimentos, procesados, galletas, aceites, margarina, pastas, salsas, productos lácteos, sopas y bebidas de cualquier tipo
- Suministro de alimentos, preparados o no, destinados a empleados o a empresas beneficiadas por la presente Ley y cualquier otro régimen liberatorio o suspensivo.
- Alimentos para animales
- Cuero y calzado
- Plásticos y sus manufacturas
- Medicamentos
- Industrias cosméticas
- Pinturas
- Muebles
- Construcción y materiales para construcción

⁶<http://www.laprensagrafica.com/2016/01/15/presidente-veta-reforma-a-ley-de-zonas-francas#sthash.s2wEncfx.dpuf>

- Productos cerámicos
- Joyas y piedras preciosas como productos terminados
- Juguetes
- Aparatos electrónicos y electrodomésticos con fines de venta o arrendamiento al territorio nacional.
- Servicios financieros o de intermediación financiera
- Generación y transporte de energía eléctrica que no sea destinada para su uso propio o el de los usuarios
- Servicios de telefonía fija, móvil, digital o satelital
- Servicio de televisión, televisión por cable, satelital o digital y radiodifusión.

Se puede inferir que prácticamente toda la producción manufacturera nacional ha quedado excluida del régimen de ZF, con lo cual, si bien la nueva pieza legislativa no condiciona los incentivos a la exportación, de hecho, las actividades que se instalen en esos parques tiene que tener el mercado externo como principal objetivo, con lo que se evitan las situaciones discriminatorias de que dos empresas que producen lo mismo gocen o no de incentivos por el mero hecho de estar de un lado u otro de una cerca. Adicionalmente, se evita que empresas que se habían desarrollado en el marco tributario general pasen a beneficiarse de las exenciones que se otorgan a empresas más innovadoras.

El otro instrumento legislativo que ha sido profundamente modificado es el **Decreto ley 29-89, de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila**. Este decreto establecía incentivos en varios regímenes aduaneros especiales: Régimen de Admisión Temporal; Régimen de Devolución de Derechos; Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria y Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total. En el régimen de admisión temporal las empresas podían calificarse como maquiladoras o exportadoras, las primeras para las actividades de puro ensamble. La nueva ley crea introduce otras dos clasificaciones para la admisión temporal, las cuales son definidas como sigue:

“Se entiende por **actividad productor abajo el Régimen de Admisión Temporal**, la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales **relacionados a la industria del vestuario y textiles**, con el objetivo de brindarles otras características o usos, distintos a las de sus materiales componentes originales.”

“Se entiende por prestadora de servicios, la persona individual o jurídica que brinde servicios vinculados a las tecnologías de la información y comunicación, que ofrecen los centros de llamadas o centros de contacto, desarrollo de software, desarrollo de contenido digital, siempre y cuando sus servicios se presten a personas no residentes en el territorio nacional.”

A las empresas clasificadas como maquilas o exportadoras bajo el Régimen de Admisión Temporal y las calificadas en el Régimen de Devolución de Derechos se les eliminaron la

exención a las importaciones de las maquinarias y equipamiento y la exención del ISR. Es decir, solo los insumos gozan de la suspensión de impuestos arancelarios e IVA.

Las empresas que se dediquen a la actividad productora (vestimenta) bajo el Régimen de Admisión Temporal o a la actividad Prestadora de servicios se les aplican la suspensión temporal de derechos arancelarios e IVA sobre insumos, muestras de ingeniería, instructivos, patrones y modelos y los combustibles para generación de energía eléctrica (fuel oil, gas butano, y propano, bunker). Para la maquinaria y equipo el artículo 12 bis) introducido por la nueva ley 19-2016 parece tener una ambigüedad: el literal c) reza: “Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, a la importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios, necesarios para el proceso productivo, debidamente descritos en la resolución de calificación del Ministerio de Economía” y el literal e) plantea “suspensión temporal” para esos mismos producto, añadiendo “...hasta por el plazo de un (1) año, contado a partir de la fecha de...(la declaración de aduanas correspondiente)”. En cualquier caso, la importación de maquinarias tampoco paga impuestos. También queda exenta de IVA la adquisición de insumos de producción local “que sean utilizados exclusivamente en su actividad como productora...”. Para la industria de la aguja, que no requiere estar en zona franca, se impone un mecanismo de control, al parecer orientado a que no tenga fácil acceso al mercado nacional:

“Artículo 39 bis. Los bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles destinados al territorio aduanero nacional, únicamente podrán ser vendidos a través de otra persona individual o jurídica calificada como usuario de servicios establecido en una zona franca.

El usuario de servicios introducirá dichos bienes a la zona franca gozando de la exoneración de derechos arancelarios a la importación y demás tributos que correspondan; además dichas transacciones no estarán afectadas al Impuesto al Valor Agregado.

Los ingresos por la venta realizada por un usuario de servicios en zona franca al territorio nacional, estarán gravados con el Impuesto Sobre la Renta, el cual deberá ser determinado y pagado conforme el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. También estarán afectos a los demás tributos que por ley corresponda.

El importador al internar las mercancías desde zona franca, deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Código Aduanero... pagando los derechos arancelarios, el Impuesto al Valor Agregado y demás tributos que correspondan.”

Para estos dos tipos de actividades (confecciones y servicios) sí se mantiene la exención del ISR por 10 años, pero en ambos casos solo para las exportaciones.

El Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total resulta eliminado. Se entiende que las empresas exportadoras fuera de las zonas francas y que no se dediquen a las confecciones, tendrán que acudir a alguno de los mecanismos de internación temporal de sus insumos, y no disfrutarán de exención de renta ni para las maquinarias.

De este conjunto de modificaciones se infieren los siguientes lineamientos de política: Solo las zonas francas y la manufactura de confecciones mantienen exenciones al ISR. Dada la amplia gama de actividades manufactureras que quedan prohibidas para las zonas francas, prácticamente toda la industria ligera, en esos parques solo se podrán instalar empresas que incorporen producciones inexistentes en el aparato productivo local y dedicadas fundamentalmente a la exportación. Todas las empresas manufactureras nacionales que exporten (salvo confecciones) solo tendrán acceso a alguno de los mecanismos de internación temporal. Todo parece indicar que la apuesta por la creación de empleo se deposita en la industria de aguja y en los servicios de exportación y que, en la práctica, la exención del impuesto sobre la renta solo aplicará, en definitiva, además de a las empresas de servicio y confecciones, a las que exporten productos no presentes en la estructura productiva nacional.

Honduras

Por su escaso nivel de desarrollo relativo, cuando la OMC estableció, en la Ronda Uruguay en 1994, el fin de los subsidios a las exportaciones, Honduras y Nicaragua quedaban fuera de tal disposición dado su nivel de ingreso per cápita, inferior a US\$1,000. En 2003 el ingreso per cápita de Honduras era de US\$703 en dólares de 1990. Para 2015, la Oficina Nacional de Estadísticas de ese país reporta un ingreso per cápita de US\$2,365.

El principal instrumento de fomento de las exportaciones manufactureras es, como es usual en los países centroamericanos, la ley de zonas francas: Decreto No.37-87, Ley de las Zonas Industriales de Procesamiento para Exportaciones.

El tratamiento tributario que establece esa ley es el común en la región:

Artículo 3. Los bienes y mercaderías que se importen y/o exporten amparados en la presente Ley, gozarán de exoneración total del pago de derechos arancelarios, derechos consulares, cargas y recargos, impuestos internos de consumo, producción, venta y demás impuestos, gravámenes, tasas y sobre-tasas. De igual manera, las ventas y producción que se generen dentro de la zona Industrial de Procesamiento para Exportaciones y los inmuebles y establecimientos industriales y comerciales de la misma, quedan exentos del pago de impuestos estatales y municipales.

Las utilidades que obtengan en sus operaciones las empresas usuarias establecidas en las Zonas Industriales de Procesamiento para Exportaciones (ZIP), quedan exoneradas del pago de impuesto sobre la Renta. No gozarán de este beneficio las personas naturales o jurídicas extranjeras, cuando la legislación de sus respectivos países les permite deducir o

acreditar el Impuesto Sobre la Renta pagado en Honduras de los impuestos a pagar en su país de origen.

La ley no establece ninguna restricción para las operaciones que se pueden realizar al amparo de este régimen. La definición de las operaciones que se pueden realizar es bien amplia:

- a) Introducir, retirar, almacenar, manipular, embalar, exhibir, empacar, desempacar, comprar, vender, permutar, manufacturar, mezclar, transformar, refinar, destilar, armar, cortar, beneficiar, y en general operar toda clase de mercancías, productos o materias primas, envases, y demás efectos de comercio y cualquier otra actividad similar, afín o igual, con la única excepción de los artículos cuya importación, exportación, comercio y fabricación, sea prohibida de conformidad con las leyes vigentes; y
- b) Toda clase de operaciones, transacciones, negociaciones y actividades permanentes o incidentales afines al establecimiento y funcionamiento dentro de la Zona Industrial de Procesamiento para Exportaciones siempre y cuando no estuvieren prohibidas por la Ley. Las operaciones a que se refiere el presente Artículo quedan sometidas a la supervisión y vigilancia de la autoridad aduanera competente de conformidad con lo que disponga este Decreto.

La única restricción que se pone a las empresas bajo ese régimen es la siguiente: “Las mercancías que en la Zona Industrial de Procesamiento para Exportaciones, hayan sido sometidas a cualquier proceso de transformación o manufactura, podrán ser importadas para uso o consumo definitivo en el país, **siempre y cuando no haya producción nacional de las mismas**, previa autorización de la Secretaría de Estado en los Despachos de Economía y Comercio, pagando los derechos arancelarios y demás gravámenes que correspondan en cumplimiento de la legislación aduanera y demás Leyes y Reglamentos aplicables.”

En 2010, por presiones de las finanzas públicas, el gobierno de Honduras introdujo el Decreto 17-2010. En uno de los considerandos se expresa “Que es de justicia social limitar los privilegios y la eliminación de algunas exoneraciones a personas naturales y jurídicas, con mayor capacidad de pago, para lograr una mejor distribución del ingreso en pro del bienestar de la sociedad...”.

El mencionado Decreto 17-2010 establece, entre otras cosas, una nueva sobretasa al ISR de los contribuyentes nacionales (ya había una sobretasa temporal de 5% que es elevada a 10%), un impuesto de 10% a los dividendos percibidos por las personas naturales, residentes o domiciliadas, y un impuesto de 10% sobre “Los ingresos brutos obtenidos de fuente hondureña por personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas...”.

Posteriormente, el 13 de agosto de 2010 se emitió el Acuerdo No. 1121-2010, que establece más específicamente:

“Art. 1.- Quedan gravados con el Impuesto Sobre la Renta los ingresos percibidos por las personas naturales, residentes o domiciliadas en el país por concepto de dividendo o cualquier otra forma de participación de utilidades o de reservas, en dinero o en especie, de cualquier tipo de entidad, tenga o no personalidad jurídica.

Asimismo, **quedan gravados los dividendos distribuidos a personas naturales por las sociedades amparadas en regímenes especiales.**”

En resumen, si bien las empresas continúan exentas del ISR -siempre que su país de origen no se aplique crédito fiscal por el impuesto pagado en Honduras-, no así las personas o entidades que pasan a percibir esos beneficios.

Honduras ha introducido una muy novedosa legislación (Ley Orgánica de las Zonas de Empleo y Desarrollo Económico, septiembre 2013 123-2011), que permite la creación de entidades territoriales que se pueden caracterizar como totalmente autónomas, según indican algunos artículos de la mencionada ley:

Artículo 2.- Las zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE) pueden crearse con el objetivo de desarrollar Centros Financieros Nacionales e Internacionales, Centros Logísticos Internacionales, Ciudades Autónomas, Cortes Comerciales Internacionales, Distritos Especiales de Inversión...

Artículo 3.- Las zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE) gozan de autonomía funcional y administrativa que incluye las funciones, facultades y obligaciones que la Constitución de la República y las leyes le confieren a los municipios. Contarán con tribunales autónomos independientes con competencia exclusiva en las mismas, los que pueden adoptar sistema o tradiciones jurídicas de otras partes del mundo...

Artículo 4.- El régimen fiscal especial de las Zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE) las autoriza a crear su propio presupuesto, el derecho a recaudar y administrar sus tributos, a determinar las tasas que cobran por los servicios que prestan...

Hasta la fecha, diciembre 2016, en la prensa de Honduras tan solo se reseña que existe un acercamiento con una empresa de Corea del Sur, con la cual se está evaluando la posibilidad de crear una ZEDE y otro más reciente con una empresa norteamericana.⁷ Sin duda se trata de una experiencia original, a la cual habrá que darle seguimiento.

Nicaragua

Al igual que Honduras, Nicaragua parece ser de los pocos países que, por su nivel de ingreso, podrá mantener los incentivos tributarios a las exportaciones.

⁷<http://www.elheraldo.hn/pais/955592-466/ya-hay-acercamientos-para-las-zonas-de-empleo-y-desarrollo-econ%C3%B3mico-zede>

En octubre 2015 se aprobó una nueva Ley de Zonas Francas de Exportación, No. 917-2015, que amplía la gama más amplia de actividades que pueden acogerse a este régimen, como se expresa en el siguiente artículo:

Artículo 3. Las Zonas tienen como objeto principal promover la inversión y la exportación mediante el establecimiento y operación de diferentes zonas tales como: zonas francas de transformación, producción de bienes industriales y agroindustriales, zonas francas logísticas, zonas francas de servicios, zonas francas de tercerización, así como otras que se dediquen a la producción y exportación de bienes y/o servicios, bajo un régimen fiscal y aduanero de excepción. La actividad de las zonas francas estará orientada exclusivamente a la exportación.

No se establece ninguna exclusión a las actividades que pueden realizarse en las zonas, tan solo el requerimiento explícito de exportar.

El tratamiento tributario que otorga la nueva ley es sustancialmente más generoso que el que acordaba la anterior la ley 46-91, de incentivo a las zonas francas. A continuación se puede observar la modificación de los incentivos (los de la nueva ley en cursiva):

- Exención del 100% del impuesto Sobre la Renta generada por las operaciones de la Zona, por un período de quince años a partir de iniciado su funcionamiento.
- *Exención del 100% durante los primeros diez años de funcionamiento y del 60% del undécimo año en adelante, del pago del Impuesto sobre la Renta generada por sus actividades en La Zona. El período inicial de 10 años de exención del 100% del pago del Impuestos sobre la Renta generado por sus actividades en La Zona podrá ser prorrogado por una sola vez, sí incluye los pagos a extranjeros no residentes por concepto de intereses sobre préstamos, por comisiones, honorarios y remesas por servicios legales en el exterior o en Nicaragua y los de promoción, mercadeo, asesoría y afines; pagos por los cuales esas empresas no tendrán que hacer ninguna retención.*
- Exención total del pago de impuestos a la importación de maquinaria, equipo, herramientas, repuestos y otros implementos necesarios para el funcionamiento de la Zona (*la exención de los insumos está implícita en la declaración de las zonas francas como externas al territorio aduanero*).
- Exención de todos los impuestos, derechos de aduana y de consumo conexos con las importaciones, aplicables a la introducción al país de materias primas, materiales, equipos, maquinarias, matrices, partes o repuestos, muestras, moldes y accesorios destinados a habilitar a la Empresa para sus operaciones en la Zona; así como también los impuestos aplicables a los equipos necesarios para la instalación y operación de comedores económicos, servicios de salud, asistencia médica, guarderías infantiles, áreas de esparcimiento y cualquier otro tipo de bienes que tiendan a satisfacer las necesidades del personal de la empresa que labore en la Zona.

- Exención del pago de impuestos por constitución, transformación, fusión y reforma de la sociedad, así como del impuesto de Timbres (*sigue igual*).
- Exención total del pago de impuestos sobre transmisión de bienes inmuebles afectos a la zona.
- *Exención del pago de impuestos sobre enajenación de bienes inmuebles a cualquier título, inclusive el Impuesto sobre Ganancias de Capital, en su caso, siempre que la empresa esté cerrando sus operaciones en la Zona y el bien inmueble continúe afecto al régimen de Zona Franca.*
- *Exención de impuestos de aduana sobre los equipos de transporte, que sean vehículos de carga, pasajeros o de servicio, destinados al uso normal de la empresa en La Zona (nuevo).*
- Exención total de impuestos indirectos, de venta o selectivos de consumo (*sigue igual*).
- Exención total de impuestos municipales (*sigue igual*).

Como se puede apreciar, Nicaragua está haciendo amplio uso de su dispensa a cumplir con la eliminación de los subsidios a las exportaciones. Se debe señalar que las actividades de estas empresas tienen un importante peso relativo en la economía nicaragüense. Según reseña de prensa,⁸ con exportaciones por US\$2,510 millones en 2014, aportaron el 12% del PIB. Comparando con los US\$5,262 millones y el 3.6% del PIB que aportan las zonas francas en República Dominicana, se aprecia que para el país centroamericano ese sector es una importancia vital.

Panamá

La ley 32 de 2011, eliminó las exenciones impositivas de las zonas francas a partir del 1ro. de enero de 2016 (salvo las relativas a las importaciones) para las empresas productoras o ensambladoras de bienes. Los promotores de ZF siguen gozando de la exención del ISR; estos deben invertir en el primer año el monto- no inferior a 250,000 balboas- señalado en la resolución que autorizó el funcionamiento de la ZF.

Para un conjunto específico de actividades, en general de servicios, mantiene la exención del ISR por sus operaciones con el exterior o entre sí, pero las operaciones con el resto del territorio panameño están gravadas.

Además del ISR, las empresas que operan en las zonas francas deben pagar los siguientes impuestos:

- IVA sobre prestación de servicios de operaciones locales arrendamiento y subarrendamiento, salvo que sean realizadas por el promotor

⁸<http://www.elnuevodiario.com.ni/politica/372985-aprueban-ley-zonas-francas/>

- Impuesto a dividendos distribuidos 5% (fuera de ZF 20% a extranjeros y 10% a nacionales); si no se distribuyen, 2% sobre utilidades
- Impuesto anual, que será de 1% del capital de la empresa, con un mínimo de \$100 y un máximo de US\$50,000
- Impuestos Selectivos al Consumo
- Fondo especial de compensación de intereses, salvo en los préstamos garantizados con depósitos bancarios
- Contribuciones laborales
- Empresas de servicios pagan ISR por sus servicios o productos proporcionados dentro de Panamá
- No aplican otros beneficios establecidos por fuera de esta ley

Ese tratamiento especial se aplica a: empresas de servicios offshore, empresas de servicios logísticos, empresas de alta tecnología, centros de investigación científica, centros de educación superior, empresas de servicios generales, centros especializados para la prestación de servicios de salud y empresas de servicios ambientales.

Esta ley incorpora como incentivo especial para las empresas de zona franca la facilitación de los trámites migratorios para los profesionales, inversionistas u hombres de negocios vinculados con esas empresas.

En 2015 se promulgó la Ley 27, cuyo contenido es resumido de la siguiente manera

*La reforma revive y modifica el artículo 733-A al establecer que los pagos de dividendos, intereses, regalías, honorarios u otros de similar naturaleza efectuados desde la República de Panamá hacia el exterior, **que estén exentos de la retención del impuesto sobre la renta en virtud de cualquier ley especial, dicha exoneración no aplicará en los casos en que al beneficiario final de los pagos le sea posible acreditarse en el país de residencia, los impuestos que hubiera pagado en Panamá de no existir la exención en cuestión.***⁹

Se aprecia una clara intención, que está incorporada en todas las legislaciones centroamericanas, de evitar la transferencia de recursos a otros sistemas fiscales.

Cuba

Una nueva ley de Inversión Extranjera, la No. 118, fue promulgada en 2014. Previamente a esta Ley de Inversión Extranjera, el 1ro de noviembre de 2013 había sido promulgado el Decreto 316, Reglamento de la Zona Especial de Desarrollo Mariel, el cual no fue derogado por la Ley, por lo que mantiene su vigencia.

⁹<http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8fad9756-ff22-44b5-85de-f65c7ace2a53>

Se debe señalar que las autoridades cubanas explícitamente expresan no tener interés en el desarrollo de maquilas, pues formulan requerimientos bastante concretos de los aportes que debe realizar la IED en términos de incorporación tecnológica, generación de alto valor agregado, de exportaciones, de capacidades gerenciales, etc. De hecho, han elaborado una Cartera de oportunidades de inversión, que recoge aquellas inversiones en las que el Estado tiene interés en atraer IED. Los incentivos establecidos en ambos instrumentos se resumen en la tabla siguiente.

Tabla 4: Cuba. Nuevo sistema de incentivos

IMPUESTOS QUE APLICAN A LAS EMPRESAS MIXTAS Y A LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL			
IMPUESTOS	LEY No. 118 DE INVERSIÓN EXTRANJERA	ZONA ESPECIAL DE DESARROLLO MARIEL	LEY 113 SISTEMA TRIBUTARIO
Sobre utilidades	0% durante 8 años y excepcionalmente por un período superior. Posteriormente 15%.	0% durante 10 años y excepcionalmente por un período superior. Posteriormente 12%.	35%
	0% sobre utilidades reinvertidas.	0% sobre utilidades reinvertidas.	
	La tasa impositiva puede elevarse en un 50% por explotación de recursos naturales (50% del 15%)		La tasa impositiva puede elevarse en un 50% por explotación de recursos naturales (50% del 15%)
Sobre ingresos personales a socios o partes	Exento	Exento	15%
Utilización de la fuerza de trabajo	Exento	Exento	Reducción progresiva del 20% (2012) al 5% (2016)
Contribución al desarrollo local	0% durante la recuperación de la inversión	Exento	Se establece gradualmente en la Ley del Presupuesto
Sobre las ventas o servicios	0% durante el primer año de operaciones; luego bonificación del 50% del tipo impositivo sobre las ventas mayoristas y sobre los servicios	0% durante primer año de operaciones; luego 1%	2% sobre ventas mayoristas y 10% sobre servicios. Se irán incorporando paulatinamente nuevos hechos imponible
Por la utilización o explotación de recursos naturales y preservación del medio ambiente (5 impuestos)	Bonificación del 50% del tipo impositivo durante la recuperación de la inversión	Bonificación del 50% del tipo impositivo durante la recuperación de la inversión	Por el uso de playas, vertimiento residual de cuencas hidrográficas y aguas terrestres: se define en Ley anual de Presupuesto. Uso de bahías y recursos forestales según los tipos impositivos de la Ley 113
Aduanero	Exento durante el proceso inversionista	Exentos por la importación de medios, equipos y bienes del proceso inversionista	Los tipos impositivos se establecen en el Arancel de Aduanas
IMPUESTOS QUE APLICAN A LAS EMPRESAS DE CAPITAL TOTALMENTE EXTRANJERO*			
Sobre utilidades	35% que puede elevarse en un 50% por explotación de recursos naturales (50% del 35%)		
Utilización de la fuerza de trabajo	Se reduce gradualmente hasta llegar a 5% en 2016		
Impuesto sobre las ventas	5% en ventas mayoristas, 10% en ventas minoristas. Aplicación gradual hasta 2016		
Impuesto sobre los servicios	10%. Aplicación gradual hasta 2016		
Impuesto especial a productos y servicios	Quedan exentos del pago del impuesto especial sobre las ventas y sobre los servicios: (1) los bienes que constituyan materia prima para la producción industrial y para los bienes, y (2) servicios destinados a la exportación.		
Impuesto ambiental	Por el uso o explotación de las playas, por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas, por el uso y explotación de bahías, por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre, y por el derecho de uso de las aguas terrestres: la gradualidad en la aplicación de estos impuestos y la mayoría de sus tipos impositivos se establecerán en la Ley Anual de Presupuesto		
Contribución territorial	Se establece gradualmente en la Ley de Presupuesto		
Impuesto aduanero	Se fija en el Arancel de Aduanas		

*El artículo 47 de la Ley No. 118 establece: "El Ministerio de Finanzas y Precios, oído el parecer del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera, teniendo en cuenta los beneficios y la cuantía de la inversión y la recuperación del capital, las indicaciones que se dispongan por el Consejo de Ministros para los sectores de la economía priorizados, así como los beneficios que pueda reportar a la economía nacional, puede conceder exenciones totales o

parciales, de manera temporal o permanente, u otorgar otros beneficios fiscales de conformidad con lo establecido en la legislación tributaria vigente, para cualesquiera de las modalidades de inversión extranjera reconocidas en esta Ley".

La particularidad del sistema cubano de atracción de IED es que el inversionista foráneo no tiene la libertad de decidir cuál será su inversión, sino que el gobierno ofrece una capeta de proyectos de inversión, entre los cuales debe elegir. A esta rigidez se añaden varias más, como la imposibilidad de que las empresas foráneas seleccionen directamente su personal (este es contratado por una entidad estatal) y una pesada permisología: **“A pesar de contar con más de 400 solicitudes de empresas extranjeras (para invertir en El Mariel), sólo una decena han sido aprobadas desde su inauguración en 2014.**¹⁰

Ecuador

La legislación de Ecuador, el Código de la Producción, es muy reciente, por lo que incorpora tendencias novedosas en el diseño de los incentivos. Por ello se reseña a continuación con cierto detalle.

Programas y herramientas específicas para territorios de menor desarrollo relativo, pequeñas y medianas empresas y actores de la economía popular y solidaria:

- El Estado co-garantiza a través del Fondo Nacional de Garantías, para que accedan al financiamiento privado.
- Régimen especial para el financiamiento de pequeños actores productivos a través del mercado de valores.
- Obligatoriedad de compras inclusivas del Estado para MIPYMES y AEPS.
- Inversión temporal del Estado en empresas de alto valor, a través de programas de capital de riesgo, para luego democratizar la participación a los proveedores, AEPS y trabajadores.
- Programas gubernamentales de co-financiamiento de mejoras de productividad, emprendimiento, innovación, calidad, oferta exportable y su promoción como:
 - Fondepyme del Ministerio de Industrias y Productividad (MIPRO).
 - EmprendEcuador del Ministerio de Coordinación de la Producción, Empleo y Competitividad (MCPEC).
 - InnovaEcuador del MCPEC.
 - Programas del Instituto Ecuatoriano de Economía Popular y Solidaria.

Incentivos generales: para todas las inversiones productivas, sean nuevas o previas:

- Reducción de tres puntos del Impuesto a la Renta, 1% anual, de tal manera que en 2013 la tasa será del 22%.

¹⁰<http://cubaynegocios.com/zona-desarrollo-mariel-sueno-mas-2-anos-sin-materializarse>

- Exoneración del Impuesto a la Salida de las Divisas (2%) para financiamiento externo de más de un año plazo y con tasas menores a la tasa máxima aprobada por el BCE.
- Exoneración en el cálculo del impuesto mínimo de 2011 y en adelante de: los gastos incrementales por nuevo empleo o mejoras salariales, adquisición de nuevos activos para mejoras de productividad y tecnología, producción más limpia y de todos los incentivos de este Código.
- Reducción de 10 puntos porcentuales del Impuesto a la Renta para la reinversión de la utilidad en activos productivos de innovación y tecnología.

Zonas Económicas de Desarrollo Especial (transferencia tecnológica, de desarrollo industrial para la exportación y logísticas). Tienen los siguientes incentivos:

- Reducción adicional de 5 puntos porcentuales del Impuesto a la Renta, a los administradores y operadores de las ZEDES, con carácter permanente (17%). Si son en sector preferente y es inversión nueva aplica tarifa 0% de Impuesto a la Renta por 5 años (fuera zona urbana de Quito y Guayaquil).
- Las importaciones de bienes tendrán tarifa 0% de IVA.
- Los bienes extranjeros gozarán de la suspensión del pago de aranceles mientras permanezcan en dicho territorio.
- Los administradores y operadores tendrán crédito tributario del IVA pagado en sus compras locales, de servicios, insumos y materias primas para sus procesos productivos.
- Exoneración del ISD (impuesto salida de divisas) en el pago de importaciones y para los pagos al exterior por financiamiento externo.

Incentivos sectoriales para empresas nuevas:

Exoneración del pago del impuesto mínimo y del pago del Impuesto a la Renta por los cinco primeros años en los siguientes sectores priorizados para la buena salud de nuestra balanza comercial y sostenibilidad de la dolarización.

Sectores Incentivados para equilibrar la balanza comercial:

- a. Alimentos frescos, congelados e industrializados.
- b. Cadena agroforestal y productos elaborados.
- c. Metalmecánica.
- d. Petroquímica.
- e. Farmacéutica.
- f. Turismo.
- g. Energías renovables, incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa.
- h. Servicios logísticos de comercio exterior.
- i. Biotecnología y software aplicado.

Sectores de sustitución de importaciones y fomento de exportaciones:

- a. Abonos y fertilizantes.
- b. Agroquímicos, pesticidas y fungicidas.
- c. Jabones, detergentes y cosméticos.
- d. Otros productos químicos.
- e. Cerámica, azulejos y pisos.
- f. Fabricación de receptores de radio, televisión, celulares y electrónicos en general.
- g. Confección y textil.
- h. Calzado y cuero.
- i. Electrodomésticos.

En ese amplio conjunto de instrumentos aparecen varios aspectos relevantes: apoyos directos del Estado para las PYMES (co-financiamiento de innovaciones, fondo de garantías, aportes de capital...). Pero sobre todo es de destacar que **en ningún caso se acude a la exención total de largo plazo del ISR. Solo como caso excepcional, en las zonas de desarrollo especial, tal exención se otorga por 5 años.**

Colombia¹¹

Los incentivos a las zonas francas están contenidos en el **Decreto No. 383-2007**. Todos los usuarios de **las zonas francas permanentes** tributan el ISR con una tasa especial de 15% (tasa general 25%); existe un impuesto similar denominado “Impuesto sobre la renta para la equidad (“CREE”) el cual tiene una tarifa de 9%; a partir de 1 de enero de 2015 será aplicable una sobretasa del CREE del 5% adicional, el cual irá incrementando cada año hasta llegar al 9% en 2018.), salvo los usuarios comerciales, que tributan de acuerdo al régimen general.

En adición, los usuarios de las zonas francas gozan de los siguientes beneficios:

- No se causan ni pagan tributos aduaneros (IVA y ARANCEL), para mercancías que se introduzcan a la zona franca desde el exterior.
- Exención de IVA para materias primas, insumos y bienes terminados adquiridos en el territorio aduanero nacional.
- Las exportaciones que se realicen desde Zona Franca a terceros países son susceptibles de beneficiarse de los acuerdos comerciales internacionales celebrados por Colombia.
- Posibilidad de realizar procesamientos parciales por fuera de la Zona Franca hasta por 9 meses.
- Posibilidad de vender al territorio nacional los servicios o bienes sin cuotas ni restricciones, previa nacionalización de la mercancía y pago de los tributos aduaneros correspondientes.

¹¹<http://www.inviertaencolombia.com.co/>

Es de señalar que pese a lo limitado de beneficios tributarios que ofrece, como consta en la página de promoción de Invierta en Colombia, el país es considerado por el Banco Mundial como el que presenta mejor entorno para hacer negocios en Latinoamérica, según el Doing Business Report 2015.

México

Las empresas maquiladoras están sometidas a un régimen impositivo especial,¹² en el que la base imponible del ISR es el valor mayor entre el 6.9% de los activos o el 6.5% de los costos y gastos, o bien mediante un acuerdo anticipado de precios de transferencia. Un decreto del 26-12-2013,¹³ sobre la consideración de que se “requiere prever condiciones propicias para que las empresas maquiladoras mantengan su competitividad en el contexto internacional y promuevan la contratación de mano de obra”, introduce un estímulo fiscal consistente “una deducción adicional equivalente al monto que resulte de dividir entre dos los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados por sus trabajadores involucrados en la operación de maquila y que, a su vez, sean exentos para dichos trabajadores y restarle el tres por ciento de dichos pagos exentos”.

En adición, se aplican incentivos de depreciación acelerada de nuevas inversiones y créditos fiscales por gastos en I&D.¹⁴

China¹⁵

La legislación correspondiente ha sufrido importantes modificaciones en los últimos años. La más “importante ha sido la **modificación del Impuesto sobre el Beneficio de las Empresas** (*“Enterprise Income Tax Law of the People’s Republic of China”*), que, desde su entrada en vigor el **1 de enero de 2008**, denota la aproximación que pretende este país asiático al resto de los países integrantes de la OCDE.

Hasta esa fecha las compañías extranjeras estaban sujetas a un tipo impositivo del 15%, frente a las locales que estaban sujetas a un tipo del 33%. Además, en muchas ocasiones, la compañía extranjera que se establecía en una Zona Económica Especial (Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen o Hainan) disfrutaba de vacaciones fiscales (2+3) que suponían dos años de exención en el Impuesto sobre Beneficios y tres años más con una reducción general respecto al tipo general.

Con la entrada en vigor de la nueva Ley se establece un sistema de tributación único para todas las empresas residentes, ya sean nacionales o extranjeras. Se establece un nuevo **tipo general aplicable a todas las sociedades del 25%**. Además, se elimina con carácter general el sistema de vacaciones fiscales, manteniéndose exclusivamente para determinados sectores. Todos estos cambios se realizan estableciendo un régimen

¹² Nueva Ley DOF 11-12-2013, <http://www.diputados.gob.mx>.

¹³ <http://dof.gob.mx>

¹⁴ <http://www.promexico.gob.mx>.

¹⁵<http://www.ategrupo.com/>

transitorio para las empresas que el 1 de enero de 2008 disfrutaran de algún incentivo fiscal o del tipo impositivo del 15%.

No obstante las modificaciones anteriores, **se mantienen algunos sectores Incentivados en la nueva Ley a los que se aplican importantes beneficios fiscales**. Entre estos sectores destacan los siguientes:

- 1.- *Empresas de nuevas y de altas tecnologías (HNTE)*. Se benefician de un tipo impositivo del **15%**, en lugar del 25% general.
- 2.- *Empresas de Software y de producción de circuitos integrados*. Para estas empresas se establecen vacaciones fiscales 2+3 (dos años de vacaciones fiscales y en el tercer año de una reducción del 50% del Impuesto sobre Sociedades) y tipos reducidos al 10% o al 15% según los casos.
- 3.- Nuevas empresas que se instalen en las *Regiones del Oeste* y que operen en *sectores de transporte, electricidad, suministro de agua, servicios postales y emisión de programas de televisión*. Se establece un régimen de vacaciones fiscales 2+3.
- 4.- Empresas que **invieran u operen proyectos de infraestructuras públicas, incluidos en el “Catálogo de tratamiento preferencial en el Impuesto sobre sociedades para proyectos de infraestructuras públicas”**. Se beneficiarán de unas vacaciones fiscales de 3 años seguidas de 3 años de reducción del 50% del tipo impositivo.

República Checa

No existe un esquema de zonas francas, sino incentivos generales a la inversión industrial, sea nacional o extranjera. Como se puede observar más abajo, estos se orientan fundamentalmente a impulsar empresas de alta tecnología.

Los incentivos otorgados son:¹⁶

- Exención de impuesto corporativo por cinco años, total para empresas nuevas y parcial para empresas existentes¹⁷
- Apoyo financiero por la creación de puestos de trabajo.
- Apoyo financiero para el entrenamiento y reentrenamiento de trabajadores.
- Transferencia de terrenos públicos a precios preferenciales.

¹⁶ Nivel de exenciones en 2007, luego de varias enmiendas. <http://www.businessinfo.cz/>.

¹⁷ La exención se extingue cuando la empresa ha alcanzado el nivel máximo de ayuda estatal preestablecido. Ese monto es equivalente al 30-40% de la inversión total en terrenos, edificios, maquinaria y gastos limitados en bienes intangibles. El porcentaje aplicado para establecer la ayuda estatal máxima depende de la tasa de desempleo de la región donde se establece la industria.

Condiciones para el otorgamiento de incentivos de inversiones:

1. Las inversiones deben ser realizadas en el ramo de la **industria manufacturera**, ya sea en uno de los ramos de alta tecnología, citados en la ley o en otro ramo de la industria manufacturera, con el condicionante de que por lo menos el 50% de los precios de la línea de producción formen los costos de adquisición del equipo mecánico registrado en la lista del equipo mecánico (alta tecnología) aprobada por el gobierno.
2. Se debe negociar sobre la **introducción de la nueva producción, la ampliación de la producción actual o su modernización con el fin de introducir cambios fundamentales en el producto o en el proceso de producción.**
3. El inversor debe aportar por lo menos **100 millones de CCh en un período de 3 años (US\$ 5 millones)**; Este monto puede ser reducido a 50 millones o 60 millones en las regiones con alto desempleo, dependiendo de la tasa de desempleo.
4. En las inversiones realizadas en regiones de alto desempleo, al menos un 60% de la inversión tiene que ser cubierta, **con capital propio.**
5. Al menos el 60% del total invertido se debe destinar a maquinaria y esta debe ser nueva.
6. La producción proyectada **debe satisfacer** todos los requerimientos legislativos checos de **protección del medio ambiente.**

Eslovenia

Ofrece reducciones en la base imponible del impuesto sobre el ISR por los siguientes conceptos:¹⁸

- Inversiones en I&D, 30% del monto invertido en equipo o activos intangibles;
- Por emplear personas menores de 26 años o mayores de 55 registradas como desempleadas, el 45% de los salarios correspondientes;
- Por emplear discapacitados, 50% de los salarios (puede llegar a 70% para discapacitados totales o sordos).
- Por entrenamiento práctico de operarios, hasta el 20% del salario por el tiempo que dure el entrenamiento.
- Por brindar a los trabajadores planes suplementarios de pensiones.

Malasia¹⁹

Con la finalidad de incentivar la inversión extranjera, y dirigirla especialmente a ciertos sectores considerados prioritarios se otorgan los siguientes incentivos:

¹⁸ www.icex.es

¹⁹ <http://www.mida.gov.my/>

Pioneer status (empresas pioneras). Pueden ser calificadas como pioneras las empresas que desarrollan actividades consideradas como tales o que responden a necesidades estratégicas del país, o que ofrezcan perspectivas favorables de desarrollo futuro. Durante los primeros cinco años de producción tributan sobre el 30% de su ingreso estatutario (ingreso bruto menos gastos y deducciones de capital); si las inversiones se realizan en determinadas zonas del país, los beneficios sujetos a tributación se reducen hasta el 15%.

Deducciones por inversión: Alternativo al estatus de empresas pioneras, permite deducir el 60% del gasto de capital (planta industrial, maquinaria u otro equipo utilizado en el proyecto aprobado) ejecutado durante 5 años a partir del primer gasto de capital (la deducción anual tiene por tope el 70% de ingreso estatutario; el exceso es trasladable al año siguiente).

Empresas de alta tecnología: Para calificar en esta categoría, las empresas deben gastar anualmente al menos el 1% de sus ventas brutas en I&D y al menos el 15% del staff debe ser graduado de carreras científicas o técnicas y 5 años de experiencia. Puede elegir también entre los dos sistemas de incentivos. El estatus de pioneras eleva a 100% la exención sobre los ingresos. Alternativamente pueden aplicar por la deducción del 60% de las inversiones realizadas durante los primeros 5 años inversión. Esas deducciones se aplican al 100% del ingreso estatutario y pueden ser arrastradas a los años subsiguientes.

Mauricio

Una ley de 1992 dio inicio al desarrollo de las zonas francas y los puertos libres en Mauricio, sobre la base del conjunto tradicional de incentivos; esto es, exenciones impositivas totales. Sin embargo, recientemente se ha modificado esta situación, y los incentivos fiscales fueron sustituidos por una simplificación del sistema tributario. Actualmente, todas las empresas tributan al ISR con tasa de 15% (antes 25%), sin exención para las zonas francas. Se mantienen las exenciones de IVA y aranceles para las importaciones de esas empresas.

Vietnam

Los incentivos a la inversión en este país combinan una serie de criterios: inversiones en sectores incentivados, en regiones económicas con condiciones muy difíciles, instalados en parques industriales o en zonas francas de exportaciones, generación de empleo, generación de empleo para las minorías étnicas.

Los incentivos varían entre tasas de ISR preferenciales de 20, 15 o 10% (tasa general 28%), y una combinación de 2-4 años de exención total más reducción de la tasa general en 50% durante períodos de 2-8 años, dependiendo de la combinación de criterios que presente la inversión.

III. Conclusiones sobre las tendencias recientes en la legislación de incentivos a zonas francas o industrias.

A partir de la revisión anterior, se puede plantear que hay una tendencia bastante amplia a sustituir la exención total e ilimitada en el tiempo del ISR por tipos más reducidos y por períodos de tiempo bien definidos y, en general, cortos. Igualmente se puede apreciar una tendencia a la aplicación selectiva de los incentivos a actividades que presenten interés para el desarrollo nacional, incorporación de tecnología, sobre todo.

Del conjunto de países examinados, los centroamericanos parecen ser los más resistentes a introducir modificaciones sustanciales a los tradicionales regímenes de incentivos, pero presiones fiscales están operando en ese sentido. Tales presiones están claras en las modificaciones recientemente introducidas en Costa Rica y Honduras y Panamá. En países con mayor nivel de desarrollo, como República Checa o Eslovenia, los incentivos son más focalizados en los objetivos que se quiere lograr, como disminución del desempleo o adquisición de tecnología.

De hecho, la eficacia de las medidas tributarias como incentivo a la inversión está siendo crecientemente cuestionada desde varios puntos de vista. En la literatura internacional cada vez más aparecen estudios que sustentan el papel secundario de los incentivos tributarios a la hora de decidir la ubicación de una inversión. Sobre la base de estudios comparados, se plantea que los determinantes esenciales en la atracción de inversiones, sobre todo de inversiones foráneas, son los fundamentos económicos. Por ejemplo, Jerónimo Roca²⁰ plantea lo siguiente:

La posición actualmente dominante en la literatura sobre incentivos fiscales e inversión es que los factores no tributarios son más importantes como determinantes del monto y la calidad de la inversión que los beneficios tributarios, particularmente en el caso de los países en desarrollo. Los factores no tributarios habitualmente destacados son estabilidad política, seguridad jurídica, política macroeconómica no distorsiva, calidad de la fuerza de trabajo y condición de la infraestructura.

Una de las grandes preocupaciones sobre los sistemas de incentivos se refiere a la eficacia de estos. Es decir, cuándo son realmente necesarios para crear las condiciones de desarrollo inicial de una actividad y cuándo simplemente dan lugar a ganancias extraordinarias o a conferir capacidad de subsistir a actividades claramente ineficientes que no operarían en su ausencia.

Para operar un sistema eficiente y efectivo de incentivos se deben generar las capacidades técnicas para ello. Principalmente de evaluación ex-ante para establecer

²⁰ Jerónimo Roca, *Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios*. BID, Documento de debate #IDB-DP-136, 2010. En apoyo a esa tesis, este autor hace referencia a múltiples estudios sobre el tema.

el tipo de proyectos que se desea atraer (cuando la asignación es automática) o para establecer y calificar los criterios de evaluación (cuando se evalúa caso a caso).²¹

Es por ello que cobra fuerza la corriente que propugna por sujetar los incentivos al cumplimiento de parámetros de desempeño: generación de empleo, adopción de nuevas tecnologías o procesos productivos, innovación, etc., y aun así, por tiempo limitado. El caso de Malasia resulta ilustrativo al respecto.

En Malasia, donde la IED ha sido un importante motor de su acelerado desarrollo exportador, principalmente en el sector de la electrónica, también se están realizando esfuerzos por atraer actividades de mayor valor. Incluso, se han impuesto limitaciones al apoyo a proyectos intensivos en mano de obra poco calificada.²²

IV. La problemática reciente de las zonas francas en República Dominicana.

En los años recientes, ese esquema preferencial estuvo siendo revisado como consecuencia del compromiso asumido ante la OMC de discontinuar los subsidios a las exportaciones. El nivel de desarrollo alcanzado por R.D. ya la excluye de la posibilidad de utilizar tal mecanismo, que queda reservado para aquellos países que contaban con ingreso per cápita inferior a US\$1,000 anuales cuando se adoptó la resolución de la OMC.

Varios esquemas se estuvieron discutiendo, sin que se llegase a una solución consensuada. Mientras tanto, para solucionar el conflicto con la OMC, simplemente se eliminó el requisito de exportación para las empresas instaladas en esos parques y se estableció un gravamen de 3.5% sobre sus ventas locales, como aproximación al impuesto sobre la renta.

Las modificaciones que se estuvieron discutiendo variaban desde cambiar el criterio de clasificación de empresas exportadoras (el vigente en el pasado) a empresas de ramas productivas estratégicas-definiendo como tales todas las actividades que hoy desarrollan en las empresas de zona franca-, a una reformulación total del sistema de incentivos que incorporase parámetros de cumplimiento de objetivos, como empleo e inversión.

Dado que, como se señaló, no se llegó a un consenso, en este trabajo se esbozan los criterios que sustentaron la segunda posición mencionada.

Como se vio más arriba, las exenciones tributarias concedidas a las zonas francas son el componente más oneroso de todo el sistema de incentivos a la producción. Y el gasto tributario que ocasionan tiene tendencia a un crecimiento continuo, puesto que las empresas beneficiarias del sistema tienen abierta la posibilidad de reclasificación, esto es, de renovar el período de disfrute de las exenciones al ISR. Dado que no hay salidas del

²¹CEPAL, Políticas activas para atraer inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe, p.111.

²²CEPAL, Políticas activas para atraer inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe, p.100.

universo de beneficiarios, pero sí continuas entradas, la tendencia inevitable es a la rápida expansión del gasto tributario. Es de señalar que la ley 299 establecía una vigencia máxima de 20 años para los incentivos, lo que hubiese significado una renovación continua, tras ese período, de las empresas acogidas al sistema. Tal disposición fue modificada por la ley 8-90, con lo que el stock de empresas beneficiarias se incrementa incesantemente.

En la comparación de los dos instrumentos legales utilizados para el fomento de las zonas francas se advierte claramente que la categoría “A” se orientaba primordialmente a atraer inversiones foráneas, dado que el tratamiento que otorgaba a las empresas exportadoras radicadas en el país ofrecía una menor exención del ISR, por lo que las mantenía haciendo aportes a las recaudaciones tributarias. La eliminación de tal diferenciación por la ley 8-90 ha tenido por resultado la atracción de capitales nacionales hacia el “paraíso fiscal” que significa este régimen especial. En la tabla siguiente se observa que, durante la época de gran auge de las zonas francas, la década de los 90 y el primer lustro de los 2000, la instalación de empresas nacionales en esos parques fue más numerosa que la de empresas foráneas, ya que pasó de significar el 23.3% del número total de empresas instaladas (promedio 1992-1993) a significar el 36.8% (promedio 2012-2013). Para el último año, 229 empresas dominicanas están acogidas al régimen de zonas francas.

Tabla 5: Participación de empresas dominicanas en las zonas francas

Año	Número de empresas		
	Total	Dominicanas	% dom.
1992	404	100	24.8
1993	434	95	21.9
1994	476	114	23.9
1995	469	136	29.0
1996	434	124	28.6
1997	446	133	29.8
1998	496	147	29.6
1999	484	145	30.0
2000	481	166	34.5
2001	512	168	32.8
2002	520	178	34.2
2003	531	180	33.9
2004	569	201	35.3
2005	556	184	33.1
2006	555	178	32.1
2007	526	169	32.1
2008	525	169	32.2
2009	553	200	36.2
2010	555	203	36.6
2011	578	208	36.0
2012	584	208	35.6
2013	602	229	38.0

Se podría argumentar, en sentido contrario, que las empresas nacionales con vocación exportadora tienen que acogerse a ese régimen para poder exportar. Tal afirmación no parece corroborada por la dinámica de las exportaciones dentro y fuera de las zonas francas. Las primeras daban cuenta de más del 80% de las exportaciones totales entre los años 1998 a 2003, y tal participación ha disminuido a 52.5% y 53.2% en 2013 y 2014. Es decir, las empresas no acogidas al régimen especial han tenido un mayor dinamismo exportador.

Ese mejor comportamiento exportador de las empresas instaladas fuera de los parques industriales se ha producido a pesar de que se ha permitido un trasiego de empresas desde el régimen contributivo general hacia el régimen especial. Numerosas empresas con años de operación (y de exportaciones) bajo el régimen general han accedido a los beneficios tributarios del régimen de zonas francas bajo la categoría de “zonas francas especiales”. Esto es, simplemente se han “escapado” del sistema tributario. Como ejemplo de esto último, se reproduce un listado de las zonas francas autorizadas en el año 2004. Las señaladas en negrita son empresas que, quien escribe estas páginas, ubica como preexistentes a su inclusión en el régimen especial. Desde luego pueden ser muchas más las que se encuentran en esa situación.

Tabla 6: Empresas clasificadas como Zonas Francas Especiales en 2004

VITROLAB AGRÍCOLA, S. A.	PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE PLANTAS AGRÍCOLAS Y ORNAMENTALES
CIRAMAR INTERNATIONAL TRADING, CO., LTD.	FABRICACIÓN Y REPARACIÓN DE EMBARCACIONES
COMPAÑÍA PANAMERICANA DE TABACO C. POR A.	PROCESAMIENTO DE TABACO
LABORATORIO MAGNACHEM INTERNATIONAL, S. A	FABRICACIÓN, DISTRIBUCIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS
FÁBRICA DE REFRIGERADORES COMERCIALES, C. POR A. (FARCO)	FABRICACIÓN DE REFRIGERADORES
COMPUESTOS DOMINICANOS, S. A.	FABRICACIÓN DE TANQUES DE POLIETILENO Y COMPUESTOS DE PVC
LABORATORIOS ROWE, S. A.	FABRICACIÓN, DISTRIBUCIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS
EXDOMACA, S. A.	PRODUCCIÓN DE MOLDURAS, RIBETES, ZOCALOS, BLOQUES, PISOS DE MADERA Y MARCOS PARA PUERTAS
SIGMAPLAST DOMINICANA, S. A.	FABRICACIÓN E IMPRESIÓN DE EMPAQUES FLEXIBLES Y LAMINADOS EN POLIETILENO, CELOFÁN, FOIL DE ALUMINIO Y PAPEL
TROPIJUGOS, S. A.	PRODUCCIÓN DE PULPAS DE FRUTAS NATURALES CONGELADAS
TEXTILES ASTUR, S. A.	FABRICACIÓN Y TERMINACIÓN DE TEJIDOS Y MANUFACTURA TEXTIL
IMPRESORA DEL YAQUE, C. POR A.	FABRICACIÓN DE ENVASES DE CARTÓN Y ETIQUETAS
SISTEMA INNOVADOR DE CONSTRUCCIÓN S.A.	MANUFACTURA DE PRODUCTOS PREFABRICADOS P/LA IND. DE LA CONSTRUCCIÓN, S. A.
INETAB-KAUBECK, C. POR A.	PROCESAMIENTO DE TABACO PARA CAPAS, BANDAS Y TRIPAS LARGAS PARA CIGARROS
MAGUANA TROPICAL, S. A.	PRODUCCIÓN DE TOMATES DE MESA Y AJÍES P/EXPORTACIÓN
SADOSA INTERNATIONAL, LTD.	FABRICACIÓN Y VENTA DE APARATOS SANITARIOS, ASIENTOS PLÁSTICOS Y BAÑERAS DE HIDROMASAJES.
WATERSON OVERSEAS, INC.	FABRICACIÓN DE VARILLAS CORRUGADAS

Otro elemento que se pone en evidencia en ese listado es la ampliación de los criterios para acoger empresas en ese régimen. La Ley 299 era muy explícita excluyendo actividades: Industria azucarera, extracción de petróleo y gas natural, las actividades pesqueras en su fase de captura, **las actividades agropecuarias**, el turismo y las actividades hoteleras; la industria de la construcción, los servicios y el transporte, el **simple envasado de productos y la industria artesanal**. La Ley 8-90, no es tan explícita, pues señala que las “zonas francas industriales o de servicios podrán instalarse en todo el territorio nacional para dedicarse a la manufactura de bienes y **prestación de servicios**”. Desde luego, en el concepto “servicios” cabe cualquier actividad. Pero la definición de las zonas francas especiales también apunta hacia el carácter industrialista que originalmente perseguía este régimen: “las que por la naturaleza del **proceso de producción** requieran el aprovechamiento de recursos inmóviles cuya **transformación** se dificultaría...”

En las memorias institucionales del CNZFE se puede observar que el listado de las zonas francas especiales muestra que empresas dedicadas a la producción agrícola y al empaque de productos agrícolas han sido incorporadas al régimen especial, así como recolectoras de metales (en 2007) y otras actividades que tienen poco de actividad transformadora.

La propia inclusión de los servicios en el régimen, sin especificación de qué servicios se desea incentivar, puede dar lugar a un nuevo trasiego de empresas, o departamentos de ellas, desde el régimen tributario general al especial.

Estas evoluciones llevan a repensar cuál es la lógica actual de las zonas francas del país, pues muchos de sus determinantes originales han sufrido fuertes modificaciones.

Es claro que, en su origen, el régimen de las zonas francas permitía evadir los inconvenientes que para toda producción orientada al comercio exterior imponía un sistema arancelario que tenía por efecto la definición de muy altas tasas de protección efectiva y que tenía por consecuencia orientar la producción hacia el mercado interno. Tras la Reforma Arancelaria de 1990-1993 (primero por decreto y luego por ley) las negociaciones comerciales, se ha transformado totalmente la estructura arancelaria del país, y 3,804 posiciones arancelarias, el 54.5% del total, están gravadas con arancel cero.

A las tasas arancelarias se sumaba la pesadez de los procedimientos aduaneros, que resultaban agilizados para las empresas de las zonas francas por no tener interés recaudatorio. A inicios de la década de los 90 la lentitud e ineficiencia en el manejo aduanero constituían una de las principales quejas del sector empresarial. Hoy en día, la agilidad en los procedimientos del comercio exterior es el único indicador del Doing Business 2015 en que República Dominicana obtiene una evaluación satisfactoria: posición 24 de 189 países en comercio transfronterizo, frente a posición 84 en el indicador general de facilidad para hacer negocios.

Pero el gran incentivo tributario es la exención del ISR. En la ley 299 muy claramente este privilegio estaba acotado en el tiempo, con un máximo de 20 años para la zona fronteriza y plazos menores según el nivel de desarrollo del territorio donde se instalaban las empresas, con un mínimo de 8 años para la capital y sus zonas suburbanas. Si bien ese período era generoso, se podía conceptualizar como un apoyo a empresas nacientes.

La aplicación posterior de la 8-90 ha sido bien diferente. Como ya se vio, se ha extendido a empresas preexistentes, a actividades no transformadoras, a la producción o manipulación de productos agrícolas y los plazos de exención del ISR se han tornado ilimitados. Es decir, para las empresas nacionales el régimen de zonas francas se ha transformado en un mecanismo de eludir el ISR. En el caso de las internacionales, además, ese régimen de exención puede constituir una transferencia a fiscos de otros países, donde rija el principio de la renta mundial. En el caso de EEUU, el país con mayor presencia en esos parques, la exención tiene una cierta eficacia puesto que las empresas de esa nacionalidad no tributan sobre sus beneficios hasta que no los distribuyan, pero a la larga será una transferencia al fisco de ese país.

A esos incentivos tributarios se deben sumar los episodios de su mala utilización, bien conocidos por las autoridades tributarias, como, por ejemplo, compras realizadas por las

empresas de las zonas francas en el mercado local, exentas de ITBIS, de bienes que no son utilizados para producción.

Fuera de los incentivos tributarios, los parques zonas francas presentan la ventaja de aislar a las empresas de prácticas burocráticas entorpecedoras (inspecciones extorsionantes, por ejemplo), así como de facilitar algunas ventajas derivadas de las economías de aglomeración (generación eléctrica para el parque, conceptualizado como gran consumidor de combustibles). Ahora bien, estas ventajas no son más que el reverso de la moneda de las deficiencias que persisten en el entorno regulador y en la dotación de servicios básicos.

En este punto es que surge la preocupación sobre el intercambio que se estaría realizando: sacrificio fiscal indefinido y creciente vs la necesidad de introducir eficiencia sistémica. Evidentemente, mayor eficiencia sistémica beneficiaría a todo el aparato productivo nacional, mientras que las exenciones fiscales están beneficiando solo a las empresas incluidas en el régimen especial y restan recursos para los proyectos de desarrollo nacional.

Como se señaló al principio, todas estas reflexiones cobraron vigencia en 2013-2014. Ante la inminencia de la finalización del período de gracia concedido a los países de ingreso medio para adaptar sus legislaciones al final de los subsidios a la exportación normado por la OMC, se planteó la discusión de qué dirección debía tomar la adaptación de la legislación dominicana relativa a las zonas francas.

En la tabla siguiente se observan los componentes fundamentales de la propuesta formulada por la Asociación Dominicana de Zonas Francas (ADOZONA), fechada el 10 de febrero de 2014. Se aprecian varios elementos en tal propuesta: ampliación de las exenciones a todos los impuestos creados por el Código Tributario (que, en general, sustituían a una dispersión de impuestos preexistentes), extensión de exenciones tributarias a sectores externos a las zonas francas (instituciones financieras y empresas de transporte). El plazo de exención total del ISR se acorta un poco (de 20 a 15 años), pero se añaden 10 años con tasas de tributación reducidas.

Tabla 7: Comparación incentivos en leyes 299 y 8-90 y en proyecto de ley de ADOZONA

Ley 299	Ley 8-90	Proyecto de ley de ADOZONA
Exenciones al ISR		
<p>Empresas extranjeras, exoneración total (100%) del impuesto sobre la Renta a, durante todo el período de la clasificación.</p> <p>Industrias radicadas en el país exoneración del ISR en un 75% durante los primeros cinco (5) años y de un 50% durante los siguientes años de la clasificación.</p>	<p>Empresas extranjeras y nacionales 100%</p> <p>Beneficios y/o reinversiones declarados como renta imponible por personas físicas o morales que sean reinvertidos en el establecimiento y desarrollo de zonas francas (eliminado por el Código Tributario)</p>	<p>Empresas extranjeras y nacionales 100% durante 15 años; tasa de 8% durante los subsiguientes 5 años; tasa de 14% durante los subsiguientes 5 años.</p> <p>Utilidades y dividendos distribuidos: exención 100% durante 15 años, tasa de 3% los 5 años subsiguientes; tasa de 5% los 5 años subsiguientes.</p>

Ley 299	Ley 8-90	Proyecto de ley de ADOZONA
<p>Beneficios o dividendos percibidos por los accionistas no exentos.</p> <p>Beneficios capitalizados con dividendos pagados en acciones, exentos</p>		
Exoneración de todos los impuestos sobre importaciones de:		
<p>. Materias primas, productos semi elaborados o materiales que entren en la composición o en el proceso de elaboración del producto, envase o materiales de empaque.</p> <p>.Las maquinarias y equipos que se importen en perfecto estado de funcionamiento y que sean exclusivamente para formar parte de la unidad industrial correspondiente.</p> <p>.Se considerará como equipo industrial auxiliar los vehículos especializados para el transporte de líquidos no envasados, refrigerados...</p> <p>.Combustibles y lubricantes usados estrictamente para el proceso industrial, excepto la gasolina.</p>	<p>. Materias primas</p> <p>. Equipos</p> <p>.Materiales de construcción y partes de edificios</p> <p>. Equipos de oficinas</p> <p>.Vehículos de carga o especiales (basura, ambulancias, bomberos)</p> <p>.Vehículos de trabajo o para transporte de empleados</p> <p>. Materiales de construcción y equipamiento orientados a brindar servicios a los trabajadores (comedores, guarderías...)</p>	<p>. Materias primas</p> <p>. Equipos</p> <p>.Materiales de construcción y partes de edificios</p> <p>. Equipos de oficinas</p> <p>Vehículos de carga o especiales (basura, ambulancias, bomberos)</p> <p>.Vehículos de trabajo o para transporte de empleados</p> <p>Materiales de construcción y equipamiento orientados a brindar servicios a los trabajadores (comedores, guarderías...)</p>
Otros impuestos exonerados		
<p>Impuestos sobre patentes (desaparecido con el Código Tributario de 1992)</p> <p>Impuestos municipales e impuestos vigentes sobre la producción y la exportación, en 100% por los primeros 5 años y 50% el resto del período de clasificación.</p>	<p>Impuestos municipales</p>	<p>Todas las contribuciones municipales, tales como impuestos, tasas, derechos, cargas y arbitrios</p>
<p>Impuesto sobre la constitución de compañías.</p>	<p>Impuesto sobre la constitución de compañías o aumento de capital.</p>	<p>Impuesto sobre la constitución de compañías o aumento de capital.</p>
<p>Las empresas con su negocio principal fuera del país no se les otorgarán dividas del Banco Central para la compra de equipos o materias primas.</p>	<p>Mercado cambiario libre</p>	<p>Mercado cambiario libre</p>
<p>No existía ITBIS</p>	<p>Exención del ITBIS</p>	<p>Exención del ITBIS</p>
	<p>Exención derechos consulares (eliminados en 2006)</p>	
		<p>Impuesto selectivo al consumo sobre seguros y telecomunicaciones</p>
		<p>Impuesto sobre las telecomunicaciones, incluyendo la contribución al desarrollo de las telecomunicaciones</p>
		<p>Impuesto sobre activos, inmuebles y</p>

Ley 299	Ley 8-90	Proyecto de ley de ADOZONA
		patrimonio, incluyendo el IPI
	Impuestos sobre el registro de contratos de préstamos.	Impuestos sobre los intereses que generen los préstamos obtenidos de instituciones financieras nacionales o extranjeras, así como los impuestos al registro de dichos contratos de préstamo
	Impuesto sobre la construcción	Impuesto sobre la construcción
		Impuesto sobre registro y traspaso de bienes inmuebles
		Impuestos por concepto de servicios de fletes y/o cargas internacionales.
		Usuarios no regulados de energía eléctrica y Grandes consumidores de combustibles
Ventas locales:		
Las empresas clasificadas en la Categoría A que destinen un porcentaje e de su producción al consumo interno (menos del 20% de su producción y que no compita con producción interna) tendrán que pagar un 90% de los impuestos con que esté gravada la importación del producto.	Hasta el 20% de su producción cuando el producto compita con producción nacional y pagando el 100% de los impuestos. Si el producto no se fabrica en el país o bien ha incorporado 25% de insumos locales, se puede vender 100% pagando todos los impuestos. Productos textiles y de cuero: pueden vender hasta 100% exento de impuestos (Ley 56-07).	Sin límites
Exclusiones:		Definición sectores estratégicos
Industria azucarera, extracción de petróleo y gas natural, las actividades pesqueras en su fase de captura, las actividades agropecuarias, el turismo y las actividades hoteleras; la industria de la construcción, los servicios y el transporte, el simple envasado de productos y la industria artesanal	No aplica la exención de aranceles e impuestos de importación a las compras a empresas nacionales de azúcar, café, cacao, oro y productos sometidos a un régimen arancelario de exportación superior al 20% de su valor neto o aquellos que, siendo importados, están subvencionados para el consumo popular. El CNZF puede autorizar el procesamiento en zonas francas de esos productos cuando se demuestre que el valor agregado será igual o superior al 50% de su valor bruto.	Se introduce el listado de sectores estratégicos
Zonas francas especiales		
Cuando la naturaleza de los artículos a producirse sea de fácil control y siempre y cuando los artículos o productos no se estén fabricando en el país	Las que por la naturaleza del proceso de producción requieran el aprovechamiento de recursos inmóviles cuya transformación se dificultaría si las empresas no se establecieran próximo a las fuentes naturales o las situaciones	Las que por la naturaleza del proceso de producción requieran el aprovechamiento de recursos inmóviles cuya transformación se dificultaría si las empresas no se establecieran próximo a las fuentes naturales o las situaciones

Ley 299	Ley 8-90	Proyecto de ley de ADOZONA
	geográficas o económicas e infraestructurales del país las requieran. Las empresas que se instalen en la zona fronteriza pueden ser clasificadas como zonas francas especiales.	geográficas o económicas e infraestructurales del país las requieran.
Períodos de clasificación		
(solo para empresas radicadas en el país): Zonas urbanas y suburbanas de la ciudad de Santo Domingo de Guzmán, ocho (8) años. Zonas urbanas y suburbanas de Santiago, diez (10) años. Zonas fronterizas, veinte (20) años; En cualquier otra localidad del territorio nacional, quince (15) años. Los beneficios acordados por la presente ley no podrán exceder un período mayor de 20 años	Zona fronteriza 20 años Resto del país 15 años. El CNZF podrá prorrogar los permisos de operación cuando lo considere necesario en función del espíritu de esta ley	25 años

Buscando sortear las restricciones impuestas por la OMC, el anteproyecto comentado sustituye la condicionalidad de empresas exportadoras por empresas perteneciente a sectores prioritarios, y como tales quedan clasificadas todas las líneas productivas que actualmente existen en las zonas francas (incluida la producción de productos agrícolas en ambiente controlado y/o mediante la utilización de tecnologías avanzadas), más otras innovadoras que se tendría interés en incentivar (robótica, nanotecnología...), además de especificarse una amplia gama de servicios. También se incluyen en el nuevo régimen especial las personas jurídicas clasificadas para la prestación de servicios médicos internacionales, por lo que “serán consideradas de ubicación extraterritorial”.

En fin, ese anteproyecto tiene por finalidad no solo ampliar los incentivos ya existentes, sino extenderlos a un campo mucho más amplio de actividades. Las empresas ya acogidas a los beneficios de ley 8-90 pueden ingresar al nuevo sistema (25 años más de exenciones tributarias), así como las empresas que hayan estado acogidas al sistema general de tributación.²³

Es evidente que una propuesta como la comentada agrandaría en forma significativa el gasto tributario presente, además de profundizar la dualidad vigente en las condiciones de operación entre empresas acogidas al régimen preferencial y las otras. En el supuesto de

²³ El anteproyecto en cuestión comprende un art. 11 que establece “No podrán ser clasificadas bajo el esquema de la presente ley, aquellas personas físicas o jurídicas que estén o hayan estado sujetas al régimen de tributación de derecho común, aunque haya sido al amparo de una persona distinta, toda vez que la actividad productiva a desarrollarse sea la misma. Tampoco podrán clasificarse aquellas personas físicas o jurídicas dedicadas a actividades productivas existentes en el territorio dominicano.” A continuación del texto de este artículo aparece una nota, bien destacada en mayúsculas: “EL CONSENSO ENTRE AIRD Y ADOZONA ES QUE ESTE ARTICULO 11 DEBE ELIMINARSE”.

que no se siga aplicando la clasificación de zona franca especial (ahora “zonas francas de ubicación estratégica”) para incluir en el régimen preferencial empresas ya instaladas bajo el régimen tributario general, es evidente que toda nueva empresa va a tratar de instalarse en un parque de zona franca (como parece que ha estado ocurriendo en los últimos años), pues ni siquiera tiene la obligación de exportar un peso. Esto implica que toda empresa nueva va a quedar fuera del sistema tributario, acogida al nuevo mecanismo creado de un impuesto sobre las ventas locales, sustitutivo de la liquidación del ISR correspondiente. Es más, ni siquiera sería necesario estar en un parque, pues los call centers están autorizados a instalarse en cualquier lugar y lo mismo ocurriría, de acuerdo al anteproyecto comentado, al conjunto de las empresas catalogadas como de servicios de tecnologías de la información y la comunicación. De acuerdo con la nota que aparece bajo el artc. 11 del anteproyecto, que sugiere eliminarlo, ni siquiera se requeriría ser una empresa nueva. De nuevo, aun si no se abusa del mecanismo de la zona franca especial, solo aquellas empresas nacionales que por la magnitud de sus instalaciones no están posibilitadas a moverse a un parque industrial, seguirían sometidas al régimen tributario general. Si se abusa de las zonas francas especiales el escape del sistema tributario quedaría abierto al universo empresarial.²⁴

Planteamientos como los contenidos en el anteproyecto comentado llevan a formular la necesidad de que las autoridades nacionales se tomen el tiempo de reflexionar sobre qué actividades económicas se quiere promover y a qué costo, porque gran parte del costo de los incentivos se plasma en la insuficiencia de recaudaciones fiscales para solventar las demandas de servicios esenciales para la población y de infraestructuras adecuadas para el desarrollo productivo. Esa escasez de recursos, que ha llevado a las autoridades a gravar con el ITBIS productos tradicionalmente considerados como parte de la canasta alimenticia básica (y esto no quiere decir que se esté en contra de esa medida), debiera motivar, con más razón, a reexaminar el conjunto de incentivos otorgados a las actividades productivas, contrastándolos con los aportes que hacen a la sociedad.

La diferenciación marcada entre el tratamiento tributario que se aplica a las empresas de las zonas francas y el que se aplica al resto de las empresas llevó a la formulación de otra ley, la 392-07, de Competitividad e Innovación Industrial.

Esta pieza legislativa formula amplias posibilidades de impulso al sector manufacturero local (no zonas francas), por lo que apuntaba casi a enunciar lineamientos de una política industrial. Varias de las posibilidades de apoyo, sin embargo, no han tenido plasmación concreta en los 9 años que tiene promulgada la ley (fondos de garantías, concesión de préstamos, desarrollo de clústeres, parques y distritos industriales).

Parece bastante claro que esta ley constituyó un intento de acercar –no de igualar- la manufactura local a las condiciones operativas de las empresas de zona franca o de

²⁴ Entre 2007 y 2010 la DGII identificó 70 empresas que dejaron ser contribuyentes para pasar al régimen de las zonas francas. Ana Cebreiro, Fiscal Policy for Development in the Dominican Republic, OECD Development Centre, 2013.

turismo o de la zona fronteriza. Es decir, se trató de crear “algún incentivo” para el sector manufacturero local. De ese intento surgieron los siguientes mecanismos:

- Facilitación comercial y logística: se trata simplemente de tratar de asegurar un tránsito ágil por las aduanas sobre la base del aval de PROINDUSTRIA y un correcto expediente en las operaciones de comercio exterior.
- No aplicación del IVA en Aduanas, sino al momento de realizar las ventas, a todos aquellos insumos y bienes de capital gravados con arancel 0, de acuerdo a la ley 557-05.
- Trato equivalente a las compras locales, disposición que trata de neutralizar el sesgo pro-importador de las exenciones arancelarias concedidas como incentivo en otras leyes: “Cuando en virtud de leyes especiales, o de regímenes de incentivos se establezcan facilidades para la compra de productos en el extranjero, tales como exención de aranceles, impuestos selectivos e ITBIS, se aplicarán idénticas facilidades a la compra de bienes fungibles producidos en el territorio nacional”.
- Reembolso a los exportadores de todos los impuestos internos pagados, en la proporción en que se exporte la producción. Esta disposición iguala el tratamiento con las empresas de zona franca, y es más generosa que lo dispuesto en el Código Tributario (aplicable a las empresas no registradas en PROINDUSTRIA), que consiste en el reintegro del ITBIS pagado, no de los impuestos selectivos al consumo y otros impuestos internos (impuesto a los cheques).
- Incentivos a los parques industriales (no de zona franca):
 - Exención de impuestos nacionales y municipales por permisos de construcción.
 - Exención de impuesto de importación e impuestos internos que afecten al primer equipamiento de los parques.
 - Categoría de usuarios no regulados de energía eléctrica.
 - Categoría de grandes consumidores de combustibles

En adición a las disposiciones anteriores, la Ley 392-07 contiene un capítulo sobre “fomento a la innovación y la modernización industrial.”

La innovación es incentivada mediante la exención del ISR de las personas físicas o jurídicas extranjeras que brinden a las empresas clasificadas en PROINDUSTRIA “servicios profesionales relacionados con proyectos de desarrollo de productos, materiales y procesos de producción, investigación, capacitación y protección del medio ambiente, así como todo tipo de servicios de consultoría y/o asesoría técnica.”

Para la modernización, se establece un régimen transitorio de 5 años para las industrias clasificadas, durante el cual gozarán de los siguientes beneficios:

- Depreciación acelerada (mitad de los períodos establecidos para el régimen general) de las maquinarias y equipos adquiridos durante ese período.

- Deducción de la renta neta imponible del valor de las inversiones realizadas en maquinaria, equipo y tecnología, hasta un tope de 50% de la RNI.
- Los activos fijos adquiridos durante esos 5 años quedan fuera, por el resto del período, de la base imponible del impuesto sobre los activos.

Para acceder a todos estos incentivos es necesario contar con el registro industrial (administrado por PROINDUSTRIA) y realizar una solicitud de clasificación, la cual no parece tener ningún carácter selectivo, sino que se orienta fundamentalmente a legitimar la institución ante el sector industrial.

No se ha realizado un estudio acucioso sobre los efectos que han tenido estos beneficios, pero se ha cuestionado que se han concentrado en un número reducido de grandes empresas.

Lo que sí parece claro es que República Dominicana se mantiene tapando las deficiencias del entorno operativo para las empresas con exenciones tributarias. Pero estas generan precariedad de recursos fiscales, lo que impide la adopción de políticas horizontales orientadas a mejorar ese entorno. Este es un círculo vicioso peligroso, sobre todo cuando los incentivos tributarios se otorgan de manera poco selectiva, por tiempos indefinidos y con pocos controles.

Una tercera ley se orienta al incentivo de actividades productivas, específicamente en la zona fronteriza. A continuación se procede, como en el caso de las zonas francas, a realizar una revisión de la legislación orientada al desarrollo de territorios específicos vigente en América Latina, para compararla con la Ley 28-01.

V. Leyes de incentivo al desarrollo regional en América Latina

Una característica general de este tipo de ley es que se orienta a crear incentivos para la actividad económica en zonas remotas, de difíciles condiciones geográficas o climáticas, con riesgo de vaciarse en ausencia de tales incentivos. En algunos casos, los productos generados en esas regiones bajo regímenes de amplios incentivos, son tratados como mercancías foráneas cuando ingresan al resto del territorio nacional. Pero, en general, las condiciones de transporte y distancia constituyen una barrera suficiente para evitar que esos productos ejerzan una competencia desleal sobre el resto de la producción nacional.

Chile

La geografía del territorio chileno, extremadamente alargado y estrecho, define distancias muy importantes entre los extremos del país y el centro económico, situado alrededor de la región central. Entre la ciudad más nórdica, Arica, y la más sureña, Punta Arenas, hay una distancia de 5,152 km. Desde Santiago de Chile a la ciudad más al sur del país la distancia es de algo más de 3,000 km, y al más norteño 2,062 km. En el desplazamiento

hacia el norte hay que atravesar el desierto de Atacama y el sur está ya en la región antártica.

En particular hacia el sur, no solo las distancias son enormes, sino que las vías de comunicación terrestres son deficientes. La carretera Austral, entre Puerto Montt y Villa O'Higgins, con una longitud de 1,240 kilómetros es apenas un camino de grava, y las bajas temperaturas definen condiciones de vida de aguda dureza (la temperatura media anual en Punta Arenas es 6.1 grados centígrados). En la región de Arica, por otro lado, si bien las temperaturas son moderadas, se registra una ausencia casi total de lluvias, siendo una de las regiones más secas del mundo. Estas condiciones definen la lógica de los incentivos que se otorgan para retener/atraer población y producción en las regiones extremas. A continuación la descripción de algunos de ellos.

Ley 18.392, de 1985: Establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, por un plazo de 25 años. Se aplica a empresas que desarrollen exclusivamente actividades industriales (aquellas incorporen en las mercancías que produzcan, al menos, un 25% en mano de obra e insumos de la zona), mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo.

Beneficios:

- Exención ISR
- Exención impuestos arancelarios a la importación de maquinarias e insumos.
- En caso de internación al resto del país, pagarán sólo los derechos e impuestos que las afecten, incluidos los impuestos del decreto ley 825 (IVA), en cuanto a partes o piezas de origen extranjero, y solamente los impuestos del citado decreto ley respecto de las partes o piezas nacionales o nacionalizadas en el resto del país que formen parte del producto final a que se refiere este inciso y que fueron ingresadas a dicha zona exenta de este tributo.

Otros incentivos a actividades realizadas en la región:

- El Estado de Chile otorgará una bonificación a las empresas referidas en el artículo 1° de la presente ley, equivalente al 20% del valor de las ventas de los bienes producidos por ellas o del valor de los servicios, según se trate, deducido el impuesto al Valor Agregado que las haya afectado, que se efectúen o se presten desde el territorio de la zona.
- Exención IVA en transacciones al interior de la zona. **Tratándose de las empresas de turismo** las ventas o servicios que se realicen o presten en el territorio antártico, sobre los bienes que se consuman o servicios que se utilicen en él, **gozarán de la misma exención (IVA)** aun cuando los adquirentes o beneficiarios no tengan domicilio o residencia en la zona. Los bienes raíces ubicados dentro de los límites de

la zona indicada gozarán de la exención total del impuesto territorial establecido en la ley 17.235.

- Los empleadores en general y las personas domiciliadas o residentes en dicha zona, gozarán de las bonificaciones a que se refiere el artículo 10° del decreto ley 889 (**bonificación del monto de las cargas previsionales**), de 1975, y el decreto con fuerza de ley 15, de Hacienda, de 1981 (fomento y desarrollo de la pesca artesanal), según corresponda, durante el lapso señalado en el mismo artículo 1° de la presente ley.

Entrada y salida de mercancías controlada: El Servicio Nacional de Aduanas señalará los pasos o puertos habilitados para el ingreso o salida de mercancías de la zona territorial. Es de destacar en esta ley que los productos provenientes de las zonas con beneficios fiscales son sometidos a imposición cuando se trasladan al resto del país. Esto es, se cuida de no crear una competencia desleal a causa de los incentivos.

DFL 1, 2001: Con vigencia hasta diciembre 2030, establece un **crédito tributario** por las inversiones que efectúen en las provincias de **Arica y Parinacota** destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias, de acuerdo a las disposiciones del presente decreto. El crédito será equivalente al **30% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado** que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente.

Este crédito será de 40% por inversiones en construcciones o inmuebles efectuado en la Provincia de Parinacota e igual porcentaje por inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, calificados de alto interés por el Director del Servicio Nacional de Turismo.

Se puede observar que la magnitud de los incentivos es muy diferente para las dos regiones extremas. Las condiciones más difíciles en términos climáticos, de comunicaciones, etc., se dan en el sur, por lo que los incentivos son más amplios. El otro elemento a destacar es el conjunto de medidas orientadas a que -a pesar de la enorme distancia del sur chileno y de las dificultades de transporte- aquellos bienes producidos en condiciones privilegiadas por los incentivos, no ejerzan una competencia desleal en el resto del país, por lo que sus componentes importados son gravados con aranceles y los componentes nacionales por el IVA cuando son introducidos en el resto del país.

Colombia

Las zonas económicas de exportación son áreas geográficamente delimitadas, ubicadas en los municipios fronterizos de Buenaventura, Cúcuta, Valledupar, o Ipiales, dedicadas a la producción de bienes o prestación de servicios con un alto componente exportador. Las condiciones que deben cumplir las inversiones son las siguientes:

- Debe tratarse de una inversión nueva.
- La inversión debe desarrollarse únicamente dentro del ámbito geográfico de los municipios antes mencionados.
- La inversión para proyectos presentados hasta el 31 de diciembre de 2015 será de 35.000 Unidades de Valor Tributario (UVT) (aproximadamente USD 414.127) y para los proyectos presentados posteriormente será de 75.000 UVT (aproximadamente USD 887.416).
- El 50% de la inversión total del proyecto debe materializarse durante el primer año, de acuerdo con los compromisos que se asuman en el respectivo contrato de admisión. Se podrán autorizar cronogramas de inversiones más amplios, previa justificación del por qué la inversión no puede materializarse en los términos previstos.
- Como mínimo el 50% de las ventas de la empresa debe estar destinado a los mercados externos. Los proyectos industriales que empleen materias primas agropecuarias, deben exportar la totalidad de los bienes obtenidos con dichas materias primas desde la puesta en marcha del respectivo proyecto.
- Asumir la obligación de cumplir con compromisos cuantificables en materia de generación de empleos, incorporación de tecnologías avanzadas, encadenamiento con industria nacional, permanencia en la zona, producción limpia y preservando entre otros, aspectos económicos, sociales y culturales de la zona.

Los beneficios son los siguientes:

- En materia aduanera, se aplica la normatividad especial establecida para los usuarios industriales de bienes y de servicios de zona franca, en relación con la exoneración de aranceles e IVA cuando se introducen equipos o materias primas del exterior.
- Respecto al régimen laboral, se permite:
 - Generar jornadas laborales sin recargos nocturnos, dominicales ni festivos.
 - Descontar el 50% del pago de parafiscales (en la actualidad, los parafiscales corresponden al aporte en cajas de compensación).
 - Suscribir contratos laborales con régimen de salario integral para personas con ingresos de 3 salarios mínimos en adelante.
- Los pagos, abonos en cuenta y transferencias al exterior por concepto de intereses y servicios técnicos efectuados por las sociedades comerciales, no están sometidos a retención en la fuente ni causan impuesto sobre la renta y de remesas, siempre y cuando dichos pagos estén directa y exclusivamente vinculados a las actividades industriales que desarrollen las sociedades constituidas para la ejecución de los proyectos.

- Los proyectos de infraestructura que sean calificados como elegibles en las Zonas Especiales Económicas de Exportación, están exentos del impuesto de renta y complementarios, correspondientes a los ingresos que obtengan en desarrollo de las actividades que se les autorizó ejercer dentro de la respectiva Zona (los proyectos de infraestructura pueden consistir en Formación Recurso Humano Especializado, Infraestructura Urbana, Régimen de Servicios públicos, Sistemas viales e Instalaciones para sistemas de transporte).

Argentina

Este país dispone de una multiplicidad de instrumentos de fomento a las actividades económicas. Prioritariamente se concentran en líneas de crédito privilegiadas, asistencia técnica, apoyos a la innovación y a las Pyme.

Por tratarse de un estado federado, además de los incentivos federales existe también una amplia gama de incentivos en cada estado, pero igualmente centrados en créditos. En general, se observa muy poco uso de exenciones tributarias.

Un caso particular, al igual que en Chile, se produce en el tratamiento tributario a las actividades económicas desarrolladas en Tierra de Fuego, Antártida e islas del sur de Argentina. La Ley N° 19.640 fue promulgada por razones geopolíticas:

Las relaciones fronterizas entre Argentina y Chile aún tenían en aquel tiempo un sesgo conflictivo que se iba acentuando en la medida en que se avanzaba hacia el sur del continente. Lo escaso de la población (además, con alta proporción de extranjeros, y en particular de chilenos) de la región austral argentina era visto por el gobierno militar como una debilidad geopolítica importante, y por ese motivo “prendió” la idea de impulsar la migración interna hacia la zona²⁵

La ley 19.640 establece un esquema de incentivos que tienen la finalidad de compensar las desventajas de localización que presenta la región, tanto en términos de distancia de los centros de consumo, de proveedores de insumos, como de infraestructura. Promulgada en 1972, se contemplaba su vigencia hasta 2023, pero con la reserva de que a partir de los 10 años el Ejecutivo podía revisar y reducir los incentivos.

El conjunto de incentivos otorgados era el siguiente:

ARTICULO 1º.-Exímese del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. La exención a que se refiere el párrafo anterior comprende, en particular, a:

- a) El impuesto a los réditos (ISR);

²⁵ Mariel Borruto, *Comentarios a la Ley 19640*, edUTecNe, Buenos Aires, 2010

- b) El impuesto a las ventas;
- c) El impuesto a las ganancias eventuales;
- d) El impuesto a la transmisión gratuita de bienes;
- e) El impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes;
- f) Los impuestos internos;
- g) El impuesto nacional de emergencia a las tierras aptas para la explotación agropecuaria;
- h) El impuesto sobre las ventas, compras, cambio o permuta de divisas;
- i) El impuesto sobre la venta, cambio o permuta de valores mobiliarios; y
- j) Los impuestos nacionales que pudieran crearse en el futuro, siempre que se ajustaren a lo dispuesto en el artículo 1, con las limitaciones establecidas por el artículo 3.

Desde 1989, por una ley de emergencia nacional, se suspendió la aprobación de nuevos proyectos industriales, pero en 2003, por el Decreto 490/03 se creó un nuevo sistema por el que se renovaban los incentivos a las empresas ya instaladas, con la condicionalidad de que estas sustituyeran su producción por la de otros bienes más innovadores, y sujeto a la restricción de que no compitiesen con otros ya producidos en el territorio nacional. Esta renovación de incentivos quedó sujeta a fuertes controles administrativo sobre el cumplimiento de condicionalidades y resultados.

En 2009, como una forma de volver a fortalecer los incentivos a esta región, la ley 26.539 estableció que se grava con Impuestos Internos (tasa efectiva del 20 al 48%) y se duplica el IVA (tasa del 10,5% al 21%) a ciertos productos electrónicos y de informática, importados o fabricados en Argentina, salvo los producidos en Tierra del Fuego.

Del caso argentino varias cosas son de destacar: En primer lugar, la insostenibilidad a que puede llevar la proliferación de incentivos tributarios, que motivó a la suspensión de todos ellos en 1989.

En segundo lugar, de la concepción fundamentalmente de desarrollo regional que estaba presente en la Ley 19.640, se observa –con el Decreto 490/03 y la ley 26.539- se pasó a una fuerte condicionalidad más orientada al desarrollo sectorial que al regional, y la introducción de fuerte control de resultados. En adición, queda clara una estricta intención de que los productos fabricados bajo regímenes preferenciales no ejerzan una competencia desleal con la producción del resto del país.

Perú

En el caso peruano, la región favorecida con incentivos es la Amazonía, una amplia región selvática, separada de la zona costera por la barrera natural que configura la impresionante cordillera de los Andes. Tanto el medio natural como las dificultades de comunicación configuran la región amazónica como aislada y de difícil desarrollo. En

adición, la ley abarca también los departamentos ubicados en la cordillera andina y los fronterizos.

Una primera ley con incentivos a la producción en esas regiones fue la 23407 de 1986, Ley general de industrias, que en su artículo 71 establecía:

“Artículo 71.- Las empresas industriales establecidas o que se establezcan en zonas de Frontera o de Selva están gravadas solo con las contribuciones al Instituto Peruano de Seguridad Social y con los derechos de importación, salvo lo dispuesto en el Art. VI del Título Preliminar de esta ley, así como los tributos municipales.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, las empresas industriales establecidas en zonas de frontera o de selva solo están gravadas con los tributos y contribuciones que expresamente en él se mencionan y por tanto, exonerados de todo otro impuesto, creado o por crearse, inclusive de aquellos que requieren de norma exoneratoria expresa.”

En 1998 la ley 27037, Promoción de la Inversión en la Amazonía, estableció un régimen más amplio de incentivos, al tiempo que eliminó la exención total del ISR a partir de enero 2001. Esta ley contiene varios tipos de disposiciones. En primer lugar establece:

“Es responsabilidad del Estado de todos los ciudadanos, promover la inversión en la Amazonía, respetando los siguientes principios:

- a) La conservación de la diversidad biológica de la Amazonía y de las áreas naturales protegidas por el Estado.
- b) El desarrollo y uso sostenible, basado en el aprovechamiento racional de los recursos naturales, materiales, tecnológicos y culturales.
- c) El respeto de la identidad, cultura y formas de organización de las comunidades campesina y nativas.”

Una segunda medida es la creación de un Comité Ejecutivo de Promoción de la Inversión Privada en la Amazonía, conformado por tres personas, cuya responsabilidad es administrar las concesiones de grandes obras a ser ejecutadas por el sector privado. En adición (Art. 20), se establece en “el Ministerio de Economía y Finanzas el Fondo de Promoción de la Inversión de la Amazonía (FOPRIA), como un fondo revolvente; el mismo que se encargará de promover la inversión en la Amazonía, a través del financiamiento de proyectos de infraestructura básica y programas productivos especialmente en agricultura, utilización y manejo forestal, así como la realización de estudios para el desarrollo rural y el campo tecnológico, de acuerdo a los criterios y directivas que emita la Comisión.”

Para promover el desarrollo de la región, las primeras medidas enunciadas se vinculan con la inversión pública: “Los sectores de Agricultura, Energía, Educación, Pesquería,

Salud, Transportes, comunicaciones, Vivienda y Construcción y el de Promoción de la Mujer y del Desarrollo Humano, destinarán a gastos de capital en la Amazonía no menos del 10% (diez por ciento) de su asignación presupuestal para gastos de capital, en cada ejercicio.”

Más adelante se especifica el tipo de actividad o programa que debe apoyar la inversión pública en cada uno de esos sectores.

Los incentivos a la actividad privada consisten en los siguientes:

***IVA:** La venta de bienes o la prestación de servicios dentro de la zona incentivada están exentas de IVA, pero “Los contribuyentes aplicarán el Impuesto General a las Ventas en todas sus operaciones fuera del ámbito indicado en el párrafo anterior, de acuerdo a las normas generales del señalado impuesto.”*

Hasta el 31 de diciembre del año 2000, la importación de bienes que se destine al consumo en la Amazonía, se encontrará exonerada del Impuesto General a las Ventas. **Es decir, se elimina la exención a partir de esa fecha. Lo anterior implica que se está desgravando del IVA solo el valor agregado local.**

A partir del 1 de enero del año 2001 y hasta el 31 de diciembre del año 2008, las empresas industriales ubicadas en la zona de Selva que hasta el 31 de diciembre de 1998 se encuentren gozando del beneficio dispuesto por el Artículo 71o de la Ley No 23407, aplicarán para efecto del **Impuesto a la Renta** una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2 (selva) o una tasa del 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.1 (Amazonía). **Esta disposición implica que se elimina la exención total y se sustituye por una tasa reducida.**

Crédito fiscal por reinversión: Hasta el 31 de diciembre de 2008 los sujetos ubicados en los departamentos de Selva que reinviertan (salvo en foresta y comercio), tienen derecho a crédito tributario de 5% de lo invertido; las personas físicas o morales que inviertan en sujetos ubicados en la selva tienen derecho a crédito tributario por 20% del monto invertido (Por inversión se entiende obras de infraestructura o bienes de capital).

Por último, se enumeran las obras de infraestructura que se impulsarán en los tres años siguientes, se estipula la asignación de recursos para el Fondo de Promoción de la Inversión de la Amazonía y se faculta al Ministerio de Economía a contratar endeudamiento externo para financiar las inversiones por US\$15 millones anuales.

De las disposiciones anteriores se desprende la reducción del nivel de exenciones tributarias y el cuidado de que los incentivos no provoquen competencia desleal frente al resto del país.

Costa Rica y El Salvador

En el caso de estos dos países, de dimensiones similares a las de República Dominicana, ya se vio, al examinar las leyes de incentivos a las zonas francas, que el mecanismo para promover el desarrollo de las zonas menos desarrolladas son reducciones de la tasa impositiva y plazos más largos para los beneficios tributarios. Ninguna otra disposición diferenciada que pueda incidir en la estructura de costos (IVA, aranceles, etc.) es utilizada como instrumento de desarrollo regional.

República Dominicana

Vistas estas experiencias continentales, a continuación se señalan algunas de deficiencias que se detectan en la ley 28-01:

1. En el Artículo 2 se establece:

***“ARTICULO 2.** Las empresas industriales, agroindustriales, agropecuarias, metalmecánica, de zona franca, turísticas, metalúrgicas y energéticas, **así como todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas**, que existen a la fecha de promulgación de la presente ley, y las que se instalen en el futuro dentro de los límites de cualquiera de las provincias señaladas en el artículo uno (1) de esta ley, disfrutarán de las facilidades y exenciones que se indican en el párrafo siguiente”.*

Respecto a estas disposiciones se plantean las siguientes observaciones: a) No tiene sentido otorgar beneficios impositivos a empresas que ya venían operando satisfactoriamente sin necesidad de ellos, y que tomaron sus decisiones de inversión en la zona fronteriza al margen de la existencia de incentivos fiscales. b) No se pueden otorgar beneficios a impositivos a “todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas”. Esto implica que un colmadón podría acogerse a la ley.

2. El Párrafo del Artículo 2 dispone:

***Párrafo Artículo 2:** ...disfrutarán de una exención de un cien por ciento (100%) del pago de **impuestos internos**, de aranceles aduaneros sobre materias primas, equipos y maquinarias, así como cualquier tipo de impuesto, durante un período de veinte (20) años. Se les otorga, además, un cincuenta por ciento (50%) en el pago de libertad de tránsito y uso de puertos y aeropuertos.*

En primer lugar, el término impuestos internos es muy amplio, por lo que no procede. Abarca a un conjunto muy diverso de figuras impositivas, algunas de las cuales recaen sobre las empresas y otras sobre los consumidores. Esto es lo que ha dado lugar a los problemas con el ITBIS. Por otro lado, en un país tan pequeño como RD la exención indiscriminada de aranceles aduaneros puede crear condiciones muy diversas de costos con empresas situadas a pocas decenas de kilómetros. Es lo que ha ocurrido con la

exención aplicada a los vehículos de transporte en el caso de los refrescos: el costo de transporte es componente fundamental de precio de venta. El diferente tratamiento tributario de esos equipos da lugar a situaciones de fuerte competencia desleal. Por igual, si el propósito es motorizar la economía de la zona fronteriza, el 50% de descuento en el uso de aeropuertos y puertos debiera referirse tan solo a los ubicados en la región.

3. El Artículo 4 plantea que:

ARTICULO 4. Salvo las exenciones arancelarias, que serán efectivas desde la promulgación de esta ley, los plazos de las exenciones y facilidades indicadas en el artículo dos (2) que se otorguen, comenzarán a correr desde la fecha en que haya fijado sus instalaciones e iniciado sus operaciones, cada empresa dentro del área de la provincia señalada, y se computarán los períodos completos a cada empresa en la forma que se indica en el artículo siguiente.

El texto anterior no especifica qué exenciones arancelarias pueden utilizarse antes del inicio de las operaciones (debieran ser las de equipamiento para la producción). Esto ha dado lugar al uso de cuantiosas exenciones arancelarias por parte de empresas que no parecen haber desarrollado procesos productivos.

En resumen, es necesario insistir en que el conjunto de las disposiciones de esta ley estuvo mal concebido. En RD, dada las cortas distancias, para incentivar el desarrollo regional se deben buscar mecanismos que no induzcan una competencia desleal con el resto del país. Por lo tanto, deben ser mecanismos que no distorsionen los costos operativos, sino que incentiven la ubicación de empresas en la zona deprimida.

Posiblemente, el mecanismo más efectivo para inducir la instalación de empresas sería la creación de condiciones operacionales óptimas: buena disponibilidad de energía eléctrica, buena infraestructura, programas de capacitación de la mano de obra, etc. En adición, se debe apoyar la instalación de empresas que aporten al desarrollo regional y nacional, no de cualquier tipo de empresa. Por último, se deben incluir mecanismos de control, que verifiquen que los incentivos están siendo correctamente aplicados y están impulsando el desarrollo regional.

VI. Conclusiones

Los sistemas de incentivos diseñados en República Dominicana pecan de falta de selectividad y permanencia excesiva en tiempo.

Esto ha dado lugar a situaciones tan anómalas como que, en la actualidad, la mayor parte del cacao que exporta el país “proviene” de las zonas francas, así como una parte de los vegetales exportados, etc.

Una multiplicidad de empresas que se venían desarrollando en el territorio aduanero nacional, hicieron uso de la clasificación zona franca especial para sustraerse del sistema tributario nacional; esto se ha tratado de remediar con el impuesto a las ventas locales, pero siguen quedando exentos los beneficios por la actividad exportadora.

Dada la falta de selectividad en las actividades que se pueden acoger al régimen especial, es usual la situación de que empresas que producen prácticamente lo mismo queden sometidas a regímenes tributarios totalmente diferentes por la mera razón de su instalación dentro o fuera de un parque o por la obtención de la clasificación de zona franca especial.

Esta dualidad de condiciones posiblemente sea lo que explique la poca actividad de inversión industrial que se observa en territorio aduanero nacional. Resulta obviamente ventajoso instalarse en un parque industrial, aunque sea para realizar actividades con larga tradición en el aparato productivo nacional.

Si esta falta de criterios no es corregida, la tendencia será a que continúe el desplazamiento de las inversiones industriales (además de servicios de todo tipo) hacia los parques de zona franca, con lo que el universo de contribuyentes se verá progresivamente comprimido.

Como en el caso del turismo, es muy posible que gran parte de los incentivos que se están ofreciendo sean totalmente redundantes. Esto es, que la instalación de las empresas foráneas está respondiendo a otros criterios, más basados en las condiciones de competitividad, que a los meros incentivos tributarios. Una señal de esto es lo ocurrido con el sector de las confecciones. Sin que se le modificasen las condiciones impositivas, experimentó un retroceso impresionante en el segundo lustro del presente siglo. ¿Por qué? Se modificó la situación de su principal ventaja competitiva: el costo relativo de la mano de obra; la china era más barata. No sirvieron de nada las exenciones impositivas, pero posiblemente estas tampoco hubiesen sido necesarias antes de la irrupción de China, pues la competitividad se apoyaba en salarios, ubicación geográfica, adaptabilidad de la mano de obra y quién sabe qué más.

Los casos de El Salvador (que excluye prácticamente toda la actividad agropecuaria y agroindustrial), Guatemala (que excluye toda la industria ligera preexistente en el territorio aduanero nacional) y Costa Rica (que define cuáles son las actividades innovadoras que se pueden acoger al régimen) son ejemplos de la creciente implantación de criterios de selectividad, posiblemente en todos los casos motivada por el gasto fiscal que estaba implicando la aplicación indiscriminada de los regímenes preferenciales.

En adición, un incentivo bien diseñado puede ser importante a la hora de decidir la instalación de una inversión, si disminuye el costo de la instalación. Pero no puede prolongarse en el tiempo. Tras un apoyo inicial, las empresas tienen que ser competitivas y lograr beneficios. Y la tarea de gobierno no es desgravarles los beneficios, si no

asegurarse de brindarles las condiciones para que sean competitivas: infraestructuras, servicios, capacitación de la mano de obra, operación eficiente de los aparatos estatales, etc.

Por último, el gobierno debe disponer de mecanismos de comprobación que aseguren que los beneficios tributarios ofrecidos a las nuevas inversiones efectivamente generan los beneficios socioeconómicos que los justificaron.

Bibliografía

Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea. **Inversión, Incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina**, CEPAL, Serie Macroeconomía del desarrollo No. 77, Santiago de Chile, marzo 2009

Cebreiro, Ana. **Fiscal Policy for Development in the Dominican Republic**, OECD Development Centre, 2013.

CEPAL, **Políticas activas para atraer inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe**, febrero 2007.

Granados, Jaime. **Zonas francas y otros regímenes especiales en un contexto de negociaciones comerciales multilaterales y regionales**. Banco Interamericano de Desarrollo, INTAL-ITD-STA, Documento de Divulgación 20, enero 2003.

Roca, Jerónimo. **Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios**. BID, Documento de debate #IDB-DP-136, 2010.