



# UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS

FACULTAD DE DERECHO

## **Las Exenciones Tributarias en el Pago del Impuesto a la Renta en los Usuarios y Administradoras de las Zonas Francas**

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos  
establecidos para optar por el título de  
Abogada de los Tribunales de la República

Profesor Guía:  
Dr. Juan Gabriel Reyes

**AUTOR:**  
**GUIDO FABIÁN VALLEJO GALÁRRAGA**

Año  
2011

### **DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

---

Juan Gabriel Reyes

Abogado

C.I.: 170726243-0

### **DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE**

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

---

Guido Fabián Vallejo Galárraga

C.I.: 171559278-6

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a יהוה (YAHWEH) el Todo Poderoso creador de los cielos y la tierra, de todo lo que han visto mis ojos y de aquello que aún no han visto, a mi salvador Yahshua, a mis padres quienes son un regalo de Dios en mi vida, a mis hermanos Juan Carlos y Nicole y a mi novia María José por todo el apoyo brindado. Todos ellos son una bendición del Eterno Dios de Israel en mi vida.

## **DEDICATORIA**

Dedico este trabajo de titulación al salvador de mi vida **ישוע** (YAHSHUA), pues sin Él estaría perdido hoy. Toda mi fuerza, todo lo que soy, todo lo que Él me ha dado para hacer este trabajo se lo dedico. Porque de Él, y por Él, y para Él, son todas las cosas. A Él sea la gloria por los siglos. Amén. (Romanos11:36)

## RESUMEN

El presente estudio trata sobre la contradicción legal que existió entre la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la recientemente derogada Ley de Zonas Francas. Con el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, recientemente publicado, se dio término a esta contradicción, desde el ejercicio fiscal 2011 y hacia el futuro, pero persiste la contradicción para el análisis y determinación del impuesto a la renta hasta por el ejercicio fiscal 2010, inclusive.

Este estudio se centra en aquellos casos anteriores a la expedición del nuevo Código de la Producción, aquellos casos para los cuales aun existe el vacío legal sobre el cual pesa la incertidumbre para las empresas administradoras y los usuarios de las antes llamadas Zonas Francas (hoy conocidas como Zonas Especiales de Desarrollo Económico), sobre su obligación o no de pagar el impuesto a la renta.

Evidentemente, no es factible aplicar la nueva norma contenida en el Código de la Producción (que deroga la Ley de Zonas Francas, y por lo tanto, la exoneración contenida allí) a casos anteriores al 2011 en virtud de que la ley solo rige desde que es promulgada, para el futuro, es decir no es retroactiva.

Esta falta de concordancia consiste en que la LZF del Ecuador exoneró de impuesto a la renta los ingresos de usuarios y administradores de la zona franca, y por otro lado, el artículo 9 de la LORTI, que prevé las exenciones de impuesto a la renta, no contiene tal exoneración, y manifiesta que sólo serán aplicables las exenciones contenidas en él y en la ya derogada Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.

Para una mejor comprensión se estudiará la evolución histórica tanto nacional como mundial de las Zonas Francas, su desenvolvimiento e importancia

histórica en el desarrollo de la humanidad, para así llegar a comprender cuál es su fin y cuál debe ser su correcta aplicación jurídica por medio de la que se beneficie el fomento del comercio nacional y mejore las relaciones comerciales internacionales.

## ABSTRACT

This study analyzes the legal empty that existed between two local laws: the Taxation Law, called “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno” and the Duty-Free Zones Law, called “Ley Especial de Zonas Francas”.

At the end of year 2010, when this study was almost concluded, the second law was repealed, with the promulgation of a compendium of laws to incentive production, trade and investment. This compendium is known as “Código de la Producción”. In this way, possible disputes related to future activities regarding the mentioned legal empty disappeared.

The analysis is focused, on those cases prior to the issue of the new “Código de la Producción” for which still exists a legal empty. And there is uncertainty with regards, if the administrators and users must pay or not the tax resulting from revenues generated, related to activities of the companies, so called before “Duty-Free Zones” and today known as “Special Zones of Development”.

The above mentioned, due to the lack of conformity, between the mentioned laws, with regards the existence of tax exemptions established in the article number 9 of the Taxation Law “LORTI” and the chapter 12 of the Duty Free Zones Law “LZF”, in relation to the income tax payment of the customs users and all its implications.

This produced many problems, for both; the tributary administration and the users and administrators of the Duty-free zones. And that might continue being a problem if there is not a clear understanding, about which law is suitable to be applied.

Also, for a better comprehension, it was studied the national and global historical evolution of the Duty-free zones, its advances and importance throughout the time, and its impact in the humanity development. This, in order

to help us to understand, which can be its final objective and which can be its right legal application, to promote local and international trades.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>3</b>
<b>1 DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS</b> .....	<b>3</b>
1.1 CONCEPTOS BÁSICOS .....	3
1.1.1 Historia .....	20
1.1.1.1 Doctrina .....	30
<b>CAPÍTULO II</b> .....	<b>35</b>
<b>2 DE LAS ZONAS FRANCAS</b> .....	<b>35</b>
2.1 CONCEPTOS BÁSICOS .....	35
2.1.1 Sujetos que Intervienen .....	42
2.1.1.1 Historia .....	44
<b>CAPÍTULO III</b> .....	<b>59</b>
<b>3 MARCO REGULATORIO QUE RIGE A LAS EXTENSIONES TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR</b> .....	<b>59</b>
3.1 HISTORIA Y PANORAMA QUE ENGLOBA A LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS EN EL ECUADOR .....	59
3.1.1 Marco Regulatorio de las Exenciones Tributarias a las Empresas Administradoras y a los usuarios de las Zonas Francas en el Ecuador .....	61
3.1.1.1 Conflicto Normativo de las Leyes Regulatorias de Exenciones Tributarias en el Ecuador .....	67
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	<b>88</b>
<b>4 NUEVO CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES</b> .....	<b>88</b>
4.1 NUEVOS TIPOS DE ZONAS ESPECIALES DE DESARROLLO ECONÓMICO .....	89
4.1.1 Establecimiento de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico .....	93

4.1.1.1 Nuevo Régimen Tributario para las Zonas de Especiales de Desarrollo Económico .....	94
<b>CAPÍTULO V .....</b>	<b>97</b>
<b>5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>97</b>
5.1 CONCLUSIONES.....	97
5.2 RECOMENDACIONES .....	102
Bibliografía .....	104

## INTRODUCCIÓN

Es necesario realizar la presente investigación debido a la contradicción que existió entre la Ley de Zonas Francas y la Ley de Régimen Tributario Interno, las exenciones que se crearon en la Ley de Zonas Francas se contraponían a lo que mandaba la Ley de Régimen Tributario Interno.

Esto causó una gran inconsistencia jurídica al momento de su aplicación, ya que se desconocía y aún se desconoce en la actualidad qué ley se debe, hasta el ejercicio fiscal 2010, con respecto al Impuesto a la Renta al que se someten las administradoras y usuarias de las Zonas Francas; ejercicios para los cuales el nuevo Código de la Producción no es aplicable.

La contradicción se produce en vista de que, al amparo de la Ley de Zonas Francas, las administradoras y usuarias de las Zonas Francas estaban exoneradas o exentas del Impuesto a la Renta, sin embargo, tal exoneración no se hallaba –ni se halla- en la Ley de Régimen Tributario Interno. Por una parte, los usuarios y administradores de zonas francas afirmaban que la exención estaba vigente, y la Administración Tributaria afirmaba –y afirma- que tal exoneración no es aplicable por no hallarse en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Aquello generó y genera una incertidumbre jurídica, la misma que merma la solidez de nuestro sistema legal y ahuyenta la inversión extranjera por la falta de seguridad que promueve la ya mencionada contradicción de normas legales que regulan un mismo tema.

Este tipo de contradicciones son problemas potenciales en el manejo contable y legal, lo cual hace que el mercado ecuatoriano no sea muy atractivo a la inversión, y aquello genera un alto riesgo para los capitales de los inversionistas, al no tener una normativa legal clara y consistente con la cual puedan planear estrategias de inversión que aprovechen sus capitales.

Por el contrario, tales capitales pueden decrecer por el pago de impuestos no previstos en el análisis inicial del negocio, ya que al planear se puede haber considerado para la ejecución del negocio a la normativa que permite la exención y no a la que la limita o elimina.

Lo antes dicho se agrava aún más cuando la administración tributaria, absuelve consultas en un sentido para posteriormente cambiar de parecer afectando grandemente el derecho a la seguridad jurídica, el cual es necesario en una sociedad guiada por el imperio de la ley, y este es el caso del Ecuador en la actualidad con su Servicio de Rentas Internas.

Esto evidencia que también es muy incomodo para la Administración Tributaria (SRI) no contar con una norma legal tributario - aduanera clara, la cual pueda ser aplicada de manera versátil y efectiva, ahorrando tiempo y dinero, tanto al contribuyente como a la propia Administración Tributaria.

Al no corregir este desfase de normas legales contrapuestas, las consecuencias pueden ser nefastas para el país, provocando la evasión de impuestos por la falta de credibilidad del público en la Administración Tributaria y el impotente control de la misma al no tener sustento legal en el cual apoyarse para que sus pronunciamientos sean sólidamente basados en justicia y derecho.

Al darse la situación comentada la oscuridad de las normas legales permite aplicar criterios cambiantes y volátiles, que dificultan tanto a la Administración Tributaria como al contribuyente, quienes no pueden desenvolverse con la transparencia y la agilidad con la que normalmente lo harían.

Por todo lo anteriormente expuesto esta investigación se enfocará en analizar la falta de concordancia existente entre las exenciones tributarias establecidas en el artículo número 9 de la LORTI y el capítulo 12 de la LZF del Ecuador en relación al pago del impuesto a la renta de los usuarios y administradores de las Zonas Francas para ejercicios fiscales anteriores al 2011.

## CAPÍTULO I

### 1 DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS

#### 1.1 CONCEPTOS BÁSICOS

No es posible hablar de exenciones tributarias sin antes mencionar lo que es el tributo.

Lingüística y etimológicamente tributo “viene del latín *“tributum”*, que significa carga continua en dinero o en especie, que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención a su vez de llamadas cargas públicas, tiene también el sentido de ofrenda o de manifestación en sentido de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud”.<sup>1</sup>

El diccionario Jurídico Guillermo Cabanellas de Torres define al tributo diciendo lo siguiente: “Tributo es el impuesto, contribución u otra obligación fiscal; gravamen, carga; servidumbre; obligación”.

Para el tratadista Jorge Zabala Egas el tributo es “la exacción que sufre el ciudadano en su propio patrimonio a favor del citado Estado, impuesta obligatoriamente por el poder de imperio de éste”.<sup>2</sup>

Para Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo señalan que “la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la

---

<sup>1</sup> Diep, Daniel. (2003): La Evolución del Tributo, Publicado originalmente en el sitio de la Universidad Abierta. <http://www.universidadabierta.edu.mx>. Descargado 19/12/2003.

<sup>2</sup> Zabala, Jorge (2001): Derecho Tributario Aduanero. Editorial EDINO. p. 28.

regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica”.<sup>3</sup>

Para Máximo Carvajal Contreras la exención es la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, “la exención supone la existencia de una norma impositiva que define un hecho imponible, el cual al realizarse da nacimiento a una obligación tributaria, así como una norma que ordena que dicha obligación no produzca efectos de pago del gravamen, no obstante la realización del hecho imponible determinado en la ley”.<sup>4</sup>

Fleiner, define al tributo como: “prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas. Concluye que el tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional”.<sup>5</sup>

Como podemos ver de todo lo dicho la definición más importante, es aquella que lo define como una carga, que significa acción y efecto de cargar, obligación inherente a un cargo; persona o cosa que causa molestias a quien debe soportarla; preocupación o aflicción de ánimo; y tributo o gravamen, y gravamen a su vez significa carga, obligación o imposición, en conclusión la palabra tributo se caracteriza por ser una obligación inexcusable, un gravamen, una carga y una imposición.

Se puede decir que tributo entraña, fuerza, coerción, coacción, ya que de otro modo sería difícil que quienes están sujetos a tales servidumbres las cumplan por su propia voluntad sin que la autoridad investida de la potestad de imperio les imponga el cumplimiento de tales tributos.

---

<sup>3</sup> Ponce, Francisco y Ponce, Rodolfo. (1997): Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio S.A. 2da. Edición. México. p. 96.

<sup>4</sup> Carvajal, Máximos. (2002): Derecho Aduanero. Editorial PORRÚA. México. p. 396.

<sup>5</sup> Aguirre, Roberto. [http://www.derechos.com/index2.php?content&do\\_pdf=1&id=5194](http://www.derechos.com/index2.php?content&do_pdf=1&id=5194).

Para muchos como el Dr. Daniel Diep, “desde sus orígenes la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales o históricas”.<sup>6</sup>

Sobre lo expuesto por el Dr. Daniel Diep, podemos añadir que es este carácter impositivo lo que hace que el tributo pueda ser exigido, aquella potestad de imperio a la que hace referencia el Dr. Daniel Diep en el párrafo anterior es la razón por la cual existe el tributo.

Esta obligación primitiva de tributar debió haber sido manifestada en una amplia gama de formas desde la entrega al opresor del propio cuerpo, el trabajo y hasta la vida, todo lo antes mencionado dentro de una perspectiva de explotación humana de carácter esclavizante, tanto del cuerpo como de los bienes o propiedades, y sobre todo del trabajo y del tiempo.

Por ello representa un cambio trascendental la evolución del tributo que se convirtió en impuesto a través del establecimiento formal de la norma, la misma que limita a aquel tributo primitivo que dependía del antojo de un señor o soberano con plenipotenciarios poderes y atribuciones, y que en el pasado fue motivo de infelicidad y descontento para aquellos obligados a satisfacer el tributo, que en la mayoría de veces era en demasía fuerte, ilógico y desproporcionado en su aplicación.

Al normar al tributo se limitaron los poderes opresivos del bárbaro emperador o señor quien por medio del tributo, subyugaba al pueblo y lo explotaba con medidas pecuniarias gravosas, este salto del tributo al moderado y legítimo impuesto fue un reconocimiento de derechos por el cual al ser reconocido y aceptado por la población se volvía democrático.

---

<sup>6</sup> Diep, Daniel. (2003): La Evolución del Tributo, Publicado originalmente en el sitio de la Universidad Abierta. <http://www.universidadabierta.edu.mx>. Descargado 19/12/2003.

Para un mayor entendimiento es necesario decir que el impuesto para Gastón Jéze es “la prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada”,<sup>7</sup> lo cual denota el sometimiento a un sistema superior organizado el cual como sabemos es el Estado, el cual norma la conducta de las personas por medio de leyes.

Al normar al tributo éste adquirió una razón lógica y un nuevo fin para su existencia, la cual ya no era enriquecer a un soberano, sino el bien común de la población y la repartición equitativa de la riqueza.

Tanto es la normatividad del tributo que nuestra propia Constitución de la República ordena en su Art. 66, numeral 29 literal C “ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias”.<sup>8</sup>

En el cumplimiento de un tributo no cabe la voluntad, ya que aquel obligado a cumplir el tributo no fue consultado, no decidió, no expreso su voluntad libre de vicios para ejercer el cumplimiento, tan solo es un acto inherente por el cual el señor impone y ejerce su voluntad la cual prevalece por sobre la del obligado a cumplir la carga.

Por ello el Estado y sus órganos e instituciones componentes son los únicos entes capaces de imponer un tributo, en cuanto a la vida en derecho se refiere, en virtud de aquel imperio de la ley por el cual el conglomerado de personas someten sus voluntades y aceptan que la ley rija sus vidas, reconociendo que la ley impera sobre cualquier otra voluntad y que sea ésta la que prevalezca por sobre cualquier opinión particular.

---

<sup>7</sup> Villegas, Héctor. (2000): Manual de Finanzas Públicas. Ediciones Depalma. Buenos Aires. p. 213.

<sup>8</sup> Constitución de la Republica del Ecuador. Art. 66, Numeral 29. Literal C. p. 50.

Entre los signos de esta soberanía se debe mencionar a la recaudación tributaria, “como dijo Jean Jacques Rousseau, en su libro Del Contrato Social, expresa respecto de la soberanía, sociedad política y fundamentación del poder: “Cada uno de nosotros pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general y recibimos en cuerpo a cada miembro como parte indivisible del todo” Entiende que cada miembro del cuerpo es ciudadano y vasallo, y que los asociados reciben el nombre de pueblo, llamándose en particular ciudadano, al participar de la autoridad soberana, en cuanto realiza la actividad del cuerpo político, a este último al actuar se lo llama soberano, y cuando es pasivo se lo llama Estado”.<sup>9</sup>

Para entender mejor el tema cabe recordar lo que al respecto expresa Sergio Francisco de la Garza, en cuanto a que el poder tributario que ejerce el Estado “recibe el nombre de poder tributario en cuanto a la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de sus riquezas para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.<sup>10</sup>

De igual manera lo expuesto por Sáinz Bujanda, el cual dice que “la potestad tributaria engloba la facultad propia del Estado para crear tributos”.<sup>11</sup>

Sobre este tema nuestra Constitución Nacional es clara al decir en su Art. 135 que “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”.<sup>12</sup>

Es decir que el tributo al encontrarse inherentemente reconocido y aceptado por todos los integrantes de un Estado, éste es legítimo, ya que todo aquel que

---

<sup>9</sup> García; Catalina. (2005): Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas. Ediciones Depalma. Buenos Aires. p. 221.

<sup>10</sup> De la Garza, Sergio. (2003): Derecho Financiero Mexicano. Editorial PORRÚA. México. p. 193.

<sup>11</sup> Sáinz, Fernando. (1975): Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Vol. 3. Lecciones 36 a 66. Civitas. Madrid. p. 3.

<sup>12</sup> Constitución de la Republica del Ecuador. Art. 135. p. 82.

desea vivir cobijado bajo el territorio nacional de aquel Estado está expresando inherentemente su voluntad de respetar y someterse a las leyes bajo las cuales ese Estado se encuentra fundamentado, y como no mencionar en este punto a la legislativa tributaria, la cual es sin duda legítima y parte fundamental de un Estado y su subsistencia.

En ese orden de ideas se puede afirmar que, en principio, la potestad tributaria se ejerce “por el Poder ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, ya que le corresponde determinar y comprobar cuándo se han producido en realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley”.<sup>13</sup>

La legitimación del tributo determina su efectividad, ya que la palabra legitimación significa “acción o efecto de legitimar, justificación o probanza de la verdad o de la calidad de una cosa, habilitación o autorización para ejercer o desempeñar un cargo u oficio”.<sup>14</sup>

Es en virtud de la legitimación del pueblo que ya no actúa el tributo sino el impuesto, sobre la base del reconocimiento público que le enviste de poder imperativo por sobre cualquier otro criterio u opinión sometiendo así a todo aquel que acepta de forma tácita vivir bajo su dominio.

Claro está que el tributar no es una forma de esclavitud, sino más bien como ya muchos lo han dicho anteriormente, una contraprestación por la cual el Estado y los suyos se retribuyen para un sustento común bajo la norma imperante y la vida bajo el derecho.

Sobre esto nuestra Constitución de la República manda en el Art. 300 segundo inciso “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo,

---

<sup>13</sup> De la Garza, Sergio. (2003): Op. Cit. p. 205.

<sup>14</sup> Cabanellas, Guillermo. (2003): Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires. p. 231.

la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.<sup>15</sup>

Y esta obligación nace tal y como lo dice el Art. 18 de nuestro Código Tributario “cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”,<sup>16</sup> es decir en base a los principios tributarios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, los cuales fijan en equidad la cuantía del tributo y aquellos, sobre los que recaerá.

En este sentido la tributación o acción de pago impositiva es para el sujeto pasivo una contribución es decir “una acción o efecto de contribuir, participación con una u otra cosa, especialmente dinero, ayuda o aportación” para el gran sistema llamado Estado, en el pasado los tributos, como ya se mencionó anteriormente, eran formas de esclavismo, mas en la actualidad la tributación es una forma por la cual el sujeto sobre el cual pesa la carga es retribuido por el pago o de la carga impuesta, con obras para su propio beneficio y el beneficio común de todos aquellos que conforman el Estado, en la actualidad el impuesto es el medio por el cual la riqueza es repartida en equidad a diferencia de la época de los señores cuando el tributo era para el enriquecimiento del señor y sus más allegados.

Por ello la razón de ser de la palabra contribuyente, la cual significa: “persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del Estado, la provincia o el municipio, quien contribuye, ayuda o coopera a cualquier finalidad”, es decir que en la actualidad el sujeto pasivo es uno que contribuye y es parte de un sistema auto determinado que en pocas palabras se llama Estado.

En concordancia a lo mencionado en el anterior párrafo podemos decir que la libre determinación de un Estado es indispensable para el impuesto, ya que un tributo o impuesto fijado por un gobierno fáctico en el cual la participación de los mandantes sea nula, tendrá también impuestos ilegítimos, que muchas de

---

<sup>15</sup> Constitución de la Republica del Ecuador. Art. 300. 2do. Inciso. p. 145.

<sup>16</sup> Código Tributario Ecuatoriano. Título II. Art. 18. p. 4.

las veces serán gravosos y desmesurados, hechos sobre la base única de la imposición y el subyugo, y no sobre el bien común y el derecho invocado a su máxima que es la justicia.

Como podemos ver la evolución del derecho marcó también la evolución del tributo que hoy es mejor llamado impuesto, fundamentado sobre la ley, y cuyo anhelo grandemente noble, es el bien común de la sociedad invocando al concepto de justicia el cual es “el supremo ideal que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo, según el pensamiento y las palabras de Justiniano: “Constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi”.<sup>17</sup>

El Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador manda: “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos<sup>18</sup> y progresivos”.<sup>19 20</sup>

El Art. 6 de nuestro Código Tributario manda: “que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Cabanellas, Guillermo. (2003): Op. Cit. p. 222.

<sup>18</sup> Impuesto directo o imposición directa es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc. En sistemas fiscales históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal. <http://es.wikipedia.org/wiki>

<sup>19</sup> Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base <http://es.wikipedia.org/wiki>

<sup>20</sup> Constitución de la República del Ecuador, Art. 300 primer inciso, pág. 145

<sup>21</sup> Código Tributario Ecuatoriano. Título I. Art. 6. p. 2.

De los diferentes criterios jurídicos y de las citadas normas jurídicas podemos establecer que en nuestro país, los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico demandadas por el Estado en virtud de su potestad de imperio a través de sus entes recaudadores a los particulares o contribuyentes en potestad de una Ley que se regirá bajo los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad a fin de cubrir las necesidades del Estado.

Una vez entendido lo que es un tributo, podemos pasar a hablar de lo que es el Impuesto a la Renta.

Primeramente renta significa: “Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio, utilidad, fruto o rendimiento o provecho de una cosa, deuda pública”.<sup>22</sup>

Para el Dr. Diego Almeida Guzmán, renta es “el beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad”.<sup>23</sup>

Sobre el impuesto a la Renta la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 2 manda “para efectos de este impuesto se considerará renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y los ingresos obtenidos en el extranjero por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales”.<sup>24</sup>

La renta es pues la utilidad generada por una determinada actividad de producción, un bien, etc., se la calcula disminuyendo de los ingresos a los gastos del sujeto pasivo, es importante saber que la renta no existe sin que la ley determine sobre qué bien o actividad se deba gravar este impuesto, ya que

---

<sup>22</sup> Cabanellas, Guillermo. (2003): Op. Cit. p. 347.

<sup>23</sup> Almeida, Diego. (2001): Curso de Legislación Tributaria Corporativa. Editorial Ecuador F.B.T. Cía. Ltda., Quito. p. 63.

<sup>24</sup> Corporación de Estudios y Publicaciones, (2008): Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. p. 1. Art. 2.

es la ley la que determina que ingresos son exentos del pago de este impuestos y cuales se encuentran gravados con el mismo, existe la renta global y la nacional, la renta global grava sin importa donde se reciba el ingreso por parte del contribuyente, a diferencia de la nacional, la cual determina territorialmente que la fuente aplicable para el impuesto a la renta únicamente es la generada en el territorio nacional.

La territorialidad es algo primordial para determinar este impuesto ya que sin las fronteras nacionales es imposible determinar el alcance una ley, de tal forma que específicamente en este tipo de impuesto existe una ligazón económica de la renta a un determinado territorio con enfoque a un sujeto determinado sobre el cual recae la obligación tributaria.

Nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, manda sobre la renta en su Art. 1: “Establece el Impuesto a la Renta Global, que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”,<sup>25</sup> de lo cual podemos deducir que el impuesto a la renta aplicado en el territorio nacional es el de la renta global.

El impuesto a la renta nace en virtud de los ingresos gravados percibidos, ingreso es “cualquier partida u operación que afecte los resultados de una empresa aumentando las utilidades o disminuyendo las pérdidas”.<sup>26</sup>

### **Exenciones Tributarias**

Una vez entendidas las definiciones y conceptos necesarios, pasaremos a estudiar las exenciones.

Las exenciones según el Diccionario Jurídico Guillermo Cabanellas son: “Una situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no

---

<sup>25</sup> Corporación de Estudios y Publicaciones, (2008): Op. Cit. p. 1. Art. 1.

<sup>26</sup> Díaz, Franco. (1983): Diccionario de Contabilidad. Siglo Nuevo Editores. 4ta. Edición. México. p. 117-119.

ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por las leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza, exceptuación, excusa”.

El término exención, “significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así, dicha obligación surgiría”.<sup>27</sup>

Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo señalan que “la exención es una figura tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de seguridad, conveniencia o política económica”.<sup>28</sup>

Para el tratadista Héctor B. Villegas en su obra Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, “las exenciones tributarias son los hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible”.<sup>29</sup>

Otros autores tratan a las exenciones tributarias como la “Bonificación fiscal por la que, en determinados casos observados por la ley, el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o la totalidad de un impuesto.

Para Hugo Eugenio Zudaire exención es: “La no gravabilidad durante la vigencia de la ley dispuesta sobre una actividad u objeto gravado, constituye la exención”.<sup>30</sup>

El célebre Dino Jarach dice que las exenciones “son una liberalidad de origen legal consistente en dejar de gravar lo que debe ser imponible de conformidad con el objeto del gravamen”.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> <http://www.mitecnologico.com/Main/ExencionEnPagoDeContribuciones>

<sup>28</sup> Carrasco, Hugo. (2007): Derecho Fiscal I, Editorial IURE S.A. México. p. 182.

<sup>29</sup> Almeida, Diego. (2001): Op. Cit. p. 72.

<sup>30</sup> Zudaire, Hugo. (2001): Incentivos Tributarios y Costo Fiscal de la Promoción Industrial. Editorial La Ley S.A. Buenos Aires. p. 39.

<sup>31</sup> Jarach, Dino. (2004): Los Incentivos Fiscales y los Principios Constitucionales de la Imposición. Editorial La Información. Tomo XXXII. p. 1613.

El pago de un tributo es una obligación para con el sujeto activo, y la forma en que se extinguen las obligaciones son: por solución de pago efectivo, por la novación, por la transacción, por la remisión, por la compensación, por la confusión, por la pérdida de la cosa que se debe, por la declaración de nulidad o por la rescisión, por el evento de la condición resolutoria, por la prescripción.

Con lo antes dicho se debe dejar en claro que en el caso de las exenciones la obligación impuesta no deja de existir tan solo ha sido condonada o perdonada de forma total o parcial dependiendo del caso.

Debe diferenciarse la exención de la no sujeción, pues en ésta no se ha realizado actividad alguna que sea considerada como imponible, mientras en condiciones normales, existiría el deber de pagar el tributo.

Como dice Hugo Eugenio Zudaire las exenciones “tienen un paso previo que es la gravabilidad de un objeto o actividad nacida de una norma tributaria”,<sup>32</sup> es decir que aunque se ha liberado del pago de la obligación, la obligación nunca deja de existir, porque el hecho generador de esa obligación sí ocurrió para que aquella obligación nazca más su pago ha sido condonado.

Con lo antes dicho se deja claro que exención no significa anulación de una obligación tributaria, sino tan solo condonación de la misma.

La exención es pues “la circunstancia que concurre en una determinada situación y que, aun cuando se produzca el hecho imponible, no genera la obligación tributaria de pago”.<sup>33</sup>

Se podría decir que las exenciones tributarias son fenómenos en cuanto al tributo, ya que contradice la naturaleza del tributo, esto debido a que el tributo es creado con la finalidad de la “recaudación”.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Zudaire, Hugo. (2001): Op. Cit. p. 39.

<sup>33</sup> <http://www.economia48.com/spa/d/exencion-tributaria/exencion-tributaria.htm>

<sup>34</sup> Recaudación: Monto que ingresa el acreedor de la obligación tributaria.  
<http://www.iuriscivilis.com/2009/06/diccionario-juridico-letra-r.html>

De manera más explícita muchos inclusive definen a la exención diciendo que: “Exención puede ser entendido más fácilmente como “perdón”, y las exenciones tributarias son un beneficio legal, social y económico para ciertas personas, actividades o empresas, porque suprimen el pago de las obligaciones fiscales, este tratamiento preferencial se fundamenta en situaciones especiales que señala la ley”.<sup>35</sup>

En un sentido mucho más amplio el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez dice que “el significado genérico del concepto de exención indica una situación de dispensa, de liberación, es decir, es un mecanismo por el cual se libera o se dispensa a alguien de alguna carga. En sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, establecida por la ley”.<sup>36</sup>

Sobre las exenciones nuestro Código Tributario manda lo siguiente: “exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico y social”.<sup>37</sup>

Las exenciones y los beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, tal es así que aunque el hecho se halle configurado la obligación no nace, o no nace en su totalidad sino de manera parcial, es decir que “si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible, por razones de índole económica, política, social, financiera, etc., expresamente se exime del pago del impuesto”.<sup>38</sup>

En base a lo dicho anteriormente, las exenciones tributarias son los beneficios otorgados por el Fisco cuya consecuencia es el evitar el nacimiento de la obligación de pago de impuesto total o parcial.

---

<sup>35</sup> [http://www.afip.gov.ar/ET/chicos/chicos\\_temas\\_exenciones.htm](http://www.afip.gov.ar/ET/chicos/chicos_temas_exenciones.htm)

<sup>36</sup> Gutiérrez, Luís. (1995): Principios de Derecho tributario. Editorial Limusa, S.A. México D.F. p. 137.

<sup>37</sup> Código Tributario Ecuatoriano. Título I. Art. 31. p. 7.

<sup>38</sup> García; Catalina. (2005): Op. Cit. p. 321.

Este perdón otorgado por el fisco es sin lugar a duda una obligación existente la cual ha sido perdonada de pago, es decir que jurídicamente hablando la obligación aun existe pero la misma ha sido modificada para que la cuantía de la obligación impositiva sea de valor cero o sea menor a lo que en la realidad debería ser.

Las exenciones tributarias ingresan dentro de lo que el Derecho llama Incentivos Tributarios, existen muchos tipos de incentivos tributarios y en este capítulo tan solo los nombraremos puesto que el enfoque de nuestro tema es tan solo sobre uno de los más usados entre todos ellos, es decir las exenciones.

Los Incentivos Tributarios pueden ser: la deducción, la desgravación, exención, reducción, exclusión, suspensión, diferimiento, reintegro, reembolso, *draw back*, liberación.

Ahora desde un punto de vista político – económico, la exención es el perdón de la carga impositiva que los Estados crean como medio para la dinamización de la economía, es decir que la excepción del pago de un impuesto puede ser beneficiosa aun que contradiga la lógica mediante la cual se formularon los impuestos, ya que a mayor recaudación, mayor es el beneficio común.

Pero la lógica de la exención funciona de una forma diferente, ya que no genera una recaudación inmediata, por el contrario, la propia exención de por si no provoca recaudación directa sino que atrae la inversión por el hecho del no pago.

Esto debido a que la idea del no pago del tributo es atrayente para el contribuyente, la exención funciona en medida del interés de los sujetos pasivos hacia la elusión tributaria.

Este interés de inversionistas, productores y personas jurídicas e incluso de personas naturales por el no pago de una obligación tributaria es en gran medida atrayente ya que con ello la venta de sus productos tiene mejor precio - costo de producción, este precio de producción logra ser inferior, rentabilizando la empresa, negocio, etc., es decir generando una mayor renta.

Como se dijo anteriormente la exención es un instrumento para la generación del incremento del pago de impuestos por renta generada, lo cual si es aplicado de manera sabia puede compensar e incluso superar el beneficio otorgado con anterioridad.

La Constitución de la República manda sobre lo dicho en su Art. 300 segundo inciso: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicio, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.<sup>39</sup>

Por tal razón si bien la exención en algún momento contradijo la esencia del tributo, la cual es la recaudación, en su uso final y adecuado éste es más bien un medio económico por el cual se puede recaudar aun mucho más, cumpliendo así en el largo plazo la finalidad del tributo.

### **Tipos de Exenciones**

Para Hugo Carrasco Iriarte las exenciones se pueden clasificar de la siguiente manera:

Exenciones Transitorias: son las que se conceden por cierto tiempo o plazo fijo determinado por la ley que las establece.

Exenciones Absolutas: son las que liberan al contribuyente tanto de la obligación principal como de las accesorias.

---

<sup>39</sup> Constitución de la Republica del Ecuador. Art. 300. 2do. Inciso. p. 145.

Exenciones Relativas: son las que liberan al contribuyente únicamente de la obligación principal.

Exenciones de Técnica Legislativa: son las que se establecen con el propósito de aclarar o precisar el objeto gravado.

Exenciones Proteccionistas: son las que se establecen con la finalidad de no gravar a determinados grupos de la población por su escaso poder económico, por ejemplo: la exención al salario mínimo.

Exenciones por Sustitución del Gravamen: son las que se establecen con el propósito de que una actividad no pague dos impuestos diferentes, declarándola exenta de uno de ellos.

Exenciones Culturales: son las que se establecen con el objeto de fomentar las actividades que incrementan el nivel cultural del país, como exenciones a escuelas del pago de libros, etc.

Exenciones Económicas: son las que se establecen con el fin de evitar o ahorrarse gastos de recaudación del impuesto.<sup>40</sup>

Sin disminuir la importancia y el gran aporte que representa para el Derecho la división hecha por Hugo Carrasco Iriarta, ponemos a consideración otra división de las exenciones realizada por otros autores.

Las exenciones tributarias en lo que tiene que ver con su aplicación en el tiempo pueden ser de dos tipos, transitorias si se las establece por un periodo determinado y permanente si su aplicación es cotidiana.

Las exenciones tributarias pueden ser de varios tipos, como ya se lo dijo antes pero ésta vez de un modo ampliado, objetivas, cuando estas tienden a

---

<sup>40</sup> Carrasco, Hugo. (2007): Op. Cit. p. 182.

objetivos de tipo socioeconómico, son subjetivas cuando atienden a la condición del sujeto y a la finalidad de los recursos económicos que maneja ese sujeto y son técnicas cuando se encuentran previstas para evitar doble imposición, por ejemplo evitar que el sujeto pasivo tribute dos veces por un solo hecho generador del impuesto, en forma más clara Garelli dice que es “ Todo impuesto sobre hechos idénticos, esto es, sobre la misma riqueza, por parte de dos o más Estados”.<sup>41</sup>

En un sentido mucho más extenso algunos dividen a las exenciones tributarias en:

Exenciones Objetivas: “Cuando se priva a la norma definitoria del presupuesto de eficacia constitutiva de la obligación tributaria respecto del hecho que no genera la obligación tributaria”.<sup>42</sup>

Exenciones Subjetivas: “Con este tipo de exenciones se pretende que ciertas personas no queden obligadas a contribuir aunque pueda nacer la obligación por ley”.<sup>43</sup>

También existen las Exenciones Temporales: “las cuales producen el efecto excluyente de la obligación tributaria sólo durante el plazo limitado que se fija al momento de su creación”.<sup>44</sup>

Por el contrario las Exenciones Permanentes: “son aquellas que no aparecen limitadas en el tiempo”.<sup>45</sup>

Existe también otra división de las exenciones de acuerdo a su aplicación pueden ser: Exenciones Totales: “son aquellas que impiden el nacimiento de la obligación tributaria para determinados hechos o para ciertos sujetos; y las

---

<sup>41</sup> Garelli. (2000): Il dir intrnaz. Trib. p. 57.

<sup>42</sup> <http://www.iberfinanzas.com/index.php/E/exencion-tributaria.html>

<sup>43</sup> Ibídem.

<sup>44</sup> Ibídem.

<sup>45</sup> Ibídem.

Exenciones Parciales: “las cuales no impiden el nacimiento de la obligación, pero reducen la cuantía de la deuda”.<sup>46</sup>

Finalmente, una modalidad especial de exención es la establecida por razón de la cuantía, esto es, “la fijación legal de un mínimo exento que no se encuentra sujeto a tributación”.<sup>47</sup>

### 1.1.1 Historia

#### Las Exenciones en el Imperio Romano

La historia de las exenciones comienza con la división del Imperio Romano en el año 395 de nuestra era que provoca la creación de dos nuevos imperios, uno llamado el Imperio Romano de Oriente y el otro de Occidente, cada uno independiente completamente del otro.

Los elementos característicos del sofisticado gobierno de Bizancio, es decir del Imperio Romano de Oriente, nos indican, que era un poder gubernamental centralizado que se encontraba en las manos del emperador, incluyendo la riqueza, la cual era traída a palacio bajo sus órdenes.

Cada mes de marzo y septiembre le enviaban al emperador grandes cantidades de oro que por concepto de impuestos y rendimientos se recaudaban, y pasaban a palacio para ser custodiadas y tenerlas a disposición del emperador.

De esta misma forma se cobraba un gravamen por la tenencia de tierra, los tributos de las aduanas y de los mercados, en los años “797 al 802 de nuestra era, la emperatriz Irene (Emperatriz del Imperio Romano de Oriente) promueve en su política fiscal, la exención de tributos a los habitantes de

---

<sup>46</sup> Ibídem.

<sup>47</sup> Ibídem.

Constantinopla”,<sup>48</sup> principalmente los tributos de importación y de exportación, así como tributos monásticos, es decir aquellos tributos tendientes a la religión.

En los tiempos de Nicéforo, quien fue el sucesor de la emperatriz Irene del Imperio Romano de Oriente, se realizó una revisión general de todo el sistema fiscal, éste implantó nuevamente un tributo sobre la importación de esclavos: además de eliminar todas las exenciones tributarias creadas por su predecesora la emperatriz Irene a favor de la iglesia.

Se creó un censo, el cual indicaba la capacidad tributaria con base en las tierras y propiedades, y con esto se impusieron tributos de manera más eficaz y mejor calculados, así mismo se fueron elevando los tributos de manera uniforme.

Se decretó, además, un tributo por hogar llamado kaphinkon, que consistía en pagar una aportación por cada una de las propiedades que tuviese cada familia.

Los sacerdotes no fueron los únicos a los cuales se les quitó estos beneficios tributarios, sino que también todas aquellas personas recientemente enriquecidas con los beneficios tributarios otorgados por la emperatriz Irene, puesto que se creó un tributo por "exceso de riqueza", de la misma manera las herencias estaban sujetas siempre a un tributo especial, pero con Nicéforo se incluyeron además los legados y las donaciones.

La actividad tributaria en Constantinopla (Imperio Romano de Oriente) no varió como alrededor del año 1146 aproximadamente, por lo cual el emperador Manuel I Comneno fue coronado, y sus primeras políticas fueron la de organizar el sistema del Estado Bizantino, pero olvidó tomar en cuenta, en sus medidas renovadoras la recaudación de tributos y la organización militar, todo esto durante sus primeros años de reinado.

---

<sup>48</sup> Evolución de la tributación en occidente (sinopsis). January 01, 2000 | COPYRIGHT 2000 Universidad del Valle de México. <http://www.accessmylibrary.com>

Después de estos datos no tenemos mayor información sobre la actividad tributaria de Imperio Romano de Oriente, el cual sufre una similar suerte al de Occidente, es decir fue invadido, a diferencia del Imperio Romano de Occidente, el de Oriente fue finalmente invadido por los árabes, en el año 1453 y sucumbe bajo sus manos.<sup>49</sup>

En cuanto a las exenciones tributarias no se posee mayor información de lo sucedido en el Imperio Romano de Occidente, esto debido a las muchas invasiones bárbaras que sufrió, lo cual causó su posterior caída, quedando a merced del gobierno de sus enemigos que se habían aliado para someterle.

### **Las Exenciones Tributarias en la Edad Media**

La Edad Media comienza con la caída del Imperio Romano de Occidente, que es sometido y absorbido por los visigodos, y que el pueblo romano tuvo que soportar, este acontecimiento de ninguna manera fue beneficioso y produjo la destrucción de la romanización, y propició la invasión inevitable.

La acoplación entre romanos y visigodos fue lenta y poco fructífera, dado que hubo una regresión económica en el Imperio de Occidente, en la cual empezó a predominar una economía de tipo agrario a diferencia de la del Imperio de Oriente, la cual estaba basada en el comercio del intercambio de productos.

Esto debido a que la fortaleza económica del Imperio antes de su división en Imperio de Oriente y Occidente, se encontraba en el comercio que se realizaba entre las tierras orientales y la Europa Occidental, una vez cerrada la ruta por la cual pasaba todo este comercio, es decir Bizancio (Imperio de Oriente), el Imperio de Occidente tuvo que desarrollar su economía en base a lo que ya se menciona, que es la agricultura.

---

<sup>49</sup> *Ibídem.*

En aquel tiempo la gran escasez de muchos productos en Oriente era grande, tal es así, que el papiro alcanzó precios impagables para los occidentales de la época y por ello apareció el pergamino, el mismo que era mucho más caro por el proceso de su elaboración el cual era mayor y más costoso, pero aun así era mucho más accesible ya que la materia prima se encontraba a disposición a diferencia del papiro que se encontraba en las riveras del Delta del Nilo, de igual manera escaseaban las especias y los finos telares propios de Oriente Próximo.

Es por ello que ya desde aquella época se comienza a hablar de la búsqueda de una nueva ruta de comercio que conecte al occidente con el oriente sin tener que pasar por Bizancio, para así recobrar el poder económico, esto terminaría mucho tiempo después con el descubrimiento de América en 1492, el cual se efectuó por el anhelo europeo por llegar de nuevo al Oriente.

Los reinados bárbaros trataron de seguir dentro de la órbita económica marcada por el imperio romano, ya que la intención bárbara no era destruir el sistema creado por los romanos, sino más bien aprovecharse de la organización fiscal, la cual para la época funcionaba magníficamente en cuanto a recaudación se refiere.

Los bárbaros trataron de hacer ciertas modificaciones al aparato fiscal romano, pero lo único que consiguieron fue su entorpecimiento y el colapso en cuanto al tema recaudatorio.

Más adelante, en un intento por salvar lo insalvable del antiguo imperio, el monarca Teodorico, Rey de los Ostrogodos realizó un esfuerzo por hacer un trato y conservar algunas antiguas normas.

Dejando el servicio de las armas a los ostrogodos y la administración al pueblo romano, aunque esta medida no funcionó por mucho tiempo, ya que muchos romanos prefirieron vivir bajo la administración de los bárbaros.

“Salviano escribe hacia el año 445, en Marsella, territorio todavía sometido al imperio, pero no lejos del que ocupa los visigodos, y agrega que los romanos que viven en el imperio de los godos se avienen también a la dominación de estos, que prefieren vivir pobres con los godos que poderosos entre los romanos y soportar la pesada carga de los impuestos puestos por los godos”.<sup>50</sup>

Los reyes bárbaros trataron de conservar el sistema financiero más o menos simplificado por la fuerza de las circunstancias y confiando en funcionarios romanos.

Se mantuvo el impuesto territorial que gravaba solamente a los poseedores romanos, estando exentos de este tributo los propios bárbaros.

Hubo en aquella época una tendencia cada vez mayor para recompensar a los funcionarios, por medio de los ingresos públicos, es decir por medio de exenciones en el pago de los tributos, en lugar de la paga de un sueldo.

En esta época las exenciones se manejan de forma esquemática, ya que eran más un beneficio propiamente dicho hacia los vencedores, que como ya se mencionó fueron los Barbaros sobre aquellos vencidos o dominados, es decir los romanos, los cuales no gozaban de exención tributaria alguna.

### **Las Exenciones en la Época Colonial**

En esta época en la cual las grandes potencias mundiales se disputaban la colonización de los territorios descubiertos en América, tenía gran importancia la colonización o lo que hoy conocemos fue llamado: la carrera por el expansionismo territorial, lo cual significó en aquel entonces mayor poder.

Para la promoción de la colonización fueron muy pocos los impuestos que se cobraron por parte de los diferentes reinados, debido a que se perseguía

---

<sup>50</sup> Ibídem.

fomentar el poblamiento de los territorios que se incorporaban al dominio de las distintas coronas, entre ellas la española, cuyo papel en la historia de aquella época fue preponderante, así los reyes optaron por establecer una serie de exenciones tributarias.

Por lo general se cobraba el "diezmo", el cual consistía en un impuesto eclesiástico que se destinaba a la mantención del culto y que correspondía a la décima parte de la producción agropecuaria, y el "Quinto Real", que ascendía al 20% de la producción aurífera.

En los primeros años de la colonización, el quinto real no se pagaba completo, sino que una fracción menor, que con el transcurso de los años fue en aumento de acuerdo al flujo de colonos que migraba hacia América, dando paso así a que la colonización a más de ser vista como una aventura inhóspita y peligrosa, sea también apreciada por los beneficios tributarios que brindaba dando exenciones de una serie de impuestos como el ya mencionado que aquellos que se quedaban en Europa estaban obligados a pagar.<sup>51</sup>

Paulatinamente se fueron estableciendo otros impuestos, tales como:

- 1) "la "Alcabala", el cual era aplicado a las transacciones y transferencia de propiedades (esclavos, tierras, etc.),
- 2) el "Almojarifazgo", el cual era un derecho de aduana, pagaban impuestos las mercaderías que entraban y salían de los puertos, aquello era una costumbre portuaria española trasladada a las Indias Americana,
- 3) el "Annata", el cual era un impuesto aplicado a las rentas generadas por ocupar cargos de diversa índole, se calculaba en función de las ganancias obtenidas en un año, se acostumbraba a pagarlo no en su

---

<sup>51</sup> Fernández, Luís; Ramos, Demetrio; Lohmann, Guillermo. (1990): América en el siglo XVII: Evolución de los Reinos Indianos. Ediciones RIALP. S.A. Sebastián Elcano. Madrid. p. 29.

totalidad sino solo en el equivalente a la mitad por ello se lo conocía también como la media annata, pocos eran los lugares donde se lo cobraba completo,

- 4) la “Gabela”, era un impuesto municipal, criticado mucho en la época por ser regresivo ya que afectaba más a los pobres que a los ricos aristócratas que gozaban de exención sobre el pago de este impuesto,
- 5) las “Primicias” el cual era el impuesto a las ganancias,
- 6) la “avería”, era un impuesto que se cobraba a las mercaderías del Atlántico en galeones,
- 7) el “tributo”, el cual consistía en un impuesto que debían pagar los nativos indígenas, llamados en ese entonces indios de manera comunal ya que los nativos tenían esa obligación en su condición de vasallos, es decir siervos del vencedor, del cual estaban completamente exentos los colonos europeos.

Otros tributos interesantes eran el papel sellado, que consistía en la obligatoriedad de utilizar para trámites oficiales, hojas de papel que contaban con un sello estampado y que tenía un valor determinado, y la denominada composición de extranjeros, que correspondían a una cantidad que los extranjeros residentes ilegalmente debían cancelar para regularizar su permanencia”.<sup>52</sup>

En esa época ya existían conductas de evasión tributaria, en el caso chileno, “en 1543 los oficiales reales de Santiago reclamaron ante el cabildo por los ardiles que empleaban algunos propietarios para no pagar el Diezmo, colocando algunos animales a nombre de sus hijos. Así, nunca alcanzaban a

---

<sup>52</sup> Ibídem. p. 301.

poseer, por ejemplo, diez cabezas de ganado, por lo cual no pagaban el impuesto.

Otro caso parecido ocurría con el Quinto Real, si bien las fundiciones eran de propiedad del rey, y estaba prohibida la existencia de otras de carácter privado, el oro en polvo circulaba como moneda de cambio sin cancelar el tributo”.<sup>53</sup>

### **Las Exenciones Tributarias en el Siglo XVII y XIX**

En esta época la Corona española luchaba contra los piratas, muchos de los cuales eran apoyados por otras Coronas como la Británica y la Holandesa para usurpar los tesoros que los españoles sustraían del Nuevo Mundo.

Es por ello que “la Corona Española ofrecía exenciones a áreas donde la actividad pirata planteaba una amenaza seria y constante, esto significaba que hacia fines del siglo XVII, las zonas costeras tuvieran más posibilidades de recibir exenciones tributarias, principalmente sobre las importaciones de materias primas y diversos productos de primera necesidad que se traían desde la Madre Patria por no existir forma de fabricarlos o producirlos en el Nuevo Mundo o por ser mandato directo del Rey.

Tal es el caso de lo que en aquel entonces se llamo la Real Audiencia de Quito, ya que uno de los factores que hizo que estallase el proceso independentista de 1809 y 1810 fue el hecho de que el Rey solo permitía la elaboración de agua ardiente en los estancos de la corona, los cuales estaban ubicados en el tradicional barrio quiteño de Santa Barbará, mismo que fueron incendiados por los criollos y mestizos debido a que no se les permitió obtener ingresos de la producción de agua ardiente en otros destiladeros que no sean los de la corona.

---

<sup>53</sup> Moscoso, Juan. (2010): Impuestos Coloniales en América. Santiago de Chile. <http://elrincontributivo.blogspot.com>

Las exenciones tributarias de finales de siglo XVII tendían también a ser otorgadas a áreas rurales debido a que en estos puntos geográficos los levantamientos indígenas eran mayores y el peligro que se corrían en poblar esos lugares era alto, solo a partir de la época de 1720 se otorgaron exenciones a sitios del interior.<sup>54</sup>

La práctica de las exenciones tributarias se extendió ampliamente, sin embargo la corona no tenía una política uniforme hacia este tema.

Avanzando en el siglo XVIII, el gobierno colonial otorgaba exenciones provincia a provincia, escuchando y sopesando los méritos de cada caso. En otras palabras, aunque la corona tenía preferencias sobre los destinatarios de las exenciones, esas preferencias no se traducían concretamente en la legislación que finalmente resolvía el asunto.

Los pobladores de estos puntos geográficos pedían un trato uniforme en cuanto a las exenciones tributarias que se otorgaban, pero tales aclaraciones sobre la aplicaciones de las exenciones no ocurrirían hasta después de las reformas borbónicas de 1760, la cantidad de criollos y mestizos que se enrolaban en el ejército en aquellos días era grande debido a que la mayoría de ellos conocía de las exenciones tributarias de las cuales gozaban los que habían servido a la corona como milicianos, incluso una vez retirados tenían la capacidad de no pagar ciertos tributos a los recaudadores de impuestos por haber servido al Rey.<sup>55</sup>

Esto a cuenta del momento expansionista y de la gran necesidad de tropa que requería la Corona en aquel entonces para sofocar los levantamientos indígenas en las colonias y el control interno de los Virreinos de la Indias americanas.

---

<sup>54</sup> Ortiz, Juan. (2005): Fuerzas Militares en Iberoamérica en los Siglos XVIII Y XIX. Centro de Estudios Históricos. Veracruz. México. p. 56.

<sup>55</sup> *Ibidem*. p. 57.

## **Las Exenciones Tributarias en la Época de la Gran Colombia**

En esta época, las exenciones tributarias se retraen dado que su uso ponía en riesgo el éxito de los movimientos independentistas que se gestaban en aquel momento, esto quiere decir que para los fines de la época el hacer uso de la exenciones tributarias no era algo muy inteligente de parte de los gobernantes ya que lo que más se requería en aquellos tiempos era dinero de los contribuyentes para solventar las gestas libertarias, los cuales financiaban la compra de armamento a las potencias económicas y militares como eran Francia e Inglaterra y la paga por los muchos servicios que aquellas prestaron a la Gran Colombia, principalmente en lo que a asesoramiento militar se refiere con armamento y ejército capacitado.

### **Diferencia entre Exención y Franquicia**

Diversas circunstancias que pueden tener características sociales, científicas, culturales, económicas, de cortesía y reciprocidad internacional, dan lugar a que la ley otorgue una serie de exenciones y franquicias en materia aduanera, estas pueden ser condicionadas como ya se mencionó anteriormente; permanentes o transitorias; subjetivas u objetivas y totales o parciales.

“Entendemos por exenciones la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, la exención supone la existencia de una norma impositiva que define un hecho imponible, el cual al realizarse da nacimiento a una obligación tributaria, así como una norma que ordena que dicha obligación no produzca efectos de pago del gravamen.

En cambio la franquicia es el paso libre que se concede a una persona para no pagar las contribuciones, ni cumplir con las regulaciones de carácter económico establecidas para las mercancías.

Por esta razón se dice que la franquicia significa un paso franco por la aduana”.<sup>56</sup>

La exención es un término amplio que se aplica a cualquier disposición de carácter fiscal, en cambio la franquicia es un concepto netamente aduanero que se aplica para eliminar restricciones cualitativas y cuantitativas.

Nuestro sistema normativo aduanero no hace diferencia alguna entre exención y franquicia, sin ni siquiera mencionar a la franquicia y de forma muy pobre a la exención.

Esto debido a que el Ecuador no es un país industrializado, y además en la actualidad ha tomado medidas proteccionistas para con el comercio internacional, la suma de estos factores tienen como resultado una legislación aduanera no muy avanzada en cuanto a lo que es incentivos tributarios que promuevan la inversión extranjera.

#### **1.1.1.1 Doctrina**

“Para la doctrina de las exenciones tributarias pueden describirse, atendiendo a los efectos que producen, como aquellas situaciones en que la deuda tributaria no es legalmente exigible a pesar de haberse realizado el hecho imponible.

Respecto al concepto y régimen jurídico de la exención tributaria existen dos posiciones doctrinales: la tradicional, que tiene en la figura de Sainz de Bujanda su representante más cenero, y la más reciente, representada en la formulación sugerida por Lozano Serrano. Para la concepción tradicional la exención es un fenómeno opuesto al tributo, siendo la teoría jurídica de la exención el envés de la teoría jurídica del tributo.

---

<sup>56</sup> Carvajal, Máximo. (2002): Derecho Aduanero. Editorial PORRÚA. México. p. 396.

Para la concepción moderna, por el contrario, la exención no es más que una modalidad de tributación, una forma de ser del tributo.

Sainz de Bujanda definió la exención como una “técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que con relación a la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto de determinados supuestos fácticos”.

Como matización que debe ser tenida en cuenta para completar esta definición debe advertirse que, como el propio Sainz de Bujanda defendió, “ante todo, la exención se refiere a hechos o personas que, dada la ordenación general y normal del tributo están sujetos al mismo (...) Las normas de exención (...) constituyen preceptos dotados de eficacia singular: enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”. Sintetizando esta misma conceptualización de la exención tributaria, Cortés Domínguez la define de la siguiente forma: “hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención”.

De lo señalado se desprende que, con independencia de la posición doctrinal que se siga, la exención produce un efecto desgravatorio de la carga económica derivada de la aplicación normal del tributo en beneficio de ciertas personas o respecto de determinados supuestos fácticos, y que además presupone la sujeción al tributo. p. 195.

Los supuestos de no sujeción sirven para la delimitación negativa del hecho imponible de un determinado tributo. Estos supuestos de no sujeción deben

recogerse en la Ley porque son suficiente mente próximos al hecho imponible como para que resulte conveniente y clarificadora una referencia a ellos.

Las situaciones exentas están comprendidas en la descripción general del hecho imponible, y no como ocurre con las situaciones a que se refieren los supuestos de no sujeción que, como se ha indicado en el párrafo anterior; aunque próximas al hecho imponible están fuera de él.

Cors Meya observa que las exenciones afectan a la consecuencia o mandato de la norma tributaria, cuyos efectos normales se modifican; en tanto que los supuestos de no sujeción afectan al presupuesto de hecho de la norma tributaria, cuyo significado y alcance se clarifica mediante la mención de los supuestos de no sujeción.

Existen diferentes criterios de clasificación de las exenciones tributarias con los que se pretende sistematizar las numerosas exenciones reconocidas en las normas de los tributos, criterios y clases de exenciones a los que se va a hacer referencia a continuación:

- a) Desde el punto de vista del elemento de la estructura de las normas tributarias al que afectan, las exenciones, tal y como se plasma en la definición de Sainz de Bujanda, pueden afectar a cualquiera de los elementos de esa estructura, como pueden serlo el hecho imponible, los obligados tributarios o la base o a otros de los elementos determinantes de la deuda tributaria.
- b) Desde el punto de vista de su alcance cuantitativo, se habla de exenciones totales y parciales, siendo en las primeras pleno su efecto desgravatorio y solamente parcial en las segundas, si bien algunos autores consideran que solo se puede hablar de exenciones en el primer caso. Estas exenciones parciales reciben normalmente otras denominaciones en las normas tributarias – tal vez para distinguirlas de

las exenciones stricto sensu-, y así por ejemplo se recogen términos como por ejemplo bonificaciones, reducciones, deducciones o desgravaciones.

- c) Desde el punto de vista de su alcance temporal, se distinguen las exenciones permanentes y las temporales.
- d) Desde el punto de vista de su norma reguladora, las exenciones pueden ser de derecho internacional o de derecho interno. Las primeras se contemplan, por ejemplo, en las directivas de la UE, así como en los denominados Convenios Internacionales para evitar la doble imposición; mientras que las segundas – que son la mayoría – serán normas de derecho interno. También se distinguen las exenciones constitucionales y ordinarias, distinción de muy escasa importancia y que atiende, obviamente, al rango de la norma en la que se contempla la exención, si bien la CE no contempla exención alguna, aunque sí la reserva de ley para la regulación de las exenciones que afecten a los tributos del Estado.
- e) Desde el punto de vista de sus beneficiarios, se distinguen las exenciones objetivas, subjetivas y mixtas. En las primeras el beneficio fiscal afecta a los bienes, derechos o actividades; en las segundas se beneficia a sujetos o destinatarios concretos; y en las terceras la exención se establece respecto de ciertos derechos, bienes o actividades, si están relacionadas con determinadas personas.
- f) Desde el punto de vista de su finalidad, se habla de exenciones fiscales y extrafiscales. Las exenciones fiscales se fundamentan en una correcta articulación técnica del tributo, por lo que se considera que respetan los principios tributarios, y entre ellas pueden incluirse las destinadas a preservar el mínimo de subsistencia; las derivadas del ámbito territorial del poder tributario de los entes públicos y, en general, las dirigidas a evitar la (doble imposición internacional); así como las dirigidas a evitar la denominada doble imposición interna, esto es la que se produce cuando

algunas situaciones están gravadas por dos o más impuestos del mismo ordenamiento tributario. Por último, cabe hacer referencia entre las exenciones fiscales a las establecidas a favor de los entes públicos”.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Menéndez, Alejandro. (2000): Derecho Financiero y Tributario. Editorial Lex Nova S.A. Valladolid. p. 194-199.

## CAPÍTULO II

### 2 DE LAS ZONAS FRANCAS

#### 2.1 CONCEPTOS BÁSICOS

Un Zona Franca es “un área geográfica delimitada que contiene un régimen de extraterritorialidad, donde el Estado autoriza la aplicación de normas especiales y diferentes al resto del país en materia tributaria, fiscal, aduanera, de trámites, de comercio exterior, laboral y cambiaria”.<sup>58</sup>

Para Hernando Caicedo T., la zona Franca es “el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.<sup>59</sup>

Según Carlos Giuliani, las zonas francas “son porciones del territorio nacional sustraídas a la jurisdicción aduanera y en las cuales, por consiguiente, las mercancías procedentes del extranjero pueden ingresar sin pago de los derechos respectivos y salir para el exterior con análoga franquicia, en cambio si pasan a otra zona del país deberán satisfacer los derechos”.<sup>60</sup>

Jorge Enrique Loera dice que la zona franca o también llamada zona libre “consiste en un régimen especial, que se implanta sobre un determinado territorio con una finalidad socio-económica para desarrollar la economía y la cultura, en el sentido más amplio de esa región”.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Zudaire, Hugo. (2001): Op. Cit. p. 24

<sup>59</sup> <https://www.icesi.edu.co/.../zonas%20francas%20icesi%2050809%20hc.pdf>

<sup>60</sup> Carvajal, Máximo. (2002): Op. Cit. p. 190.

<sup>61</sup> Ibídem. p. 190.

Por otra parte Ramón Ocegueda Gallardo entiende por zona franca “la extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas o bien, parte de alguna de ellas, en donde por zonas de índole geográfica, socio-económica y política, impera un régimen fiscal especial, que consiste, en la exención de impuestos de importación para las mercancías extranjeras siempre y cuando no sean similares a las producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de importación para las mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma”.<sup>62</sup>

Éste último autor va más allá que los anteriores en el desarrollo de su definición puesto que incluye en ella el carácter tributario que una zona geográfica de estas características debe tener, mencionando a las exenciones como parte fundamental del régimen fiscal especial que posee una zona franca, lo cual hace de esta última definición en su contenido más completa que las demás mencionadas.

Nuestra derogada Ley Orgánica de Aduanas mandaba en su Art. 66: “Zona franca es el régimen liberatorio que por el principio de extraterritorialidad, permite el ingreso de mercancías, libre de pago de impuestos, a espacios autorizados y delimitados del territorio nacional”.<sup>63</sup>

La derogada Ley de Zonas Francas del Ecuador mandaba en su artículo tres: “Zona franca es el área del territorio nacional delimitada y autorizada por el Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo, sujeta a los regímenes de carácter especial determinados en esta Ley, en materias de comercio exterior, aduanera, tributaria, cambiaria, financiera, de tratamiento de capitales y laboral, en la que los usuarios debidamente autorizados se dedican a la producción y comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional o a la prestación de servicios turísticos, educativos y hospitalarios”.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> *Ibíd.* p. 191.

<sup>63</sup> Ley Orgánica de Aduanas del Ecuador. Sección II. Regímenes Especiales. Art. 66. p. 23.

<sup>64</sup> Ley de Zonas Francas Ecuatorianas. Capítulo II. Objetivos Generales. Art. 2. p. 1.

Como podemos ver, la definición dada por la derogada Ley de Zonas Francas del Ecuador, hace énfasis en cuanto a un régimen especial sobre siete materias específicas, las cuales son: 1) Comercio exterior, 2) Aduanera, 3) Tributaria, 4) Cambiaria, 5) Financiera, 6) Tratamiento de Capitales y 7) Laboral.

En lo que tiene que ver con el comercio exterior estas zonas geográficas son puntos estratégicamente ubicados para el desarrollo del intercambio mercantil, sea como intercambio de productos o como punto de producción de los mismos o inclusive tan solo como lugar de paso para el intercambio de mercancías, cualquiera que fuera la razón por la cual las mercaderías se encontraran en una zona franca, el hecho de que se encuentren en este lugar estratégico representa una gran oportunidad para el desarrollo mercantil entre países.

Sin lugar a duda estas zonas deben poseer un tratamiento especial en cuanto a su la legislación, la cual debe tender a la promoción del desarrollo del comercio exterior, puesto que al atraer la inversión extranjera se inyecta capital en la economía interna de un país, lo cual desarrolla al mismo e impulsa el enriquecimiento con nuevas ideas, nuevos productos y la renovación de su tecnología, por ende aumenta su competitividad internacional y su injerencia en los mercados del comercio exterior.

El modelo económico que rij a al país definirá sus políticas de relación comercial, lo cual limitara o expandirá el ámbito de ejecución en cuanto a la rigidez o dilatación de las leyes aduaneras que controlan las zonas francas.

Lo mencionado en los párrafos anteriores, tiene relevancia para el desarrollo de nuestro tema, ya que como dice Hugo Eugenio Zudaire, “las zonas francas también constituyen herramientas de política activa para la generación de riqueza y su distribución en la mano de obra local y para la obtención de efectos multiplicadores en las zonas y regiones donde están instaladas”.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Zudaire, Hugo. (2001): Op. Cit. p. 24

## Tipos de Zonas Francas

Según nuestra derogada Ley Orgánica de Aduanas en su Art. 66, Las Zonas Francas Pueden ser de dos tipos:

- a) “Comerciales: En estas Zonas Francas las mercancías admitidas permanecen sin transformación alguna, en espera de ser remitido a su destino posterior.
- b) Industriales: Las mercaderías que se admiten en las Zonas Francas Industriales deben someterse a operaciones autorizadas de transformación y perfeccionamiento en espera de ser remitido a su destino posterior”.<sup>66</sup>

La derogada Ley de Zonas Francas del Ecuador, en su artículo cuatro divide de la siguiente forma a la Zonas Francas:

- a) “Industriales, que se destinarán al procesamiento de bienes para la exportación o reexportación;
- b) Comerciales, que se destinarán a la comercialización internacional de bienes para la importación, exportación o reexportación;
- c) De servicios, que se destinarán a la prestación de servicios internacionales; y,
- d) De servicios turísticos, que se encargará de promover y desarrollar la prestación de servicios en la actividad turística destinados al turismo receptivo y de manera subsidiaria al turismo nacional”.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Ley Orgánica de Aduanas del Ecuador. Sección II. Regímenes Especiales. Art. 66. p. 23.

<sup>67</sup> Ley de Zonas Francas. (2005): Capítulo III. Definiciones. Art. 4. p. 1

Para otros autores los tipos de Zonas Francas abarcan aun una división más extensa:

### **Zona Franca Comercial**

Es un área cerrada considerada fuera del territorio nacional aduanero, generalmente estas áreas están ubicadas cerca de puertos, aeropuertos, o en las afueras de la ciudad donde productos extranjeros ingresan exentos de impuestos a la importación y pueden permanecer en esta área por periodos ilimitados. Los productos ingresados pueden ser destinados al extranjero a al mercado local previo pago de los impuestos de importación.

Productos nacionales con destino al extranjero también pueden ingresar a la zona y una vez dentro, pueden ser beneficiados con incentivos a la exportación o devolución de impuestos. Por lo general las mercancías son vendidas al por mayor pero existen casos en que se permite la venta al por menor, tales como ventas a turistas y a empresas de aviación internacional.

La administración ofrece servicios de almacenaje de corto plazo con tarifas bastante convenientes de mercancías y volumen. A plazos mayores se establecen contratos de arriendo de espacio por meses o años.

Generalmente la administración ofrece servicios para despachar la mercancía.

### **Puerto Libre**

“Es una amplia área geográfica que generalmente comprende un puerto y zonas aledañas pudiendo llegar a cubrir todo un país como Hong Kong”,<sup>68</sup> en donde los bienes extranjeros pueden ser internados mediante el pago de aranceles mínimos, permitiéndose el consumo interno y la adquisición de bienes tanto por las empresas como por los residentes.

---

<sup>68</sup> Carrera, Mario. (1977): Zonas Libres. Puertos Libres. Quito. p. 263.

Cuando los bienes son enviados al resto del territorio nacional entonces deben someterse a las tasas normales de importación. Los puertos libres se han establecido generalmente en zonas deprimidas para una rápida reactivación económica a través del comercio exterior.

### **Zona Franca Industrial**

“Es un área geográfica con privilegios aduaneros, con exenciones tributarias a la renta, con disponibilidad de infraestructura y con privilegios respecto de exigencias a la industria de régimen general y en algunos casos con legislación laboral menos exigente”.<sup>69</sup>

Las fallas en los procesos productivos, variaciones en la moda, fluctuaciones en la demanda y las dificultades en la colocación de los productos en los mercados internacionales, han obligado a los gobiernos a la exigencia de exportación total, abriendo las puertas del mercado local con el objeto de lograr mayor estabilidad productiva y laboral.

Esta herramienta del comercio internacional que en su definición más pura debe propender al desarrollo de las exportaciones, tiende a quedar inactiva durante los momentos económicos de lo mediato; y se constituye en un espacio donde a pretexto de la flexibilidad que otorgan las leyes de Zonas Francas utilizan para evadir el pago de impuestos y aranceles provocando una competencia desleal con aquellos que si lo hacen.

“Las subzonas americanas o las maquiladoras mexicanas, donde alrededor de 1800 empresas generan más de 500 mil empleos”,<sup>70</sup> constituyen alternativas descentralizadoras a la localización centralizada de las Zonas Francas industriales. Bajo dichos sistemas una fábrica localizada en cualquier parte del

---

<sup>69</sup> Ibídem. p. 265

<sup>70</sup> French, David; Keith, Griffin. (1967): Comercio Internacional y Políticas de Desarrollo Económicas. Fondo de Cultura Económica. México. p. 156.

país puede ser autorizada para trabajar como Zona Franca con privilegios arancelarios para las materias primas, maquinarias y bienes producidos.

### **Zonas Libres Especiales**

“Son áreas semejantes a los puertos libres, generalmente localizadas en regiones remotas con difícil abastecimiento nacional”<sup>71</sup> a las cuales se otorgan exenciones arancelarias para la importación de cierto tipo de productos tales como alimenticios, insumos o maquinarias con el objetivo de abaratar el costo de vida, evitar el despoblamiento o fortalecer las escasas actividades productivas locales.

### **Zonas de Tránsito**

“Son zonas establecidas en puertos de entrada para países vecinos en los cuales se dispone de instalaciones para almacenaje, y los bienes en tránsito gozan de exenciones de aranceles y de los controles aduaneros del país huésped”.<sup>72</sup> Ejemplos son el Puerto de Paraguay en Brasil para Paraguay, y los puertos de Arica y Antofagasta en Chile para Bolivia.

En estas zonas generalmente no se permite ninguna transformación a las mercancías y la permanencia es limitada. En la mayoría de los casos corresponden a tratados binacionales.

### **Almacenes Privados de Exportación.**

Son instalaciones generalmente localizadas dentro de empresas manufactureras a las cuales se les permite el ingreso de materias primas extranjeras exentas de aranceles e impuestos de importación, para procesamiento local por un periodo limitado tras el cual deben exportarlas o nacionalizarlas.

---

<sup>71</sup> Carrera, Mario. (1977): Op. Cit. p. 270

<sup>72</sup> Ibídem. p. 270.

## 2.1.1 Sujetos que Intervienen

### Sujeto Activo

Nuestro Código Tributario define al sujeto activo de la obligación tributaria, en el Art. 23: “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”, lo cual es repetido por la Ley Orgánica de Aduanas en su Art. 11 diciendo que: “Son sujetos de la obligación tributaria el sujeto activo y el sujeto pasivo, el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado”.<sup>73</sup>

La potestad tributaria es la facultad concedida al Estado por la ley para crear obligaciones tributarias, potestad que está sujeta a las limitaciones que la ley le impone.

Según Founrouge la potestad tributaria es un poder abstracto, esto es, mera facultad de imposición, permanente, pues solo puede extinguirse con la extinción de la soberanía que es la desaparición del Estado mismo, irrenunciable e indelegable, aclarando que la indelegabilidad se refiere a un tercero ya sea de forma temporal o permanente.

Nuestro Código Tributario ha resuelto este problema del poder tributario al decir en el Art. 3 que: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”, es decir que la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos es exclusivo del Estado, mediante ley.

---

<sup>73</sup> Ley Orgánica de Aduanas del Ecuador. Capítulo II Obligación Tributaria. Art. 11. p. 6.

Por lo antes dicho basta afirmar que el sujeto activo de la obligación es el Estado, pues en su ejercicio es el único capaz de ser un ente acreedor de la obligación que él mismo creó.

Como lo dice Jorge Zavala Egas: “En nuestro país en que la administración tributaria está centralizada en manos del Presidente, quien la ejerce a través del Ministro de Finanzas y éste, a su vez, a través del Director del Servicio de Rentas internas (S.R.I), y de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, el ente acreedor en el ramo aduanero siempre será el Estado, pero el crédito se hará efectivo por intermedio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana”.

### **Sujeto Pasivo**

El sujeto pasivo de la obligación está configurado en términos generales por el deudor tributario, es decir, según nuestro Código Tributario en su Art.24: “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva”.

Es decir el sujeto pasivo es quien está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o responsable, o como lo dice el Art. 11 de nuestra Ley Orgánica de Aduanas: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable”.<sup>74</sup>

---

<sup>74</sup> Ibídem.

### 2.1.1.1 Historia

Para poder hablar de la historia de las zonas francas es primordial antes mencionar la historia evolutiva de las aduanas, ya que las aduanas son la razón de la existencia de las zonas francas.

Partamos de la definición etimológica de la palabra aduana, según Máximo Carvajal Contreras: “la mayoría de los investigadores que han profundizado sobre este tema coinciden en afirmar que su origen es arábigo. Unos autores manifiestan que proviene de la palabra “Divanum” que significa: “La casa donde se recogen los derechos”, de allí empezó a llamársele “Divana”, luego “Duana”, y por último “Aduana”; otros del término “Adayuán” que quiere decir: “Libro de cuentas”.<sup>75</sup>

Juan Palomar de Miguel, afirma que deriva del árabe “Ad-diwá-nar”, que significa “El registro”.<sup>76</sup>

Existen otros estudiosos que lo hacen provenir del griego, “Soxa” que significa “Recaudación”. Unos pocos del italiano “Duxana” o sea: “El derecho de entrada pagado por las mercancías al dux de Venecia”.

También se dice que deriva del francés antiguo “Dovana” o “Douana” que quiere decir: “Derecho como tributo o arancel”.<sup>77</sup>

Como se puede ver cualquiera de las definiciones dadas lleva implícita la esencia de lo que es la actividad regulada por el derecho aduanero, de la cual nacen las zonas francas.

---

<sup>75</sup> Carvajal, Máximo. (2002): Op. Cit. p. 49.

<sup>76</sup> Palomar, Juan. (2008): Diccionario para Juristas. Editorial PORRÚA. 3ra. Edición. México. p. 52.

<sup>77</sup> Cabanellas, Guillermo. (2003): Op. Cit. p. 125.

## Las Aduanas en la Antigüedad

La función aduanera nace de la actividad del comercio internacional, es posible que solamente en los albores de la humanidad, cuando el hombre satisfacía y colmaba sus necesidades con el autoabastecimiento, el comercio no existía; pero en la medida en que las tribus fueron incrementando su número y se dieron las conexiones entre ellas comenzó el intercambio de productos y el comercio empezó a desempeñar una de las actividades primordiales del género humano.

Es así como se comienza a desarrollar el comercio desde su forma más elemental con el trueque un “*do ut des*”, o hasta como dice Ricardo Torres Guaytán al afirmar que: “se halla presente en todos los aspectos de la vida, ya sea en el comercio de la fuerza del trabajo (salario), del dinero (tipo de interés), del comercio de mercancías (precio), o del comercio de divisas (tipo de cambio)”.<sup>78</sup>

En sus orígenes el comercio era una actividad que se realizaba por campesinos o artesanos para darle salida a sus productos, excedentes, al correr del tiempo surgió el comercio ambulante y la venta al detalle, lo que origina la formación de comunidades tribales o grupos de personas que empezaban a dedicarse en forma exclusiva a esta actividad.

## En la India

Para muchos otros es en la India donde surgen las primeras ideas de que las mercancías pagaran un tributo por su introducción o extracción de un bien en un determinado territorio, creándose en los pasos fronterizos un lugar ad-hoc, para su recaudación, siendo el ejército el que se encargaba de su cobro o percepción.

---

<sup>78</sup> Torres, Ricardo. Teoría del Comercio Internacional. p. 10.

## **En la China**

Posteriormente en la China, tres productos son esencialmente los que se exportaban de China hacia otras regiones: seda, sal y herramientas de hierro.

Las aduanas se encontraban situadas sobre las rutas comerciales siendo la más importante la llamada “de la seda”, por esta ruta de la seda, se transportaban las sederías desde China al Imperio Romano; comenzaban en la ciudad de Xían, se internaban por el corredor de Gan-Su y al llegar al paso de la puerta de Jade se dividía en dos: Septentrional y meridional, la primera llegaba a Rusia y la segunda a Roma pasando por Kash gar, Samarcanda, Bagdad, Damasco, Estambul e Italia.

Es sabido que en las caravanas y barcos del Faraón se realizaba el comercio de importación y exportación. Se introducían maderas, marfiles, metales, lanas, aceite, de oliva, vinos, resinas, plata, mirra, especias, tintes.

Se extraían oro, textiles, lino, trigo, cerámica, papiros, perfumes. Se percibían tributos por la importación y exportación, tránsito, circulación de paso-“derecho de puertas”- y de muelle en los puertos, ejemplos de Aduanas son: Elefantina y Kerma.

## **En Siria**

En Siria, los vestigios encontrados en el Karum (mercado) fuera de la Ciudad de Kanesh, demuestra que Siria tenía un fuerte comercio a distancia principalmente de tejidos de lana y estaño (annakum), al salir las mercaderías de Asur pagaban un impuesto de  $1/120$  del valor de las mercancías al funcionario de aduanas llamado LIMMU, a la entrada de Kanesh se pagaba en  $2/65$  sobre el valor de la mercadería al soberano local.

## **En Babilonia**

En Babilonia el comercio exterior tuvo una especial importancia en este pueblo, el Código de Hammurabi recogió fielmente la vida jurídica, económica y social de los babilonios, gracias a este monumento jurídico sabemos que el comercio que se realizaba a través del caudaloso río Éufrates, pagaba un tributo por las mercancías que se introducían, el pago consistía en la décima parte de los productos importados, en tráfico fluvial o a través de caravanas en tráfico terrestre que realizaban los mercaderes llamados DAMQARUM.

## **En Fenicia**

Los fenicios por la conocida trascendencia histórica que tuvieron para el comercio internacional, por el hecho de que sus naves transportaran mercancías de todos los pueblos conocidos en esa época; por la creación de sus colonias que fueron auténticos centros de comercio y depósito de mercancías; por la aplicación de todo un sistema de privilegios que se otorgaban en forma recíproca a sus colonias, nos dan una clara idea de que aplicaban el proteccionismo y algunas otras teorías de comercio exterior.

Por otra parte esa actividad comercial de los Fenicios contribuyó a la reacción de los otros pueblos que no podían competir con ellos, para que crearan un sistema impositivo que gravara la entrada o salida de mercancías a su territorio, por lo tanto en forma indirecta este pueblo contribuyó al desarrollo histórico del Derecho Aduanero.

## **En Grecia**

En Grecia la administración de las Aduanas en Atenas fue encomendada a los "Decastologos", quienes se encargaban de recabar el tributo de carácter aduanero denominado "Emporium"; (Emporio), que era el lugar donde concurrían para el comercio gentes de diversas naciones; o "Imperium" (la

potestad que tiene la Ciudad-Estado para imponer un tributo a las mercancías que se traían de otros lugares o que se enviaban al exterior).

El impuesto se cobraba a la entrada de las mercancías a los puertos griegos y su cuota impositiva consistía en la quincuagésima parte del precio de la mercancía, o sea un dos por ciento de su valor; esta cuota podía variar hasta un diez por ciento según las necesidades del erario, se tenían también establecidos derechos de exportación, de circulación y de tránsito de las mercancías.

Los griegos se sirvieron de sus aduanas para establecer un mecanismo de restricción al cambio internacional de productos, lo cual favoreció a sus ciudades y colonias de la competencia con los artículos de otros pueblos.

Los griegos utilizaron medidas proteccionistas para evitar la exportación de cereales y eludir el acaparamiento de los granos, para así prevenir las crisis sociales que podría traer consigo la falta de estos productos agrícolas, la inspección de estas medidas proteccionistas y anti monopolísticas se encomendó a los inspectores denominados "Sytofilacos".<sup>79</sup>

## **En Roma**

La creación de las Aduanas en Roma se atribuyó al cuarto Rey Anco Marcio, quien las estableció en el Puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por el río Tíber.

Se afirma que en este lugar se reglamentó el tributo "que gravaría el comercio de importación y exportación y que en homenaje a este puerto se lo denominó "Portirium" (de portum – puerta)".<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Enciclopedia Internacional de las Ciencias Sociales. Vol. II. p. 524.

<sup>80</sup> Cfr. Carvajal, Máximo. (2002): Op. Cit. p. 51.

Según Margarita Lomelí Cerezo, “el “Portorium” tenía un triple aspecto: “de impuesto aduanal”, porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; “de peaje” o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de “alcabala” o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella”.<sup>81</sup>

“A través del sistema llamado “Telonium” que proviene del griego “Telonion” que era la oficina pública donde se pagaban los tributos”,<sup>82</sup> organizó la recaudación de su impuesto aduanero, variando su tarifa según la región aduanera, de que se trataba, así por ejemplo las mercancías procedentes del Asia Menor pagaban un dos por ciento de su valor al ser importadas, en cambio las de Sicilia su tasa impositiva era del cinco por ciento sobre su advalorem”.<sup>83</sup>

La historia de las “aduanas en Roma estuvo llena de modificaciones, fueron abolidas durante el consulado, y habiendo sido restablecidas por Emilio Lepido con la finalidad de obtener ingresos extraordinarios que sufragaran los gastos de las guerras”.<sup>84</sup>

Pompeyo para obtener la simpatía de la plebe las suprimió, siendo Julio Cesar quien las restableció pero incluyéndolas esta vez dentro del sistema de Hacienda Romana, aprovechando a favor del fisco los ingresos procedentes por el movimiento de las mercancías de comercio exterior.

En la “época imperial la organización administrativa del Telonium fue arrendada en pública subasta, por un periodo de cinco años a los “Publicanos”, estos tenían a sus órdenes a los “Portitores”, quienes se encargaban del

---

<sup>81</sup> Lomelí, Margarita. (2001): El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. p. 13.

<sup>82</sup> Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit. p. 1156.

<sup>83</sup> Cfr. Carvajal, Máximo. (2002): Op. Cit. p. 52.

<sup>84</sup> Cfr. Ibídem.

reconocimiento de las mercancías, con la finalidad de comprobar la exactitud de los datos declarados por el importador”.<sup>85</sup>

El lucro que los “Publicanos” impusieron a la percepción del tributo y la dureza que ejercían en su cobro, trajeron como consecuencia un sentimiento de repulsa generalizado en contra del sistema aduanero; esto trajo como consecuencia que en la época de la República se aboliera el sistema.

La frase de Cicerón refleja este malestar, cuando afirmó: “*Non portori onus, sed portitorum injuriae* (no por el gravamen mismo, sino por los abusos que la recaudación producía)”.<sup>86</sup>

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente el “*portorium*” fue cobrado por funcionarios imperiales, que tenían la obligación de rendir cuentas de su gestión al emperador y recibieron como recompensa, un tanto por ciento del total de la cantidad que recolectaban, finalmente el impuesto fue percibido directamente por el Poder Público.

“El contrabando era un hecho usual dentro del sistema romano, era común que los mercaderes pusieran la túnica blanca – la “*praetexta*” - y la “*bullae*” a los esclavos para que con estos distintivos de los hombres libres cruzaran las aduanas sin pagar el *portorium*”.<sup>87</sup>

## **Historia de las Zonas Francas**

El origen de las zonas francas se remonta por los siglos a la aparición del comercio internacional, es decir nace en virtud del desarrollo del comercio, el mismo que paso a paso fue desconociendo frontera, así poco a poco las aduanas fueron limites para el crecimiento y desarrollo del comercio internacional.

---

<sup>85</sup> Cfr. *Ibíd.* p. 53.

<sup>86</sup> Cfr. Lomelí, Margarita. (2001): *Op. Cit.* p. 13 y 14.

<sup>87</sup> Cfr. Carvajal, Máximo. (2002): *Op. Cit.* p. 54.

Las aduanas frente al crecimiento del comercio internacional se quedaron cortas en su aplicación y eficiencia y muy pronto con la apertura de las economías por más primitivas que estas fueran las aduanas eran una limitantes para el flujo normal del comercio.

Con este antecedente podemos decir que siendo los Fenicios pioneros del comercio ultramarino, también fueron los primeros en fomentar áreas libres de impuestos para almacenamiento y traslado de mercaderías.

Es decir que en un comienzo las primeras zonas francas fueron concebidas únicamente con la idea de un lugar de tránsito para las mercaderías, porque en esos tiempos primitivos ya se entendía que para que se dé un flujo normal del comercio era necesario eliminar lo máximo posible el pago de impuestos aduaneros por el paso de mercaderías.

Aquello fue un fuerte freno para los transportistas y comerciantes que a menudo eran también los transportistas puesto que bajaba la rentabilidad de sus productos y fomentaba bastante el comercio ilegal de piratas y mercenarios que introducían las mercancías de manera ilícita.

Es así que a través de los siglos, estas condiciones de áreas libres de impuestos jugaron un papel predominante en el surgimiento de la gran ciudad griega de Alejandría, de Cartago, la Liga Hansiática y las Ciudades - Estado Flamencas, como centros de comercios.

Los parques industriales de zona franca, o zonas comerciales libres tuvieron como sus cercanos predecesores al parque industrial y al área de comercio y se tienen referencias de que el transbordo, almacenamiento y exportación de mercaderías se practicaban ya en la época del Imperio Romano.

El primer parque industrial fue erigido en 1896 como una empresa privada comercial en Trafford Park en Manchester, Inglaterra.

El que se considera, generalmente, como el primer parque industrial americano, el Distrito Industrial de Liquidación en Chicago, inició sus operaciones en 1899. Sin embargo sólo un número limitado de estos parques fueron, creados antes de la década de los 40.

El primer país en desarrollo que hizo uso sistemático de parques industriales financiados con fondos públicos fue Puerto Rico.

Y la primera zona franca reconocida fue la llamada Shannon, establecida en Irlanda en el año de 1959 y la segunda fue K.T. Li llamada padre de las Zonas Francas de Taiwan, establecida en 1966.

El término “Zona de Procesamiento de Exportación” se lo debemos a los chinos taiwaneses, el mismo se comenzó a usar cuando se promulgó en Taiwan “La Ley de Zona de Procesamiento para la Exportación” el 30 de Enero de 1965.

Puede afirmarse que con la terminación de la Segunda Guerra Mundial, comenzó una explosiva expansión y desarrollo del comercio internacional lo cual trajo consigo el desarrollo de las Zonas Francas.

Con la desaparición de las colonias, que nutrían sus metrópolis con productos agrícolas y metales producidos por una mano de obra esclava nacieron los nuevos estados industriales, los cuales tenían un comercio internacional de una sola vía, y pretendían la creación de fuentes de trabajo para sus crecientes poblaciones, así como el interés de integrarse al comercio internacional en algo más que el suministro de materias primas, determinó un nuevo modelo de Zona Franca: La Zona Franca Manufacturera de Exportación.

Con la creación de este nuevo tipo de zonas francas, el comercio mundial se dinamizó y la industria comenzó a interesarse ya no solo en el desarrollo nacional sino en la manufactura internacional por medio de las zonas francas lo cual diversificó la riqueza y favoreció a la implantación de las compañías

multinacionales, muy contrariamente a lo que muchos pensaron en esa época y a lo que algunos todavía piensan, las zonas francas lejos de empobrecer la economía de un país atrae la inversión foránea.

### **Objetivos de las Zonas Francas**

- “Generación de empleo.
- Aumento de la productividad laboral y de especialización en nuevas áreas.
- Generación de divisas.
- Atracción de inversión extranjera.
- Incorporación de nuevas tecnologías.
- Generar vinculaciones entre las empresas de la Zona Franca con el resto de la economía nacional, dinamizándola y modernizándola.
- Desarrollo de zonas deprimidas o aisladas.
- Reciclar infraestructura obsoleta o subutilizada.
- Aumento del valor agregado exportado.
- Desarrollar capacidades exportadoras orientadas a la economía global.
- Desarrollar proyectos pilotos de desregulación y simplificación del comercio exterior o de atracción de inversión extranjera con el objeto de aplicarlo posteriormente al resto de la economía nacional.

- Abaratar el costo de vida de poblados remotos y evitar el despoblamiento de zonas alejadas o de valor estratégico.
- Generar polos de desarrollo”.<sup>88</sup>

### **Marco Regulatorio de las Zonas Francas Ecuatorianas**

Las zonas francas se encuentran reguladas por La Ley de Zonas Francas y por el Reglamento a la Ley de Zonas Francas, también se refieren a ellas la Ley Orgánica de Aduanas, y la Ley de Régimen Tributario interno.

Las zonas francas se encuentran reguladas en el Ecuador por la Ley de Zonas Francas del Ecuador expedida por el H. Congreso Nacional del Ecuador y publicada en el Registro Oficial 562 de 11 de abril del 2005, la misma que manda en su artículo número uno diciendo: “las normas de esta Ley son de carácter especial, y tienen como finalidad crear, estimular y regular el sistema de zonas francas en el país, dentro de un ordenamiento jurídico claro, estable y ágil que garantice su óptimo funcionamiento”.<sup>89</sup>

Cabe rescatar el último párrafo de la ley de Zonas Francas, ya que su importancia es grande para nuestro estudio, en cuanto se refiere al ordenamiento jurídico en el cual se encuentran enmarcadas las zonas francas el mismo que como se menciona debe tener tres características y comienza mencionando que debe ser: 1) Claro, es decir que sea comprensible para cualquier persona que lo lea.

Es por ello que al tratarse de un instrumento tan importante para el comercio internacional y nacional, este ordenamiento debe ser sumamente explícito en su haber, ya que esto favorece la creación de seguridad en los personajes que

---

<sup>88</sup> Carrera, Mario. (1977): Op. Cit. p. 270.

<sup>89</sup> Ley de Zonas Francas del Ecuador. Capítulo I. Finalidad. Art. 1. p. 1.

intervienen en las zonas francas, lo cual fomenta el comercio y el desarrollo industrial.

Al mencionar la palabra 2) Ágil, se refiere a que los procedimientos fijados en ella no serán de carácter extenso en cuanto a su tracto temporal, ni dificultosos, esto no quiere decir que sean débiles, simples o sencillos en cuanto a sus requerimientos.

Esto dado que el Estado se encuentra cediendo su poder de Imperio al no exigir el pago de un tributo y al otorgar una zona franca, para ello deberá ser muy riguroso en cuanto a los requerimientos de funcionamiento y permisos, pero de ninguna manera deberán ser de tracto lento ya que el comercio es dinámico y requiere una eficiencia óptima para su normal desenvolvimiento.

Este particular es de suma importancia ya que el Derecho casi siempre ha estado relegado de los pasos agigantados con los que avanza el comercio, lo cual ha dificultado en gran medida el desarrollo industrial, y por ende el desarrollo de los pueblos.

La última característica y al parecer la más importante es que sea 3) Estable, esto es primordial aun más al tratarse de nuestro país en el cual las leyes son fluctuantes, y ello es una de las razones por las cuales la inversión extranjera es ahuyentada por la inestabilidad de la legislación que cambia de acuerdo al gobierno de turno.

Este tema es especialmente trascendental para el comercio ya que la inversión extranjera para establecerse en determinado país lo primero que buscará es una legislación concreta la cual permita desarrollar la industria y no generar malestar a los inversionistas por la creación inoportuna e imprevista de cambios drásticos normativos en las reglas que rigen las importaciones, exportaciones, exenciones tributarias, riesgos laborales, sin mencionar golpes de Estado, etc.

Es por ello que la legislación que regule las zonas francas debe ser estable, ya que así se crea confianza en los actores del comercio internacional lo cual es importante para el desarrollo de un país de Derecho.

En relación a lo mencionado en el párrafo anterior, cabe mencionar que la estabilidad de las leyes que regulen a las zonas francas va de acuerdo con el principio del derecho tributario de seguridad jurídica.

“El cual asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponde en su calidad de contribuyentes”.<sup>90</sup>

En cuanto a la finalidad de esta ley, puede dividirse en tres pilares fundamentales: 1) la creación, lo cual significa el nuevo establecimiento de zonas francas en puntos geográficos estratégicos para el comercio nacional, 2) la estimulación, que en otras palabras es la propensión al desarrollo de dichas zonas en todos sus aspectos tanto técnicos como tecnológicos y 3) la regulación, lo cual es la enmarcación de su espectro de operación dentro de lo que ley mande prohíba o permita en cuanto a las zonas francas.

El objetivo principal de las Zonas Francas en el Ecuador es la promoción del desarrollo del comercio nacional, y la ley de Zonas Francas manda en su artículo número dos: “Las zonas francas, tendrán como objetivo promover el empleo, la generación de divisas, la inversión extranjera, la transferencia tecnológica, el incremento de las exportaciones de bienes y servicios y el desarrollo de zonas geográficas deprimidas del país”.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Carrasco, Hugo. (2007): Derecho Fiscal I, Editorial IURE S.A. México. p. 14.

<sup>91</sup> Ley de Zonas Francas del Ecuador. Capítulo III. Definiciones. Art. 3. p. 1.

La ley de Zonas Francas en el Capítulo IV, artículo 7, manda la creación del Consejo Nacional de Zonas Francas, el cual junto con el Presidente de la República son los encargados de autorizar el establecimiento de toda Zona Franca que se establezca dentro del territorio nacional.

El Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) se encuentra adscrito a la Presidencia de la República como organismo autónomo, con personería jurídica propia, patrimonio y financiamiento propio, autonomía administrativa, económica, financiera y operativa, que estará integrado por los siguientes miembros:

“a) El Presidente de la República o su delegado, quien lo presidirá; b) El Ministro de Comercio Exterior, Industrialización, Pesca y Competitividad o su delegado, quien reemplazará al Presidente en su ausencia; c) El Ministro de Economía y Finanzas o su delegado; d) El Ministro de Defensa Nacional o su delegado; e) Un representante de la Cámara de Zonas Francas del Ecuador; y, f) Un representante de los usuarios de las zonas francas, elegido por colegio electoral”.<sup>92</sup>

El establecimiento o creación de las zonas francas dependerá del Presidente de la República como manda el artículo diez de la Ley de Zonas Francas: El Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo, delimitará el área de la zona franca y otorgará a la empresa administradora la concesión para operar con el sistema creado en esta Ley, previo dictamen del Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA).

De lo mencionado en el artículo anterior se puede decir que en concatenación con la última característica del artículo primero de la Ley de Zonas Francas del Ecuador, el cual manda que la legislación que regule las zonas francas deberá ser estable, existe cierto grado de conflicto en cuanto a la aplicación, ya que la misma ley en su artículo diez manda que el Presidente de la República,

---

<sup>92</sup> Ley de Zonas Francas del Ecuador. Capítulo IV. Consejo Nacional de Zonas Francas. Art. 7. p. 2.

mediante decreto ejecutivo, delimitará el área de las zonas francas y otorgará a la empresa administradora la concesión para operar con el sistema creado en esta Ley.

Aquello no es sano para el desenvolvimiento del comercio porque con los cambios de gobierno, también cambiará la forma de delimitar las zonas francas y las políticas que las rijan, esto no permitirá que se cumpla la última característica del artículo primero de la Ley de Zonas Francas que es la estabilidad.

La Ley de Régimen Tributario Interno hace referencia a las zonas francas mandando en su artículo 41 sobre las exenciones tributarias y dice: “Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa”.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Capítulo XII. Del Régimen Tributario. Art. 41.

## **CAPÍTULO III**

### **3 MARCO REGULATORIO QUE RIGE A LAS EXTENSIONES TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR**

#### **3.1 HISTORIA Y PANORAMA QUE ENGLOBA A LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS EN EL ECUADOR**

El Régimen Aduanero de Zonas Francas, tanto a nivel nacional como internacional, se implementó como un mecanismo que contribuya básicamente a promocionar el comercio exterior y la generación de empleo. En los países en los cuales se optó por este instrumento de política económica y comercial, se mide su efectividad en tanto se cumpla con estos objetivos.

A lo largo de la década de los noventa, la economía ecuatoriana no mostró una estabilidad que resultara atractiva para los inversionistas extranjeros. Esto debido a diversos problemas políticos vividos con el gobierno de Abdalá Bucaram y luego los múltiples levantamientos populares que terminaron con la caída del presidente Jamil Mahuad.

No solo fueron señales nefastas para los agentes extranjeros, sino que también destrozaron las expectativas de los empresarios nacionales por nuevas inversiones estratégicas que incrementen la producción y amplíen los mercados nacionales, esto trajo como consecuencia que muchas prestigiosas industrias nacionales decidieran mudar sus plantas a territorios extranjeros que les ofrezcan mayor estabilidad legal y beneficios tributarios competentes.

Ese desolador panorama cambió radicalmente alrededor del año dos mil uno; tal es así, que el nivel de crecimiento de la economía ecuatoriana sobrepasó el cinco por ciento de crecimiento anual.

Mucho de esa estabilidad se debió al esquema económico cambiario de la dolarización, sin embargo, esta discutida estrategia exige varias condiciones que deben ser cumplidas para que no se transforme en una nueva trampa económica.

La dolarización necesita de un flujo constante de divisas para mantener la estabilidad monetaria al interior del país y lo más recomendable es que este flujo provenga de las exportaciones nacionales de bienes y servicios, ya que de esta manera se fortalece el sector productivo y así será más fácil desarrollar la economía y la mejor opción en este sentido es tener exenciones tributarias competentes que atraigan la inversión extranjera directa para desarrollar la producción nacional generando así mayor producción para la exportación de productos.

El Estado ecuatoriano se ha preocupado por fortalecer las oportunidades de desarrollo de las empresas y es por eso que ha impulsado la creación de Zonas Francas en el territorio nacional, ya que como se lo mencionó antes ésta es la mejor forma de atraer la inversión extranjera.

A los ojos de un emprendedor ésta puede ser la oportunidad que se estaba esperando para desarrollar una idea empresarial o fortalecer su empresa, dándole un carácter global y competitivo por medio de las ventajas que ofrece el Estado para desarrollar las Zonas Francas.

Las Zonas Francas son áreas de fomento industrial dentro del país, que poseen una serie de beneficios para sus usuarios, Generalmente estas ventajas son de carácter: 1) tributario, 2) laboral, 3) arancelario y 4) de preferencias en los acuerdos comerciales internacionales.

Los usuarios de las Zonas Francas también tienen libertad total para utilizar beneficios y cupos para las exportaciones según acuerdos internacionales, la contratación laboral en estas áreas es más flexible, llegando al tipo temporal.

En general, esta herramienta representa una puerta abierta de amplias dimensiones, para el desarrollo empresarial e industrial. Para los empresarios y emprendedores, todas estas ventajas significan menores costos y un aprovechamiento al máximo de las ventajas de la situación geográfica del país, dentro de un marco político mucho más sólido y consecuente, lo cual cabe resaltar en nuestro país lamentablemente no se ha dado ya que nunca se ha tenido una política definida en cuanto a comercio exterior.

Aún cuando la idea de las Zonas Francas surgió hace veintiún años en el país, fue solo hasta el año de mil novecientos noventa y nueve que fueron operables estas áreas geográficas con régimen de extraterritorialidad, donde el Estado autoriza la aplicación de normas excepcionales en materia tributaria, fiscal, aduanera, laboral, cambiaria de servicios y de comercio exterior.

Pero a la presente se vive un ambiente incierto en cuanto a las exenciones tributarias y su aplicación en el territorio nacional, ya que la política gubernamental es de carácter socialista, lo cual de cierta forma es adversa a promover medidas a favor del comercio exterior como lo son las exenciones tributarias.

Adicionalmente, como ya se había mencionado antes, existe una contradicción entre las leyes que rigen las exenciones tributarias en materia de Zonas Francas.

### **3.1.1 Marco Regulatorio de las Exenciones Tributarias a las Empresas Administradoras y a los usuarios de las Zonas Francas en el Ecuador**

Las exenciones tributarias en el Ecuador se encuentran reguladas en las siguientes leyes:

- Código Tributario.
- Ley de Zonas Francas.
- Ley Orgánica de régimen Tributario Interno.

En lo que tiene que ver con el Código Tributario, el mismo habla de las exenciones tributarias aduaneras en varios de sus artículos, los cuales los citaremos a continuación:

En su artículo 32 el Código Tributario manda que: “sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”.<sup>94</sup>

Este artículo 32 claramente deja estipulado que solo mediante ley expresa se podrán establecer exenciones tributarias. Ninguna otra vía legal permite el establecimiento de una exención tributaria.

De igual manera el artículo 32 es claro, en cuanto a los requisitos necesarios para la plena validez de la ley que crease la exención mandando que deberá especificar los requisitos para el reconocimiento o concesión de aquellos beneficiados de la exención, esto es sumamente importante porque como ya se lo había mencionado antes, en éste inciso del artículo 32, el Estado cede su capacidad de Imperio, es decir aquella cualidad por la cual exige el tributo al sujeto pasivo, ya que por la exención otorgada, el beneficiario de la exención es perdonando del pago del tributo generado, sin que esto afecte en algo la existencia de la obligación, tan solo liberándolo del pago del mismo.

Por lo antes dicho es importante que el artículo sea riguroso en cuanto a los requisitos que exige de la ley que busque reconocer a un beneficiario de una exención tributaria, de lo contrario si la ley no fuese clara en cuanto a los requisitos las exenciones en lugar de funcionar como un tipo de recaudación indirecta generarían mayor pérdida al fisco por la indebida aplicación de exenciones a sujetos pasivo que no ameritan el otorgamiento.

---

<sup>94</sup> Código Tributario Ecuatoriano. Título I. Art. 32. p. 7.

Posterior en sus incisos finales el artículo 32 fija la extensión de la exención, mandando que la ley que busque otorgar exenciones tributarias debe ser específica al determinar si la exención será de carácter total o parcial, es decir que si se aplicará sobre la totalidad de la base imponible o tan solo sobre una parte de la base imponible, ya que de eso dependerá la cuantía del tributo generado en el caso de ser parcial y la exención completa en el caso de ser total.

Por último fija la temporalidad mandando que la ley deberá ser clara en cuanto al límite de tiempo que durará la exención sea esta de carácter permanente es decir de continua aplicación en el tiempo o en su defecto de carácter temporal, la misma que no se prolongará en el tiempo sino por el lapso otorgado específicamente por la ley.

El artículo 33 de la misma codificación manda que: “el alcance de la exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley, por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario”.<sup>95</sup>

De lo que manda el artículo 33 solo se podrán aplicar los tributos vigentes a la expedición de la ley en cuanto a las exenciones y no se las podrá aplicar para nuevos tributos que créase la administración fiscal, esto con el objetivo de prevenir que el sujeto pasivo se beneficie de otros tributos nuevos por medio de las exenciones tributarias las cuales son creadas para objetivos específicos como ya anteriormente se destacó.

El artículo 34 manda respecto de la derogatoria o modificación de una exención tributaria lo siguiente: “aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o

---

<sup>95</sup> *Ibíd.*

derogada por ley posterior, sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración”.<sup>96</sup>

Según manda el artículo 34 la exención tributaria si podrá ser modificada o derogada por una ley posterior, siempre que ésta cumpla con las exigencias del artículo 32 las cuales son: determinar claramente los tributos que comprenda, determinar su temporalidad, es decir si es permanente o temporal y su extensión, es decir si es total o parcial.

En el inciso final del artículo 34 se hace una aclaración para aquellas exenciones concedidas para determinado plazo es decir aquellas que son de carácter temporal, y es que las mismas aun cuando ley posterior las modifique o derogue, pueden seguir estando en vigencia hasta que se haya cumplido el tiempo por el cual fueron otorgadas.

En la derogada Ley de Zonas Francas, hallamos que en el capítulo doce desde el artículo cuarenta y uno manda lo siguiente en cuanto a las exenciones tributarias:

“Art. 41.- Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.

En el artículo 41 se deja claramente señalado quienes son los sujetos que gozarán de las exenciones tributarias en el contempladas, para nuestro estudio es importante dejar claro que uno de aquellos tributos es el impuesto a la renta y que para ser merecedor de este beneficio se debe tener el carácter de empresa administradora de una Zona Franca o tan solo ser usuario de una

---

<sup>96</sup> Ibídem.

Zona Franca, teniendo cualquiera de estas dos características el fisco otorga el ciento por ciento del perdón de pago del impuesto siendo ésta un tipo de exención de carácter total en cuanto a su extensión, es decir que el sujeto pasivo está completamente liberado de la obligación de pago sin significar esto una extinción de la obligación.

Con gran singularidad en el último inciso de este artículo 41 vemos que aparte la ley va más allá diciendo que las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas estarán exentas de pago de cualquier otro impuesto que se creare aunque para ello se requiera de exoneración expresa, esto quiere decir que se les otorga una exención total de cualquier impuesto que recaiga sobre los sujetos pasivos y esto es como ya antes se lo dijo para cumplir el propósito con el que fueron creadas las zonas francas.

Art. 42.- Los usuarios de las zonas francas gozarán, así mismo de una exoneración total del impuesto sobre patentes y de todos los impuestos vigentes sobre la producción, el uso de patentes y marcas, las transferencias tecnológicas y la repatriación de utilidades.

El artículo 42 sale sobrando, pero el legislador lo puso ahí una aseveración de lo que se dijo en el inciso último del artículo 41.

Art. 43.- Las empresas administradoras y los usuarios de una zona franca gozarán de las exenciones señaladas en este capítulo por un período de 20 años contados desde la resolución que autorice su instalación, que podrán ser prorrogables, a criterio del CONAZOFRA.

El artículo 43 tiene profunda relación con el último inciso del artículo 41, ya que en el último inciso del artículo 41 parecería que las exenciones que se otorgan a las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas es de carácter permanente en cuanto a su temporalidad, más deja en claro el artículo 43 que su tiempo máximo de vigencia será de veinte años prorrogables a

criterio del CONAZOFRA, con lo cual podemos decir que todas las exenciones tributarias aplicables a las exenciones tributarias aduaneras son de carácter temporal dado el artículo 43.

Art. 44.- Los pagos que realicen los usuarios por concepto de servicios ocasionales a técnicos extranjeros estarán exonerados del pago del impuesto a la renta y no causarán retención en la fuente.

Con lo que dice el artículo anteriormente citado se deja en claro que los gastos en los que incurrieren los usuarios de las zonas francas por concepto de servicios ocasionales a técnicos extranjeros tienen exoneración total y no son objeto de retención en la fuente con lo cual se deja señalado que este es un beneficio único de los usuarios más no de las empresas administradoras de las Zonas Francas.

Art. 45.- Las ventas de mercancías al por menor a través de almacenes autorizados, así como la prestación de servicios a particulares por parte de las empresas turísticas que operan en las zonas francas, se someterán para todos los efectos a la legislación vigente en el resto del territorio nacional”.<sup>97</sup>

De igual manera la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno manda en el artículo número nueve en su último inciso que: “las exenciones tributarias establecidas por dicha norma no son excluyentes entre sí y en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios”.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Ley de Zonas Francas. Capítulo XII. Del Régimen Tributario. (2005): Art. 41 y siguientes. p. 7.

<sup>98</sup> Corporación de Estudios y Publicaciones. (2008): Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. p. 1. Art. 2.

### **3.1.1.1 Conflicto Normativo de las Leyes Regulatorias de Exenciones Tributarias en el Ecuador**

Podríamos decir que este subcapítulo es el más importante de nuestro estudio, ya que en él se analizará la contradicción normativa que englobaba la aplicación de las exenciones tributarias a las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas en el Ecuador.

La contradicción normativa entre las exenciones tributarias del artículo número nueve inciso final de la LORTI, y el capítulo 12 de la derogada LZF con relación al pago del Impuesto a la Renta en las Zonas Francas nace de la falta de aplicación de la segunda en relación a que la primera limita a la segunda excluyendo a las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas de la exención del pago del impuesto a la renta.

La contradicción radica en que la LORTI manda en el inciso final del artículo número nueve que: “Las exenciones tributarias que contiene no son excluyentes entre sí y en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios”.<sup>99</sup>

Por otro lado la derogada Ley de Zonas Francas mandaba en su artículo cuarenta y uno que: “Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya”.

---

<sup>99</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) del Ecuador. (1999): Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito.

Evidentemente existe una notable contradicción entre ambas leyes, la LORTI otorgando y reconociendo solo las exenciones en ella contenidas y las de la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios; sin considerar que la Ley de Zonas Francas otorga exención del ciento por ciento del pago del impuesto a la renta a las empresas administradoras y los usuarios de las Zonas Francas.

**Tabla 3.1 Comparación entre la Ley de Régimen Tributario Interno (Art. 9 Inciso Final) y la Ley de Zonas Francas (Art. 41)**

<b>Ley de Régimen Tributario Interno (Artículo nueve, inciso final)</b>	<b>Ley de Zonas Francas (Artículo cuarenta y uno)</b>
Las exenciones tributarias establecidas por dicha norma no son excluyentes entre sí y <b><u>en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo.</u></b> (Lo subrayado y énfasis es nuestro), aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.	Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, <b><u>gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya.</u></b> (Lo subrayado y énfasis es nuestro), así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.

**Fuentes:** Las Exenciones Tributarias en el Pago del impuesto a la Renta en los Usuarios y Administradoras de las Zonas Francas.

**Elaborado por:** Guido Vallejo.

Como se demuestra en el cuadro ambas leyes se contraponen, un factor que complica aún más la aplicación de una de las leyes respecto de las exenciones en el impuesto a la renta en las Zonas Francas, es el hecho de que la LZF es de carácter especial y la LORTI que es de carácter de orgánico.

Según la jerarquía diseñada por el gran jurista alemán Hans Kelsen, la ley que prevalece en cuanto a la aplicación de las exenciones del impuesto a la renta de las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, es la LORTI por ser ésta de carácter orgánico, antes que la LZF que es tan solo de carácter especial.

Aunque ambas se encuentran en la misma escala jerárquica, las leyes orgánicas siempre tendrá un mayor peso en cuanto a la aplicación por sobre las leyes especiales.

GRÁFICO 3.1 PIRÁMIDE DE HANS KELSEN



Fuente: <http://images.google.com.ec/imagenes> (Consulta 14-11-2010)<sup>100</sup>

Lo dicho en el anterior párrafo es uno de los argumentos más concretos para poder decir que la ley que se debe aplicar es la LORTI cuando se trate de otorgar una exención tributaria sobre el pago del impuesto a la renta de una usuaria o administradora de una Zona Franca ecuatoriana.

<sup>100</sup> Imagen de la Pirámide de Kelsen. Disponible: <http://images.google.com.ec/imagenes> (14-11-2010)

La LORTI manda en su parte pertinente a Notas: “En virtud de lo prescrito por el artículo 153 de la Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007), la presente ley tiene jerarquía y efectos de Ley Orgánica”.

De igual manera la misma LORTI manda en sus disposición final única: “Vigencia.- Las disposiciones de esta Ley que tiene la jerarquía de Orgánica, sus reformas y derogatorias están en vigencia desde la fecha de las correspondientes publicaciones en el Registro Oficial”.

Las Constitución de la República manda en su artículo ciento treinta y tres: “Las leyes serán orgánicas y ordinarias. Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.
2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.
4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral.

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional. Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica”.

Esta falta de previsibilidad por parte del legislador no se puede dar, puesto que los sujetos que actúan en el ámbito de las zonas francas se quedan varados sin tener una normativa clara que les permita desenvolverse con normal agilidad.

Con el argumento expuesto aquello nos lleva a realizar la pregunta: ¿qué ley es la más adecuada para aplicarse en las zonas francas ecuatorianas?, ¿acaso es aquella que está desarrollada específicamente de acuerdo a la materia de que trata? o ¿aquella que es general de un régimen interno y controla las rentas nacionales?

Según podemos ver, la lógica común nos dictaría que la ley más apropiada y la que debería aplicarse es aquella formulada especialmente para el desarrollo de un tema específico ya que por esa misma razón fue creada, es decir la Ley de Zonas Francas, ya que es una ley elaborada en base al supuesto que desarrollarán las zonas francas nacionales, generando así riqueza nacional y empleo, mas hasta el momento la lógica jurídica nos aseveraría que la ley más adecuada es la LORTI por todo el respaldo legal que la soporta.

Al analizar la LORTI obtenemos que es una ley hecha para el control de la renta generada por los contribuyentes y la recaudación tributaria ya que en tiempos pasados por la falta de control sobre la renta generada por los sujetos pasivos nacionales existió mucha evasión por parte de los contribuyentes.

Resulta pues inadecuado aplicar un régimen tributario general a un tema de trato especial como son las Zonas Francas y más aun al hablar de beneficios tributarios que en este caso son las exenciones en el pago del impuesto a la renta.

La derogada LZF manda en su primer artículo: “**Las normas de esta Ley son de carácter especial**, (Lo subrayado y énfasis es nuestro), y tienen como finalidad crear, estimular y regular el sistema de zonas francas en el país, dentro de un ordenamiento jurídico claro, estable y ágil que garantice su óptimo funcionamiento”.

La discrepancia se contrae al discernir, si las empresas usuarias de las zonas francas se encuentran o no exoneradas del pago del impuesto a la renta, al

respecto es necesario confrontar el artículo treinta y dos del Código Tributario y el artículo cuarenta y uno de la ley de Zonas Francas.

El primero, en su parte pertinente ordena: Sólo mediante disposición expresa de la ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.

El segundo en su parte ordena: Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa...

Ahora para dilucidar mejor este embrollo legal se debe acudir a las formas de interpretación de la ley determinadas para cuando existe contradicción o conflicto de leyes, es decir cuando hay dos o más leyes contrapuestas, lo que se debe hacer es ir al espíritu de aquella ley, en pocas palabras hay que buscar el fin principal con el que fue creada, usando para ello los métodos de interpretación: "lógico, el cual trata de establecer la correspondencia entre la voluntad del legislador plasmada en un precepto, y el caso concreto que se pretende aplicar, y el método causal – teológico el cual sirve para determinar las causas y los fines que tuvo el legislador para crear la norma".<sup>101</sup>

Para conocer el espíritu con el cual fue creada LZF debemos analizar el artículo uno y el artículo dos de dicha ley, ya que dichos artículos hablan del fin y el objetivo de la LZF: "Artículo uno.- las normas de esta Ley son de carácter especial, y tienen como finalidad crear, estimular y regular el sistema de zonas francas en el país, dentro de un ordenamiento jurídico claro, estable y ágil que garantice su óptimo funcionamiento. El artículo número dos que por su parte

---

<sup>101</sup> Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXII. Julio de 2005. p. 789. tesis P./J 87/2005; IUS:177924

manda: Las zonas francas, tendrán como objetivo promover el empleo, la generación de divisas, la inversión extranjera, la transferencia tecnológica, el incremento de las exportaciones de bienes y servicios y el desarrollo de zonas geográficas deprimidas del país”.<sup>102</sup>

El artículo número uno de la Ley de Zonas Francas señala claramente la finalidad con la que fue creada esta ley, es decir el fin que deseaba alcanzar el legislador en base a las necesidades nacionales para la elaboración de esta normativa, y vemos que la finalidad de la ley está enfocada en crear, estimular y regular el sistema de zonas francas en el país, dentro de un ordenamiento jurídico expícito, estable y ágil que garantice su óptimo funcionamiento.

Como se menciona en los párrafos anteriores la norma que conceda las exenciones tributarias debe cumplir con tres requisitos, los cuales son:

- 1) Debe ser clara, es decir que sea comprensible, es por ello que al tratarse de un instrumento tan importante para el comercio internacional y nacional, este ordenamiento debe ser sumamente explícito en su haber, ya que esto favorece la creación de seguridad en los personajes que intervienen en las zonas francas, lo cual fomenta el comercio y el desarrollo industrial.
- 2) Debe ser ágil, se refiere a que los procedimientos fijados en ella no serán de carácter extenso en cuanto a su tracto temporal, ni dificultosos; dado que el Estado se encuentra cediendo su poder de Imperio al no exigir el pago de un tributo y al otorgar una zona franca, esto dado que el Derecho siempre ha estado relegado de los pasos ágiles con los que avanza el comercio, lo cual ha dificultado en gran medida el desarrollo industrial.
- 3) Debe ser estable, esto es primordial aun más al tratarse de nuestro país en el cual las leyes son fluctuantes, y ello es una de las razones por las

---

<sup>102</sup> Ley de Zonas Francas Ecuatoriana. Capítulo I y II. Finalidad y Objetivos Generales. Arts. 1 y 2. p. 1.

cuales la inversión extranjera es ahuyentada por la inestabilidad de la legislación que cambia de acuerdo al gobierno de turno.

La finalidad que buscaba el legislador al momento de la elaboración de la Ley de Zonas Francas es la promoción del comercio exterior buscando conseguir una legislación concreta que permita desarrollar el comercio y no generar malestar a los actores del mismo por la creación inoportuna e imprevista de cambios drásticos normativos en las reglas que rigen a las Zonas Francas las cuales dependen en gran manera de las exenciones tributarias.

El legislador pone gran énfasis en que la LZF debe ser una legislación que garantice el principio de seguridad jurídica y sustente el imperio de la ley, pero en la realidad este es grandemente quebrantado cuando como ya se ha dicho antes una ley contradice a otra ley, y esto debido a que se ha dejado de lado el espíritu con el que fue creada la ley de Zonas Francas al haber elaborado una ley posterior que limita su aplicación sin tomar en cuenta el valor de su contenido en cuanto a las exenciones tributarias.

En cuanto a la finalidad de la LZF, puede dividirse en tres pilares fundamentales:

- 1) La creación, lo cual significa el nuevo establecimiento de zonas francas en puntos geográficos estratégicos para el comercio nacional.
- 2) La estimulación, que en otras palabras es la propensión al desarrollo de dichas zonas en todos sus aspectos tanto técnicos como tecnológicos, lo cual es incumplido al existir otra ley como la ORTI que contradice las exenciones planteadas por la Ley de Zonas Francas.
- 3) La regulación, lo cual es la enmarcación de su espectro de operación dentro de lo que la ley mande prohíba o permita en cuanto a las zonas francas, y este último en lo que tiene que ver a exenciones tributarias no

es aplicable debido a la contradicción de leyes que es objeto de nuestro estudio la cual ha creado un vacío legal negando así la regulación.

De igual manera los objetivos señalados en el artículo dos de la ley de Zonas Francas manda el promover el empleo, la generación de divisas, la inversión extranjera, la transferencia tecnológica, el incremento de las exportaciones de bienes y servicios y el desarrollo de zonas geográficas deprimidas del país.<sup>103</sup>

Con lo antes mencionado podemos aseverar que los objetivos del artículo dos de la ley de zonas francas están directamente vinculados con la finalidad del artículo primero, razón por la cual fue creada dicha ley, siendo su espíritu el de fomentar el comercio exterior.

Siendo el espíritu de la LZF claramente identificado, no nos queda sino preguntarnos ¿cómo es posible que existiendo una ley especial de Zonas Francas en la cual lucen claramente determinados los requisitos para la exención del impuesto a la renta de las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, exista una normativa contraria, la cual es una ley orgánica que trata de limitar al carácter especial de la LZF?

Esto nos llevaría a pensar que si el legislador trataba de reformar la LZF que objeto tiene hacer que una ley posterior como es la LORTI intente dejar sin efecto a una ley anterior como la LZF, no hubiese sido mejor reformar la ley especial y anterior en lugar de reformar a la ley posterior, esto es debido a que al crear la LORTI no se tomó en cuenta lo que decía la LZF con respecto de las exenciones tributarias a los usuarios y administradoras de las Zonas Francas.

Esto no beneficia a nadie sino más bien perjudica mucho tener una Ley de Régimen Tributario Interno actualizada que contradiga las disposiciones de una Ley de Zonas Francas que no ha sido derogada ni tampoco actualizada, con ello se complica la aplicación de la exenciones tributarias en las Zonas Francas

---

<sup>103</sup> Ley de Zonas Francas Ecuatoriana. Capítulo III. Definiciones. Art. 3. p. 1.

o se entendería que dejaron de existir estos beneficios tributarios por un descuido del legislador al expedir una ley de menor jerarquía cuyos alcances en cuanto a las exenciones tributarias pasarían a ser letra muerta debido a la existencia de una ley anterior que otorga las exenciones que la ley posterior prohíbe.

Después de lo expuesto queda claro que la LORTI contradice el espíritu con el que el legislador concibió la Ley Especial de Zonas Francas en cuanto a las exenciones tributarias otorgadas a los usuarios y administradoras de las Zonas Francas, y que al parecer es un error del legislador el haber elaborado el artículo número nueve de LORTI sin tomar en cuenta el espíritu con el que fue concebida la Ley Especial de Zonas Francas, siendo ésta mermada en su aplicación aunque inclusive ésta última haya sido anterior.

El artículo 66 de la Ley de Zonas Francas ordena: “Las Normas de esta ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualesquiera otras, sea de carácter general o especial, que se opongan a ellas; y no podrán ser modificadas o derogadas por otras leyes, sino por aquellas que expresamente se dicten para tal fin”.<sup>104</sup>

Como sabemos la LORTI no fue creada con el fin de modificar o derogar las LZF, lo cual nos lleva a reafirmar la creencia sobre que el descuido del legislador al crear la LORTI es aun más evidente al analizar el artículo sesenta y seis de la LZF, este artículo es el que concreta aún más el espíritu con el cual fue creada ésta la LZF, mandando que prácticamente las normas de la LZF no podrán ser modificadas o derogadas por ninguna otra ley, debido a la importancia que ésta ley tiene para el desarrollo del país por ello el legislador al maquinarla dejó un candado legal para que dicha ley pueda ser aplicada en el tiempo sin perjuicio de la emisión de nuevas leyes tributarias que afectaren su correcta aplicación.

---

<sup>104</sup> Ley de Zonas Francas. (2005): Capítulo XVI. Disposiciones Generales. Art. 66. p. 10.

A este artículo se le suma el de la derogada ley Orgánica de Aduanas, cuyo artículo sesenta y seis, en su parte pertinente, ordenaba: “Zona Franca es el régimen liberatorio que por **el principio de extraterritorialidad permite el ingreso de mercancías, libres de pago de impuestos a espacios autorizados y delimitados del territorio nacional**” (Lo subrayado y énfasis es nuestro), con lo cual se puede decir que no es válido que una empresa usuaria de una zona franca pague el impuesto a la renta local por mercancías libres del mismo, esto no quiere decir que en la venta de dichas mercancías no se genere una utilidad en la venta sino que el pago del impuesto a la renta sobre aquella utilidad percibida se encuentra exento, es decir la obligación existe pero ha sido dispensada de su pago.

Y aún más importante es lo señalado por el artículo sesenta y seis de la derogada Ley Orgánica de Aduanas al decir que la territorialidad no es aplicable para un régimen especial y sobre todo un régimen extraterritorial como es el de una Zona Franca.

Con ello se quiere decir que dentro del territorio que ocupa la Zona Franca la ley vigente y aplicable no es la del régimen interno y general que se aplica territorialmente, sino la especial, la cual es extraterritorial y esto nos lleva al centro del vacío legal y de la contradicción objeto de nuestro análisis, ya que aunque como se dijo antes, la LORTI trata de limitar a la LZF, nunca podrá hacerlo, ya que no es una ley expresamente elaborada con tal propósito y además no es aplicable dentro del territorio de la Zona Franca debido al carácter de extraterritorialidad de ésta lo cual la convierte en norma suprallegal.

Como pudimos observar la Ley de Zonas Francas, ley especial, establece cómo y sobre qué impuestos procede el régimen establecido por la Ley Orgánica de Aduanas, es decir que la Ley de Zonas Francas, expresamente establece exenciones de acuerdo con lo establecido por el artículo 32 del Código Tributario: “Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para

su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”.<sup>105</sup>

Con esto se aclara que la norma que deba aplicarse a las exenciones tributarias prevalecerá sobre cualquier otra norma como manda el artículo sesenta y seis de la derogada LZF y como manda el artículo treinta y dos del Código Tributario, lo cuales afirman que ésta ley deberá cumplir con los requisitos en ella citados como son el hecho de que sea una ley expresa, es decir específicamente creada para el tema, y que en ella estén perfectamente señalados los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios y los tributos que comprenda así como su extensión, y que esta ley prevalecerá sobre cualquier otra, y como podemos ver la normativa que cumple con estos requisitos es derogada la Ley de Zonas Francas y las exenciones en ella fijadas a partir del artículo cuarenta y uno.

Es por ello que resulta impensable que en nuestro país exista una normativa que contradiga una ley creada especialmente para el desarrollo de sistemas especiales de comercio, y el resultado de esto es el truncar el desarrollo económico y comercial del país ya que como hemos visto la forma de atraer la inversión extranjera a un país no es con la creación de impuestos sobre dichas inversiones sino más bien por medio de la exención de los mismos, ya que dicha exención generará mayor recaudación indirecta de otro tipo de tributos que gracias a la exención serán recaudados, es decir es un pierde y gana para el Estado, pero de acuerdo a la esencia de la Zona Franca mayor será la ganancia no solo en recaudación tributaria sino también en desarrollo tecnológico y en la creación de plazas de trabajo, las cuales son tan necesarias para el desarrollo sustentable de un país.

El inciso final del artículo número nueve de la LORTI, hace una excepción reconociendo las exenciones contenidas en la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de

---

<sup>105</sup> Código Tributario Ecuatoriano. Capítulo V. De las Exenciones. Art. 32. p. 6.

Servicios, la LORTI manda de esta manera: “En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, **con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios**” (Lo subrayado y énfasis es nuestro).

Esto quiere decir que la LORTI si reconoce algunas exenciones tributarias a mas de las contenidas en su normativa, ahora nos queda por analizar si las exenciones de la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios, favorecen en alguna forma a las empresas administradoras y a los usuarios de las zonas francas, otorgándoles exención del pago del impuesto a la renta.

La Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios manda en su artículo uno: “Establécense los beneficios tributarios temporales y focalizados que se determinan en esta Ley, a las nuevas inversiones que se realicen en el país, destinadas exclusivamente a las siguientes actividades productivas:

- a) La generación hidroeléctrica nueva y la eléctrica no convencional, que se produzca y venda a precios competitivos a nivel internacional. Exclúyase expresamente a la generación termoeléctrica a base de bunker, diesel, asfalto y cualquier otro combustible contaminante;
- b) La refinación e industrialización de hidrocarburos y la producción de bienes de la petroquímica, cuyo proceso industrial demanda tecnología de avanzada. Exclúyense las actividades relativas a exploración, explotación y extracción de petróleo;

- c) La fabricación industrial de aparatos electrónicos de alta tecnología y de fibra óptica y otros dispositivos de comunicación digital y electrónica. Plantas industriales de ensamblaje de circuitos electrónicos y digitales integrados, microprocesadores, memorias, tarjetas electrónicas y computadoras portátiles, sensores científicos, software y hardware;
- d) El desarrollo, implementación, instalación y operación de centros de distribución regional de tráfico aéreo y/o carga de interconexión de los vuelos internacionales;
- e) La construcción y operación de puertos de aguas profundas y de transferencia internacional de carga y contenedores. Igualmente la construcción de puertos secos y fluviales;
- f) La fabricación de maquinaria y equipos para uso agropecuario o agroindustrial inexistentes en la actualidad en el país, así como la producción de bienes inexistentes a partir de procesos de transformación como consecuencia de inversiones agroindustriales nuevas;
- g) La protección del medio a través de inversiones productivas orientadas a la preservación y mejoramiento del potencial hidráulico para la generación hidroeléctrica, así como las nuevas inversiones para la producción de aditivos oxigenados provenientes de materia prima renovable, tal como el etanol anhidro.

Los beneficios tributarios se otorgarán únicamente a las empresas que se instalen en el país para desarrollar nuevos proyectos e inversiones en los sectores y las actividades indicadas en los literales anteriores.

Como podemos ver la clasificación hecha por la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios no toma en cuenta en ningún momento a las empresas

administradoras ni a los usuarios de las zonas francas, y su artículo dos deja claro los requisitos que las empresas enumeradas en el artículo primero deben cumplir para acceder a los beneficios tributarios del artículo tres y manda:

“Los beneficios tributarios establecidos en la presente Ley se otorgarán únicamente a las personas jurídicas nacionales que se constituyan y a las empresas extranjeras que se domicilien legalmente en el país a partir de la vigencia de esta Ley y que tengan un capital social equivalente al 10% de la inversión señalada en este artículo y, que se obliguen a invertir en activos fijos un mínimo de siete millones y medio de dólares en el caso de los literales a), b), c) y e); y de dos millones de dólares para el caso de los literales d), f), g) y h), durante los dos primeros años contados desde la vigencia del correspondiente Decreto Ejecutivo de concesión de los beneficios tributarios.

Los beneficios de esta Ley se otorgarán también a nuevas inversiones en proyectos hidroeléctricos, que entren en producción a partir de la vigencia de la presente Ley y sean emprendidos por empresas existentes, siempre y cuando produzcan y vendan a un precio menor que el precio referencial de generación vigente a la expedición de la presente Ley.

Para efectos de esta Ley, se entiende por activos fijos: el área física que se requiera para el proyecto; las construcciones; maquinarias; y, equipos nuevos”.

El artículo tres la Ley mencionada manda que: “Las empresas que se acojan a la presente Ley, tendrán los siguientes beneficios:

- a) **Exoneración del Impuesto a la Renta, siempre que se hubieren realizado las inversiones señaladas en el artículo anterior;** (Lo subrayado y énfasis es nuestro)
- b) El Gobierno Nacional mediante Decreto Ejecutivo y previo el cumplimiento del procedimiento que se contemplará en el Reglamento a esta Ley,

exonerará el pago de los derechos arancelarios a las importaciones de maquinarias, equipos y repuestos nuevos y materias primas que no se produzcan en el país, y que se requieran para la producción de los bienes y servicios a los que se refiere el artículo uno. Para el control de las importaciones señaladas, se dictará el reglamento correspondiente por cada una de las actividades productivas.

Por lo tanto es necesario que se apliquen las exenciones que manda el capítulo doce de la Ley de Zonas Francas en cuanto a la dispensa del pago del impuesto a la renta de las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas”.

Este último inciso del artículo número tres de la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios ratifica que es necesaria la aplicación de las exenciones planteadas por el capítulo doce la LZF, es decir asevera la aplicación del artículo cuarenta y uno de dicho capítulo.

**Tabla 3.2 Comparación entre la ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productiva, Generación de Empleo y de Prestaciones de Servicios (Artículo 3 Inciso Final) y la Ley de Zonas Francas (Capítulo 12, Artículo 41)**

<b>Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios, (Artículo tres inciso final).</b>	<b>Ley de Zonas Francas Capítulo Doce, Artículo Cuarenta y Uno.</b>
<p>b) El Gobierno Nacional mediante Decreto Ejecutivo y previo el cumplimiento del procedimiento que se contemplará en el Reglamento a esta Ley, exonerará el pago de los derechos arancelarios a las importaciones de maquinarias, equipos y repuestos nuevos y materias primas que no se produzcan en el país, y que se requieran para la producción de los bienes y servicios a los que se refiere el artículo uno. Para el control de las importaciones señaladas, se dictará el reglamento correspondiente por cada una de las actividades productivas.</p> <p><b>Por lo tanto es necesario que se apliquen las exenciones que manda el capítulo doce de la Ley de Zonas Francas en cuanto a la dispensa del pago del impuesto a la renta de las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas,</b> para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas</p>	<p>Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, <b>gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya</b> (Lo subrayado y énfasis es nuestro), así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.</p>

**Fuentes:** Las Exenciones Tributarias en el Pago del impuesto a la Renta en los Usuarios y Administradoras de las Zonas Francas.

**Elaborado por:** Guido Vallejo.

Hecha la comparación entre el artículo tres inciso final de la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios y el capítulo doce, artículo cuarenta y uno de la Ley de Zonas Francas queda claro que la misma Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo nueve inciso final, acepta la aplicación de la exenciones tributarias a las empresas administradoras y a los usuarios de las Zonas Francas ya que dicha ley manda en el artículo mencionado: “Las exenciones tributarias establecidas por dicha norma no son excluyentes entre sí y **en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo** (Lo subrayado y énfasis es nuestro), aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, **con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios**”<sup>106</sup> (Lo subrayado y énfasis es nuestro).

---

<sup>106</sup> Corporación de Estudios y Publicaciones. (2008): Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. p. 4. Art. 9.

**Tabla 3.3 Comparación entre la Ley de Régimen Tributario Interno (Artículo 9 Inciso Final); la Ley de Zonas Francas (Capítulo 12, Artículo 41) y la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productiva, Generación de Empleo y de Prestaciones de Servicios (Artículo 3 Inciso Final)**

Ley de Régimen Tributario Interno (Artículo nueve, inciso final)	Ley de Zonas Francas Capítulo Doce, Artículo Cuarenta y Uno.	Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios, Artículo tres inciso final.
<p>Las exenciones tributarias establecidas por dicha norma no son excluyentes entre sí y <b>en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo</b>, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, <b>con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.</b> (Lo subrayado y énfasis es nuestro)</p>	<p>Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, <b>gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya</b>, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa. (Lo subrayado y énfasis es nuestro)</p>	<p>b) El Gobierno Nacional mediante Decreto Ejecutivo y previo el cumplimiento del procedimiento que se contemplará en el Reglamento a esta Ley, exonerará el pago de los derechos arancelarios a las importaciones de maquinarias, equipos y repuestos nuevos y materias primas que no se produzcan en el país, y que se requieran para la producción de los bienes y servicios a los que se refiere el artículo uno. Para el control de las importaciones señaladas, se dictará el reglamento correspondiente por cada una de las actividades productivas.</p> <p><b>Por lo tanto es necesario que se apliquen las exenciones que manda el capítulo doce de la Ley de Zonas Francas en cuanto a la dispensa del pago del impuesto a la renta de las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas.</b> (Lo subrayado y énfasis es nuestro)</p>

**Fuentes:** Las Exenciones Tributarias en el Pago del impuesto a la Renta en los Usuarios y Administradoras de las Zonas Francas.

**Elaborado por:** Guido Vallejo.

De acuerdo a lo expuesto podemos decir que la ley que debe aplicarse para los casos anteriores al veinte y nueve de Diciembre del dos mil diez no es la Ley de Régimen Tributario Interno sino, la derogada Ley de Zonas Francas en cuanto a las exenciones al impuesto a la renta que favorecen a los usuarios y administradoras de las Zonas Francas.

Pero la realidad es la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios tan observada por la LORTI en su artículo nueve inciso final fue derogada expresamente por la disposición derogatoria octava de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

Lo cual deja sin sustento lo antes dicho en cuanto a la aplicación de la LZF para la obtención de las exenciones tributarias en el pago del impuesto a la renta de las administradoras y los usuarios de las Zonas Francas, esto debido a que de acuerdo al artículo nueve inciso final de LORTI de cualquier manera sí estaba justificada la aplicación del capítulo doce de la LZF ya que la LORTI tenía como acepción las exenciones planteadas en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios, pero al estar esta última derogada la aplicación de la LZF o de LORTI en cuanto a las exenciones vuelve a quedar suspendida en el aire, es decir vuelve a existir el vacío legal de la falta de aplicación de una de las dos.

La Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios ha sido derogada expresamente por la disposición derogatoria octava de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).
---

Sin embargo al hacer una remembranza de todo lo dicho en éste capítulo podemos obtener que aunque la normativa legal mal aplicada favorezca a la aplicación de la LORTI, la realidad es otra, puesto que la extraterritorialidad de la que está investida la LZF le faculta para actuar de manera independiente

frente a lo que manda la LORTI, la cual es una ley territorial, y ello nos lleva a pensar que la ley adecuada para la aplicación de los exenciones tributarias a los usuarios y las empresas administradoras de las Zonas Francas es la Ley Especial de Zonas Francas.

## CAPÍTULO IV

### 4 NUEVO CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

En el transcurso del desarrollo de éste análisis fue aprobado el veinte y dos de diciembre del dos mil diez por la Asamblea Nacional y publicado el veinte y nueve de diciembre del mismo año en el Registro Oficial, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, éste deroga muchas leyes, a continuación señalamos las relacionadas con el tema de nuestro análisis:

- “n. Ley de Zonas Francas, publicada como Codificación N° 4, publicada en Registro Oficial N° 562 de 11 de Abril del 2005”;
- “q. La Ley Orgánica de Aduanas; y, r. La Ley de Parques Industriales, publicada en el Registro Oficial 137 del 1 de noviembre de 2005. y sus Reformas”.<sup>107</sup>

Lo trascendente de ésta nueva ley con respecto de a nuestro estudio es que tanto la Ley de Zonas Francas como la Ley Orgánica de Aduanas fueron derogadas, con lo cual en el futuro ya no existirá la contradicción legal que había entre las LZF y la LORTI.

El nuevo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones sin lugar a duda cumple uno de los objetivos de ésta investigación, el cual era evitar el vacío legal que existía entre la LZF y la LORTI y el malestar que esto generaba entre los usuarios y empresas administradoras de las Zonas Francas.

---

<sup>107</sup> Código Orgánico de la Producción. (2010): Comercio e Inversiones. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Título IV Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Disposiciones Derogatorias. Quito. p. 56.

El nuevo código no define a las Zonas Especiales de Desarrollo Económico pero entendemos que son las anteriormente llamadas Zonas Francas, esto es sin duda innovador ya que mundialmente estos espacios territoriales de tratamiento especial son denominados Zonas Francas de esta forma las Zonas Francas son llamadas por el nuevo código en su título cuarto, capítulo uno, artículo treinta y cuatro Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE).

#### **4.1 NUEVOS TIPOS DE ZONAS ESPECIALES DE DESARROLLO ECONÓMICO**

El nuevo código también hace una distinción clasificando en diferentes tipos de ZEDE, en su artículo treinta y seis manda:

“Art. 36.- Tipos.- Las Zonas Especiales de Desarrollo Económico podrán ser de los siguientes tipos:

- a. Para ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación. En estas zonas se podrá realizar todo tipo de emprendimientos y proyectos de desarrollo tecnológico, innovación electrónica, biodiversidad, mejoramiento ambiental sustentable o energético;
- b. Para ejecutar operaciones de diversificación industrial, que podrán consistir en todo tipo de emprendimientos industriales innovadores, orientados principalmente a la exportación de bienes, con utilización de empleo de calidad. En estas zonas se podrá efectuar todo tipo de actividades de perfeccionamiento activo, tales como: transformación, elaboración (incluidos: montaje, ensamble y adaptación a otras mercancías) y reparación de mercancías (incluidas su restauración o acondicionamiento), de todo tipo de bienes con fines de exportación y de sustitución estratégica de importaciones principalmente; y,

c. Para desarrollar servicios logísticos, tales como: almacenamiento de carga con fines de consolidación y des consolidación, clasificación, etiquetado, empaque, reempaque, refrigeración, administración de inventarios, manejo de puertos secos o terminales interiores de carga, coordinación de operaciones de distribución nacional o internacional de mercancías; así como el mantenimiento o reparación de naves, aeronaves y vehículos de transporte terrestre de mercancías. De manera preferente, este tipo de zonas se establecerán dentro de o en forma adyacente a puertos y aeropuertos, o en zonas fronterizas. El exclusivo almacenamiento de carga o acopio no podrá ser autorizado dentro de este tipo de zonas.

Los servicios logísticos estarán orientados a potenciar las instalaciones físicas de puertos, aeropuertos y pasos de frontera, que sirvan para potenciar el volumen neto favorable del comercio exterior y el abastecimiento local bajo los parámetros permitidos, en atención a los requisitos establecidos en el Reglamento de este Código.

Los bienes que formen parte de estos procesos servirán para diversificar la oferta exportable; no obstante, se autorizará su nacionalización para el consumo en el país en aquellos porcentajes de producción que establezca el reglamento al presente.

Código. Estos límites no se aplicarán para los productos obtenidos en procesos de transferencia de tecnología y de innovación tecnológica.

Las personas naturales o jurídicas que se instalen en las zonas especiales podrán operar exclusivamente en una de las modalidades antes señaladas, o podrán diversificar sus operaciones en el mismo territorio con operaciones de varias de las tipologías antes indicadas, siempre que se justifique que la variedad de actividades responde a la facilitación de encadenamientos productivos del sector económico que se desarrolla en la zona autorizada; y que, la ZEDE cuente dentro de su instrumento constitutivo con la autorización

para operar bajo la tipología que responde a la actividad que se desea instalar”.<sup>108</sup>

De acuerdo al artículo treinta y seis antes mencionado el nuevo código divide en tres tipos a las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE):

- a. “Para ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación.
- b. Para ejecutar operaciones de diversificación industrial.
- c. Para desarrollar servicios logísticos”.<sup>109</sup>

Este a diferencia de lo que mandaba el artículo cuatro de la Ley de Zonas Francas:

- a) “Industriales, que se destinarán al procesamiento de bienes para la exportación o reexportación;
- b) Comerciales, que se destinarán a la comercialización internacional de bienes para la importación, exportación o reexportación;
- c) De servicios, que se destinarán a la prestación de servicios internacionales; y,
- d) De servicios turísticos, que se encargará de promover y desarrollar la prestación de servicios en la actividad turística destinados al turismo receptivo y de manera subsidiaria al turismo nacional”.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Código Orgánico de la Producción. (2010): Comercio e Inversiones. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Título IV Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Capítulo I. Del Objeto y Constitución de la Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Art. 38. Quito. p. 11.

<sup>109</sup> *Ibíd.* p. 11.

<sup>110</sup> Ley de Zonas Francas. (2005): Capítulo III. Definiciones. Art. 4. p. 1.

Al parecer el nuevo código de la producción plantea una nueva división de los tipos de las (ZEDE), mucho más pobre en cuanto a su contenido, mismas que no engloban en cuanto a su contenido como las de la división que realizaba la LZF, ya que esta sí realizaba una división mayor que la del artículo treinta y seis del nuevo código que tan al parecer son más objetivos de las ZEDE que tipos de ZEDE, con ello es claro que en el nuevo código el ámbito de aplicación de las ZEDE (Zonas Francas) es mucho menor que en la LZF.

**Tabla 4.1 Comparación entre el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Tipos de Sede, Art. 36) y la (Derogada) Ley de Zonas Francas (Art. 4)**

<b>Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. TIPOS DE ZEDE</b>	<b>(Derogada) Ley de Zonas Francas. TIPOS DE ZONAS FRANCAS</b>
a. Para ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación.	a) Industriales, que se destinarán al procesamiento de bienes para la exportación o reexportación;
b. Para ejecutar operaciones de diversificación industrial.	b) Comerciales, que se destinarán a la comercialización internacional de bienes para la importación, exportación o reexportación;
c. Para desarrollar servicios logísticos. <sup>111</sup>	c) De servicios, que se destinarán a la prestación de servicios internacionales; y,
	d) De servicios turísticos, que se encargará de promover y desarrollar la prestación de servicios en la actividad turística destinados al turismo receptivo y de manera subsidiaria al turismo nacional. <sup>112</sup>

**Fuentes:** Las Exenciones Tributarias en el Pago del impuesto a la Renta en los Usuarios y Administradoras de las Zonas Francas.

**Elaborado por:** Guido Vallejo.

<sup>111</sup> Código Orgánico de la Producción. (2010): Comercio e Inversiones. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Título IV Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Capítulo I. Del Objeto y Constitución de la Zonas Especiales de Desarrollo Económico. 36. Quito. p. 10.

<sup>112</sup> Ley de Zonas Francas. (2005): Capítulo III. Definiciones. Art. 4. p. 1.

#### 4.1.1 Establecimiento de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico

En cuanto al establecimiento de las ZEDE (Zonas Francas), el nuevo código manada en su artículo treinta y ocho: “Las zonas especiales de desarrollo económico **se constituirán mediante autorización del Consejo Sectorial de la producción, teniendo en cuenta el potencial crecimiento económico de los territorios donde se instalen las zonas especiales**, los objetivos, planes y estrategias del Plan Nacional de Desarrollo, la Agenda de Transformación Productiva, y demás planes regionales, sobre la base de los requisitos y formalidades que se determinarán en el reglamento a este Código”.<sup>113</sup> (Lo subrayado y énfasis es nuestro).

Esto cambia bastante la forma de aprobación del establecimiento de las ZEDE (Zonas Francas), ya que en la derogada LZF la forma de establecimiento de las Zonas Francas era diferente según mandaba el artículo diez: “El Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo, delimitará el área de la zona franca y otorgará a la empresa administradora la concesión para operar con el sistema creado en esta Ley, previo dictamen del Consejo Nacional de Zonas Francas”.<sup>114</sup>

En este mismo sentido el nuevo organismo encargado del control de las ZEDE es el Consejo Sectorial de la producción a diferencia de lo que mandaba anteriormente la LZF en la cual el organismo encargado del control de las antes llamadas Zonas Francas era el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA), con esto se podría decir que el CONAZOFRA no tiene ya razón de existir y con la expedición del nuevo código este organismo será disuelto, para ser reemplazado por el Consejo Sectorial de la Producción.

---

<sup>113</sup> Código Orgánico de la Producción. (2010): Comercio e Inversiones. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Título IV Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Capítulo I. Del Objeto y Constitución de la Zonas Especiales de Desarrollo Económico. Art. 38. Quito. p. 11.

<sup>114</sup> Ley de Zonas Francas. (2005): Capítulo III. Definiciones. Art. 4. p. 1.

Con base en lo antes expuesto podemos decir que con la derogatoria de la Ley de Zonas Francas y la Ley Orgánica de aduanas, la figura de Zona Franca ha dejado de existir a partir de la publicación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

#### **4.1.1.1 Nuevo Régimen Tributario para las Zonas de Especiales de Desarrollo Económico**

En cuanto a las exenciones tributarias a las administradoras y a los usuarios de las Zonas Francas el nuevo Código no prevé ningún tipo de exención a favor de los usuarios de las ZEDE, pero en cuanto a las administradoras de las ZEDE el nuevo código manda agregar una norma luego del artículo 37 de la LORTI: “2.7.- A continuación del Artículo 37 agréguese el siguiente artículo innumerado.-“Artículo (...).- Los sujetos pasivos que sean administradores u operadores de una Zona Especial de Desarrollo Económico a partir de la vigencia del Código de la Producción, tendrán una rebaja adicional de cinco puntos porcentuales en la tarifa de Impuesto a la Renta”.<sup>115</sup>

Esto quiere decir que en la actualidad no existe una exención total, es decir una exención del ciento por ciento como la que mandaba el artículo cuarenta y uno de la derogada LZF sobre el pago del impuesto a la renta de las empresas administradoras de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, en lugar de aquello el nuevo Código manda una rebaja en la tarifa del impuesto a la renta, de cinco puntos porcentuales sobre la tarifa del veinte y cuatro por ciento del pago del impuesto a la Renta, es decir que las empresas administradoras de las Zonas Francas (ZEDE) obtienen con este nuevo Código una exención parcial por la cual deberán pagar el valor del diez y nueve por ciento por la utilidad generada en el ejercicio fiscal.

Respecto de lo dicho en anteriores capítulos podemos ver que este drástico cambio es la sentencia de muerte para las Zonas Francas, ya como podemos

---

<sup>115</sup> Código Orgánico de la Producción. (2010): Comercio e Inversiones. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones. Disposiciones Reformatorias. Quito. p. 46.

ver las ZEDE no tienen un tratamiento especial ni extraterritorial, de hecho la normativa que las rige en la actualidad no les da un carácter extraterritorial, con lo cual nos podemos dar cuenta que una Zona Especial de Desarrollo Económico no es una Zona Franca, la esencia de la Zona Franca la cual es la exención de tributos para la atracción de la inversión extranjera no es la misma esencia que la de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico.

Con lo cual si bien el problema planteado por este estudio se solucionó por ya no existir contradicción normativa entre la LORTI y la LZF, por la creación del nuevo Código de la Producción, por otro lado con la creación de dicho Código se vulneran muchos beneficios tributarios a los usuarios y a las administradoras de hoy llamadas Zonas de Desarrollo Económico.

De hecho se debería analizar los beneficios que trae éste nuevo Código contra los perjuicios que causará al comercio y al desarrollo industrial del Ecuador, ya que el hecho de que dejen de existir Zonas Francas no será en ninguna manera algo que atraiga la inversión extranjera, sino más bien la ahuyentará.

Trágicamente, una vez el principio de seguridad jurídica ha sido quebrantado con una nueva normativa que deja de lado las disposiciones de una ley de carácter extraterritorial derogándola y dándole muerte a su espíritu con la cual fue creada y con ello destruyendo instituciones para nada caducas.

Es por ello que justificamos nuestro estudio amparados en la disposición transitoria número tres del Nuevo Código de la Producción, la cual manda: “Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código”.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> *Ibíd.* p. 53.

Con lo cual vemos que es necesario el desarrollo de este estudio para los casos anteriores a la entrada en vigencia del nuevo Código de la Producción.

## CAPÍTULO V

### 5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 5.1 CONCLUSIONES

Una vez realizada la presente investigación tenemos por conclusiones y recomendaciones las siguientes:

- Las exenciones tributarias han sido aplicadas por diversas civilizaciones como instrumentos de índole económico y social que ayudaron a dinamizar el desarrollo de las economías a lo ancho del mundo.

Por consiguiente, las exenciones tributarias son una herramienta socioeconómica.

En la actualidad se las utiliza como una herramienta política, lo cual es muy peligroso para el bienestar socioeconómico de un país, por lo que en la medida de lo posible no deben depender de los gobiernos de turno.

Cuando son tratadas como un instrumento político, los gobiernos causan el deterioro de las mismas como instrumento socioeconómico, disminuyendo su efectividad y afectando así el cumplimiento de su finalidad.

Esta forma equivocada de manejar las exenciones tributarias, se encuentra presente con frecuencia en sistemas gubernamentales jóvenes, como lo son los latinoamericanos.

- Las exenciones tributarias deben ser creadas en base a una concreta y adecuada normativa jurídica, que respalde y sustente el principio de

seguridad jurídica, sobre el cual están fundamentadas todas las instituciones del Derecho.

Lo anterior, ya que debido a su sensibilidad normativa, estos delicados instrumentos de recaudación indirecta, requieren una legislación especial que las regule, normando claramente su aplicación, de tal manera que no se contraponga a otras legislaciones de mayor rango jerárquico.

La fortaleza de estos instrumentos será sin lugar a duda la claridad y la amplitud de la legislación que las regule, ya que como se ha podido ver en este estudio, la aplicación de estos instrumentos significa para el Estado ceder en parte su potestad de Imperio al no exigir el pago de la obligación al contribuyente beneficiado con la exención.

Esto significa que si la normativa no es clara, esta potestad recaudadora cedida, será perjudicial para el Estado. Puesto que el objetivo de la exención tributaria es el de incrementar la recaudación de forma indirecta por medio de la captación de inversión.

- En el pasado existió una grave contradicción normativa en el Ecuador entre las dos leyes que regulaban las Zonas Francas y las exenciones necesarias para su normal funcionamiento, estas leyes eran la Ley Especial de Zonas Francas y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La LORTI buscaba quitar las exenciones que otorgaba la LZF, y para complicar el panorama, ambas leyes se encontraban en vigencia, con lo cual tanto los usuarios como los Administradores de las Zonas Francas vivían una contradicción legal compleja.

Es por ello que esta investigación se centró, en identificar cuál sería la normativa más adecuada para la correcta aplicación de las exenciones

tributarias en las Zonas Francas, tratándose de los casos anteriores al nuevo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, actualmente vigente.

La extraterritorialidad con la que fue investida la Ley de Zonas Francas, le facultó para actuar de manera independiente frente a lo que manda la LORTI, que es una ley territorial.

Se concluye por tanto, que la legislación aplicable, era la Ley Especial de Zonas Francas, aunque prevaleció la errónea aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, fruto de una incorrecta interpretación de las leyes.

- A diferencia de lo que muchos tratadistas piensan acerca de la exención tributaria, se puede decir que la exención es un perdón de parte del Estado para con el contribuyente.

Es importante aclarar que la obligación de pago del tributo existe y por el hecho de ser otorgada la exención no deja de existir, tan solamente ha sido perdonada la obligación en cuanto a la ejecución de pago del tributo.

La exención neutraliza de forma total o parcial, los efectos naturales de la configuración del hecho imponible, pero sea que el perdón de la obligación fuese total o parcial, la obligación sigue existiendo, tan solo es ejecutada de forma diferente.

La exención tributaria es sin lugar a duda un instrumento de recaudación que contradice la naturaleza del tributo, ya que el tributo busca la exacción, es decir la recaudación. En tanto que la exención tributaria busca librar al contribuyente de la carga tributaria impuesta.

En cierta forma, la exención es un instrumento para la generación del incremento indirecto del pago de impuestos por renta generada, lo cual si es aplicado de manera sabia puede compensar e incluso superar el beneficio del no pago de la obligación.

Esto, debido a que las exenciones tributarias son instrumentos que están pensados para atraer la inversión sea extranjera o nacional y para incentivar el desarrollo laboral y tecnológico en zonas estratégicas del país.

Por medio de la liberación del cobro de la obligación tributaria que ofrece la exención, se incentiva la recaudación de otro tipo de impuestos relacionados a la producción y al comercio, los mismos que son cobrados gracias a las exenciones, es decir que las exenciones de cierta forma son instrumentos recaudadores indirectos.

- Existe una relación directa entre las exenciones tributarias y las Zonas Francas, ya que las exenciones tributarias son una forma de recaudación indirecta que benefician al desarrollo de las Zonas Francas por medio de la captación de la inversión extranjera y nacional.

Las Zonas Francas nacen con las exenciones. Separar a las Zonas Francas de las exenciones tributarias sería destruir la esencia de las Zonas de Libre Comercio (Zona Franca), ya que la naturaleza de esta institución es que el comercio fluya libre del pago de impuestos, esto con el único propósito del desarrollo comercial.

La situación actual de nuestro país es que las Zonas Francas tal como se entendían, han dejado de existir desde la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

El nuevo Código, contradice la esencia de las Zonas Francas imponiéndoles el pago de tributos tanto a usuarios como a administradores de Zonas Francas, es por ello que cambia completamente la figura de la Zona Franca para crear una nueva, llamada Zona Especial de Desarrollo Económico.

En consecuencia, se puede decir que las Zonas Francas propiamente dichas, dejaron de existir en el Ecuador a partir del 29 de Diciembre del 2010, ya que en esa fecha entra en vigencia el nuevo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el cual regula muchas instituciones entre ellas las Zonas Especiales de Desarrollo Económico.

- Una nueva ley que englobe a varias instituciones, no era necesaria para la correcta aplicación de las Zonas Francas, de hecho lo que se requería era una reforma a la LORTI en cuanto al artículo nueve, que no incluía las exenciones del Impuesto a la Renta que contemplaba el artículo doce de la LZF.

Esto en virtud de que en el caso de nuestro país se trató de corregir la contradicción que existía entre la LZF y la LORTI, con la creación del nuevo Código de la Producción, lo cual dio muerte institucional a las Zonas Francas.

Aquello fue provocado, pero se pudo haber reformado una de las dos leyes evitando así la contradicción. En lugar de aquello, en la actualidad tenemos un Código de la Producción que no trata de forma especial a las Zonas Francas, sino que trata de diversos temas y no parece comprender la esencia de las Zonas Francas, es por ello que en lugar de apoyar su desarrollo lo limita poniéndole impuestos como el pago del impuesto a la Renta, lo cual ataca la esencia de una “Zona Franca”.

## 5.2 RECOMENDACIONES

- El legislador debe ser cuidadoso, al momento de establecer la legislación que rija a las exenciones tributarias para el caso de las Zonas Francas, evitando su contraposición frente a otras leyes especiales o de mayor rango jerárquico, al dejar a un lado el espíritu con el que fueron creadas dichas exenciones.
- Si el Estado pretende incrementar la recaudación tributaria, debería promover leyes a favor de la creación de Zonas Francas, exonerándolas del impuesto a la renta, ya que estas sirven ayudan al desarrollo de la producción y el comercio, lo cual a su vez genera posibilidades adicionales de acrecentar los ingresos tributarios.
- Sin lugar a duda, la característica sobresaliente de las Zonas francas es la extraterritorialidad, esto implica que para el territorio delimitado que se les asigna, regirá una legislación especial (norma supralegal) y diferente a la del resto del territorio nacional en cuanto a su régimen tributario.

Es por ello que para futuros estudios, se recomienda que se tome en cuenta que una Zona Franca, no puede ser considerada como tal, sin que se encuentre acompañada ésta de un régimen de extraterritorialidad.

La Zona Franca que carezca de esta característica de extraterritorialidad, pasa a ser letra muerta, pues no podrá cumplir a cabalidad con los objetivos y la esencia con la que fue creada.

- Se recomienda que la ley que a ser aplicada, en cuanto a exenciones tributarias sobre el impuesto a la renta a los usuarios y empresas administradoras de las Zonas Francas, durante el ejercicio fiscal 2010, sea la Ley Especial de Zonas Francas.

Esto en virtud, de que dicha ley cumple con todos los requisitos de exigencia, que manda el artículo sesenta y seis del Código Tributario y es una ley creada específicamente para el desarrollo de las Zonas Francas.

La LZF, respeta la esencia de las Zonas Francas, en tanto que la LORTI no reconoce las exenciones contenidas en la LZF por pago del impuesto a la renta, pero la LORTI al hacer esto de cierta forma contradice el espíritu de una ley especial, creada para cumplir objetivos estratégicos del país.

- Se recomienda que para estudios posteriores, no se considere de manera similar, a lo que el nuevo Código de la Producción llama Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), como Zonas Francas.

Ya que el nuevo Código de la Producción, al crear las ZEDE contradice la esencia de las Zonas Francas, pues las ZEDE no poseen un régimen especial tributario.

Es decir las nuevas ZEDE si tributan sobre el impuesto a la renta en un porcentaje de diez y siete por ciento, lo cual no es considerado como una exención parcial, y la nueva normativa que las regula no tiene el carácter de especial ni extraterritorial.

- El Estado deberá otorgar mayores beneficios tributarios a los administradores y usuarios de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, con la finalidad, de que los puntos geográficos definidos bajo el esquema anterior de Zonas Francas no detengan su desarrollo, puesto que se trata de sitios deprimidos económicamente.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libro:

- ALMEIDA, Diego, CURSO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CORPORATIVA, Editorial Ecuador F.B.T. Cía. Ltda., Quito-Ecuador, 2001, pág. 63.
- CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 2003, pág. 231.
- CABAÑELAS, Guillermo, Diccionario de Derecho Usual, Tomo I, pág. 125.
- CARRASCO, Hugo, Derecho Fiscal I, Editorial IURE S.A., México, 2007, pág. 182.
- CARRASCO, Hugo, Derecho Fiscal, Editorial IURE Editores S.A. de C.V., Sexta Edición, México, 2007, Pág. 14.
- CARRERA, Mario, Zonas Libres, Puertos Libres, Quito, 1977, p. 263
- CARVAJAL, Máximo, Derecho Aduanero, Editorial PORRÚA, México, 2002, Pág.396.
- DE LA GARZA, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Editorial PORRÚA, México, Pág. 193.
- DELGADILLO Luis, Principios de Derecho tributario, Editorial Limusa, S.A. México D.F., 1995, pág. 137.
- ENCICLOPEDIA INTERNACIONAL DE LAS CIENCIAS SOCIALES, Vol. II, pág. 524.
- FRANCO, Eduardo. Diccionario de Contabilidad. Siglo Nuevo Editores. México, 4ª ed. 1983 Pp.117-119.
- FRENCH, David y KEITH Griffin, Comercio Internacional y Políticas de Desarrollo Económicas, México, Fondo De Cultura Económica, 1967, p. 156.
- GARCÍA, Catalina, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Ediciones Depalma, Buenos Aires, pág. 221.
- JARACH, Dino, Los Incentivos Fiscales y los Principios Constitucionales de la Imposición, Editorial La Información, T XXXII, Pág. 1613.

- LOMELÍ, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, pág. 13.
- MENENDEZ, Alejandro, Derecho financiero y Tributario, Editorial Lex Nova S.A., Valladolid – España, 2000, pág. 194-199.
- ORTIZ, Juan, Fuerzas Militares en Iberoamérica en los Siglos XVIII Y XIX,, Centro de Estudios Históricos, Veracruz, México, 2005, pag. 56.
- PALOMAR, Juan, Diccionario para Juristas, Editorial PORRÚA, México, tercera edición, 2008, pág. 52.
- PONCE, Francisco y PONCE Rodolfo, Derecho Fiscal, 2ª ed., Editorial Banca y Comercio S.A. de C.V., México, 1997, pág. 96.
- SÁINZ, Fernando, Notas de Derecho Financiero, t I, Vol. 3º, Lecciones 36 a 66, Civitas, Madrid, 1975, Pág. 3.
- SUÁREZ, Luis, Ramos Pére, Demetrio, Lohmann Villena, Guillermo, América en el siglo XVII: evolución de los reinos indianos, Ediciones RIALP. S.A.- Sebastián Elcano, Madrid, 1990, pag. 29.
- TORRES, Ricardo, Teoría del Comercio Internacional, Pag. 10.
- VILLEGAS, Héctor, Manual de Finanzas Públicas, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, pag. 213.
- ZABALA, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, Editorial EDINO, 2001, Pág. 28.
- ZUDAIRE, Hugo, Incentivos Tributarios y El Costo Fiscal de la Promoción Industrial, Editorial la Ley, Buenos Aires, 2001, pag. 24

**Leyes:**

- ECUADOR, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 2010.
- ECUADOR, Código Tributario del Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 1999.
- ECUADOR, Ley de Zonas Francas (LZF) del Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 2005.

- ECUADOR, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) del Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 1999.
- ECUADOR, Reglamento de la Ley de Zonas Francas del Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 2003.
- REVISTA: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, de julio de 2005, pág. 789, tesis P./J 87/2005; IUS:177924

#### **Documento de Internet:**

- AGUIRRE, Robert, El tributo en el Ecuador, <http://derechoecuador.com/index2.php?option=com-content&id=5194>, 01/11/2010, (10/08/2010).
- DIEP, Daniel, La Evolución del Tributo, [www.universidadabierta.edu.mx](http://www.universidadabierta.edu.mx), 19/12/2003, (10/08/2010), este artículo fue publicado originalmente en el sitio de la Universidad Abierta.
- EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN OCCIDENTE (sinopsis) COPYRIGHT 2000 Universidad del Valle de Mexico, <http://www.accessmylibrary.com>, 01/ 01/ 2000, (22/10/2010).
- <http://www.afip.gov.ar>, 23/04/2010, (22/09/2010).
- <http://www.economia48.com>, 05/12/2009, (15/09/2010).
- <http://www.iberfinanzas.com>, 03/07/2010, (19/10/2010).
- <http://www.iuriscivilis.com>, 20/10/2009, (15/09/2010).
- <http://www.mitecnologico.com>, 04/02/2008, (05/09/2010)
- <https://www.icesi.edu.co>, 01/15/ 2008, (05/11/2010).