

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

**Programa de Maestría**

**En Derecho Tributario**

**Régimen Especial Liberatorio de Zonas Francas**

**en el Ecuador y su incidencia tributaria.**

**Dr. Fabián Efraín Herrera Rueda**

**2007**

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....

Dr. Fabián Efraín Herrera Rueda

Noviembre 12, 2007.

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

**Programa de Maestría**

**En Derecho Tributario**

**Régimen Especial Liberatorio de Zonas Francas**

**en el Ecuador y su incidencia tributaria.**

**Dr. Fabián Efraín Herrera Rueda**

**Tutor: Dr. José Vicente Troya**

**Quito-Ecuador**

**2007**

## **INTRODUCCION**

Por considerar que el Régimen Especial Liberatorio de Zona Franca, resulta interesante su estudio dentro de la perspectiva tributaria en el Ecuador, ya que al ser un régimen liberatorio de impuestos, me parece que las personas que se desenvuelven en el comercio internacional de mercancías deben conocer el tratamiento que se da dentro de nuestro país y las implicaciones legales que resulten de tal régimen, por otro lado he creído necesario establecer hasta que punto se somete o no al régimen impositivo interno del país, respecto de la Ley de Régimen Tributario Interno, situaciones fácticas éstas que considero van a constituir un aporte para las personas, sean estas naturales o jurídicas, que se dediquen a la utilización de este régimen dentro del derecho tributario aduanero en el Ecuador, es por eso que el presente trabajo contiene una visión general del régimen especial de tipo liberatorio de zonas francas, contenido en nuestra legislación aduanera y en la Ley de Zonas Francas, sobre lo que tiene que ver a su concepto, naturaleza jurídica, objetivos y políticas, características, clases de zonas francas, perspectiva en base de la cual he analizado el régimen en la legislación Ecuatoriana, el órgano regulador del régimen que es el Conazofra, las personas jurídicas y naturales que intervienen tales como el administrador, los usuarios, beneficios fiscales que la Ley de Zonas Francas concede a los usuarios en general. Posteriormente realizo un análisis legal en lo que tiene que ver a la incidencia en el pago de impuesto internos entre ellos renta, IVA, ICE, así también la incidencia en el pago de impuestos al comercio exterior; luego de lo cual estudio las zonas francas y la influencia de acuerdos integracionistas basado en experiencias de otros países, las zonas francas y la Organización Mundial del Comercio, y por último me refiero al caso de la hermana República de Colombia y los cambios legales por los compromisos con la OMC, sobre todo lo cual expongo algunas conclusiones a las que llego sobre la aplicación del régimen en nuestro país.

## **TABLA DE CONTENIDO**

### **CAPITULO I**

#### **EL REGIMEN ESPECIAL LIBETARIO DE ZONAS FRANCAS EN EL ECUADOR Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA**

|               |   |           |
|---------------|---|-----------|
| <b>1.1.</b>   | <b>Concepto de zona franca.....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>1.2.</b>   | <b>Naturaleza jurídica.....</b>   | <b>11</b> |
| <b>1.2.1.</b> | <b>Objetivos y políticas de las zonas francas.....</b>  | <b>17</b> |
| <b>1.3.</b>   | <b>Características.....</b>   | <b>21</b> |
| <b>1.4.</b>   | <b>Clases de zonas francas.....</b>   | <b>25</b> |
| <b>1.4.1.</b> | <b>Zonas francas establecidas en el Ecuador.....</b>  | <b>31</b> |
| <b>1.5.</b>   | <b>Diferencia del régimen de zonas francas con otros regimenes, principalmente el régimen de maquila.....</b> | <b>32</b> |

### **CAPITULO II**

|             |  |           |
|-------------|--|-----------|
| <b>2.1.</b> | <b>Régimen legal de zonas francas en el Ecuador.....</b>       | <b>37</b> |
| <b>2.2.</b> | <b>La ley y el reglamento.....</b>                             | <b>40</b> |
| <b>2.3.</b> | <b>Sujetos principales del sistema franco.....</b>             | <b>41</b> |
| <b>2.4.</b> | <b>El Conazofra: naturaleza, estructura, atribuciones.....</b> | <b>46</b> |
| <b>2.5.</b> | <b>La empresa administradora.....</b>                          | <b>47</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>2.6. Los usuarios.....</b>   | <b>48</b> |
| <b>2.7. Beneficios fiscales que la ley de zonas francas otorga a los usuarios en general.....</b> | <b>50</b> |

### **CAPITULO III**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>3.1 El régimen tributario en las zonas francas incidencia en el pago de impuestos internos.....</b>                   | <b>52</b> |
| <b>3.2 Régimen aduanero y comercio exterior incidencia en el pago de impuestos al comercio exterior (aranceles).....</b> | <b>69</b> |

### **CAPITULO IV**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>4.1 Las zonas francas y la influencia de acuerdos integracionistas con las experiencias en otros países.....</b> | <b>73</b> |
| <b>4.2 Las zonas francas y la OMC .....</b>   | <b>80</b> |
| <b>4.3 El caso colombiano.....</b>  | <b>84</b> |
| <b>5. Conclusiones.....</b>   | <b>95</b> |

## CAPITULO I

### 1.1. Concepto de zona franca

Nuestra legislación en el artículo 3 de la Ley de Zonas Francas en el Ecuador establece que 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>1</sup>

Conforme la doctrina, al hablar de zonas francas, es muy normal que se generalice en áreas francas, puertos francos, depósitos y zonas francas, los cuales a pesar de tener un mismo objeto, tienen cierta diferenciación en las operaciones a realizar en cada uno de ellos. Teniendo en cuenta que el tema de esta investigación es el de las zonas francas, vamos a enunciar algunos conceptos tanto desde el punto de vista doctrinario, legislación extranjera y práctica, entre ellos, los siguientes:

En la obra el Código Aduanero Comentado (Argentina), del autor Marcelo Antonio Gottifredi<sup>2</sup> se menciona que “área franca es el ámbito dentro del cual la mercadería no se encuentra sometida al control habitual del servicio de aduana en un país, y la introducción y o extracción de tales mercaderías no se encuentran gravadas con el pago de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios que se establezcan, ni alcanzan a estas zonas prohibiciones de carácter económico”. Concepto que se encuentra inserto en la legislación

---

<sup>1</sup> Art. 3, LEY N° 01/91 - *Ley de Zonas Francas* Registro Oficial N° 625 de 19/02/1991

<sup>2</sup> Marcelo Antonio Gottifredi, *Código Aduanero Comentado*, Buenos Aires Argentina, Ediciones Macchi, 1996, p.301

aduanera argentina en el art. 590 del Código Aduanero y que el autor lo menciona para realizar un análisis llegando a concluir que en efecto el área franca no constituye en sí territorio aduanero general ni especial, sobre el cual no rige arancel alguno, por lo que la entrada o salida de mercancías no se encuentran alcanzadas con tributos o prohibiciones de carácter económico.

Igualmente en la obra “Las Zonas Francas y los Mercados Internacionales” del autor Jorge Luís Tosí,<sup>3</sup> hace referencia a tres conceptos importantes de zonas francas, comenzando por el de la Convención de Kyoto, el Proyecto de Código Aduanero para el Mercosur y el de la Directiva del Consejo 69/75 de la Unión Europea, los cuales se imprimen de la siguiente manera:

La Convención de Kyoto, cuyo Anexo E1 define a las zonas francas como: “una parte del territorio de un Estado en la que las mercaderías que en ella se introduzcan se consideran generalmente como si no estuvieran en el territorio aduanero con respecto a los derechos e impuestos y no están sometidas al control habitual de la aduana”.<sup>4</sup>

Así también, el Proyecto de Código Aduanero para el Mercosur conceptúa a las zonas francas en su art. 132 de la siguiente forma: “Las zonas francas son parte del territorio de los Estados Parte especialmente delimitados, en los que el ingreso y salida de las mercaderías no comunitarias estarán exentos de gravámenes y de la aplicación de restricciones económicas, mientras no sean utilizadas o consumidas en condiciones distintas a las establecidas en las normas de aplicación”.<sup>5</sup>

Por último, el autor menciona que la Directiva del Consejo 69/75 de la Unión Europea entiende “por zona franca, sea cual fuere la expresión utilizada en los Estados miembros,

---

<sup>3</sup> Jorge Luis Tosí, *Las zonas francas y los mercados internacionales*, Buenos Aires-Argentina-Editorial La Ley, 2000, pp. 2,3

<sup>4</sup> *Ibidem*, p.2

<sup>5</sup> *Ibidem*, p.3



todo enclave territorial creado por las autoridades competentes de los Estados miembros, denominados en adelante las autoridades competentes, con el fin de hacer considerar a las mercaderías que allí se encuentren como no hallándose en el territorio aduanero de la Comunidad para la aplicación de los derechos de aduanas, prelievos agrícolas, restricciones cuantitativas y todo impuesto o medida de efecto equivalente.”<sup>6</sup>

De los conceptos anotados podemos notar tanto en la Convención de Kyoto, como en el de la Directiva del Consejo 69/75 de la Unión Europea, se consideran a las zonas francas como parte del territorio del estado, pero sin embargo para efectos impositivos como si no estuvieran, es decir una figura de no sujeción cuando en el concepto del Proyecto de Código Aduanero Mercosur se las considera igualmente como parte del territorio pero se habla de una exención de gravámenes sobre las mercancías que ingresen a tales territorios francos.

Antonio Villegas Ibáñez, en su obra “Tratado de Derecho Aduanero” conceptúa a la zona franca como “El área cercada y vigilada de un puerto, aeropuerto u otro punto mediterráneo a donde pueden traerse mercancías de origen extranjero para ser reexportadas por tierra, agua o aire sin el pago de derechos aduaneros. Generalmente estas zonas permiten a las empresas comerciales depositar, exhibir, probar, mezclar, seleccionar, reenvasar y elaborar diversas mercancías, dentro de la zona”.<sup>7</sup>

Máximo Carvajal Contreras,<sup>8</sup> en su obra “Derecho Aduanero”, menciona algunos conceptos de tratadistas y entre ellos cita a Carlos Giuliani, Jorge Enrique Loera y Ramón Ocegueda Gallardo, los cuales se expresan de la siguiente forma:

Según Carlos Giuliani, las zonas francas “son porciones del territorio nacional sustraídas a la jurisdicción aduanera y en las cuales, por consiguiente, las mercancías

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 3

<sup>7</sup> Antonio Villegas Ibáñez, *Tratado de Derecho Aduanero*, Bolivia, Stampa Gráfica Digial -1997, p. 160

<sup>8</sup> Máximo Carvajal Contreras, *Derecho Aduanero*, México D.F, Editorial Porrúa, 1.998, pp. 189,190

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”.

Jorge Enrique Loera dice que la 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”

Ramón Ocegueda Gallardo entiende por zona libre “la extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas o bien, parte de alguna de ellas, en donde por razones 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 exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma”.

El Consejo de Cooperación Aduanero (OMA) define a la zona franca como la parte del territorio del Estado en el cual las mercancías que se introducen se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero respecto de los derechos e impuestos a la importación y no están sometidas al control habitual de la aduana.<sup>9</sup>

En fin, de los múltiples conceptos anotados, podemos concluir que las zonas francas en el mundo son porciones determinadas de terreno, dentro de un país, que no se encuentran sometidas a control aduanero, así como tampoco a restricciones de ningún tipo, sean éstas de carácter arancelario o económico, siempre y cuando las mercancías permanezcan en estas zonas, donde pueden realizarse todo tipo de procesos de transformación e industrialización. Las mercancías que se destinan en las zonas francas, para el ingreso al país, tendrán que

---

<sup>9</sup> Instrumento Legal firmado en 1973, bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, ahora OMA.

satisfacer los correspondientes tributos al comercio exterior o los que fueran aplicables al momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

## 1.2. Naturaleza jurídica

José Vicente Troya Jaramillo<sup>10</sup> en la obra titulada “Estudios de Derecho Tributario” considera que sobre el tema de zonas francas, puertos francos y depósitos francos, hace falta hacer algunas precisiones terminológicas, citando que doctrinarios y estudiosos han escrito al respecto, como De Juano, Faracchio, Alessi, Carrera Silva, entre otros, desarrollándolos de la siguiente forma:

“Los autores y las legislaciones de los países presentan diversas formas de enunciar y tratar lo que concierne a puertos, zonas y depósitos francos, dependiendo ellas del enfoque y trascendencia que se de a estas instituciones.

Por lo cual, De Juano distingue entre finalidades puramente fiscales, perseguidas por la legislación aduanera, o de obtención de recursos; y económicas, que procuran fomentar las exportaciones y dificultar la importación de productos no convenientes para la economía nacional. Mencionando que los regímenes especiales se explican en interés de la propia economía nacional. Continúa manifestando que las franquicias aduaneras pueden ser puramente arancelarias con referencia a determinados artículos y territoriales. Pueden ser temporales y permanentes. Los puertos, zonas y depósitos francos, corresponden a las “franquicias territoriales” y comportan la desgravación de los derechos que afecten a cualquier mercadería que pueda entrar en tales recintos.

Faracchio igualmente distingue entre las franquicias arancelarias y territoriales y encuentra entre las segundas a los puertos, zonas y depósitos francos. Afirma que las franquicias territoriales pretenden liberalizar el comercio y atenuar el proteccionismo.

Alessi menciona a los depósitos, zonas y puertos francos como institutos que atenúan el rigorismo del principio acogido por la legislación italiana que sostiene que la “obligación tributaria” nace al momento en que la mercadería cruza la línea fronteriza. Estas instituciones, según el autor, facilitan el comercio internacional y tienen como característica común una especie de extraterritorialidad aduanera, sujeta a ciertas limitaciones en cuanto a la manipulación y transformación de mercaderías.

Carrera Silva en su obra especializada sobre Zonas Libres y Puertos Francos, incluye a los depósitos y a las zonas y puertos libres o francos como los denomina, entre los regímenes especiales aduaneros creados en el tiempo para satisfacer las necesidades de comercio y de la industria.

Jaramillo Zúñiga en su tesis doctoral “Legislación y Técnica de Aduana” habla también de “regímenes aduaneros especiales”, diferentes de la importación y la exportación, regímenes “ más comunes, usuales y generales”. Los llamados regímenes aduaneros especiales, por sus características pueden perseguir finalidades económicas, comerciales o sociales, haciendo suya la clasificación del profesor Opazo Ramos docente de legislación aduanera en los cursos de Política y Administración Aduanera en la Escuela Interamericana de Administración y distingue dentro de los regímenes especiales los generales: nacionalización condicional e incondicional; especiales: tránsito, admisión temporal, depósito, draw back, exportación previa (reposición de stocks), zonas o puertos francos,

---

<sup>10</sup>José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito-Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1.984, pp. 233,234,235

exportación temporal. Desde el punto de vista de la naturaleza distingue regímenes suspensivos, tales como tránsito aduanero, depósito, la admisión temporal; devolutivos; y, liberatorios como la reposición de stocks y las zonas francas.”

Después de recoger los criterios de los tratadistas anotados, el autor Troya Jaramillo concluye mencionando que se puede afirmar que depósitos, zonas y puertos francos, son instituciones que dentro del fuero aduanero se conocen como regímenes especiales, que contemplan franquicias de carácter territorial, y que las finalidades para su implantación trascienden el campo puramente fiscal de obtención de recursos y miran más bien el campo de la economía, del comercio internacional y del desarrollo.

Por su parte Carmen de Paz Páez, “Las Zonas Francas y los Depósitos Francos en la Unión Europea” respecto de la naturaleza jurídica, de las zonas francas, manifiesta que en la Unión Europea éstas se encuentran dentro de las denominadas áreas exentas, en donde se dan las figuras que permiten el almacenamiento de mercancías con más o menos posibilidades operativas, manteniendo una especial configuración en la normativa comunitaria, definiéndolas como un “destino aduanero”, determinándose la clásica ficción jurídica, según la cual, las mercancías en ellas situadas, aunque dentro del territorio comunitario, se consideran como si estuvieran fuera del mismo (ficción de extraterritorialidad).<sup>11</sup>

El profesor Colombiano Germán Pardo Carrero, en una conferencia presentada en el 2006 en la ciudad de Medellín-Colombia, realiza un análisis dentro del contexto aduanero comercial que resulta interesante y necesario a fin de determinar la naturaleza jurídica de las zonas francas, expresando lo siguiente:

Pardo Carrero comienza por la definición de territorio aduanero, la cual, según el Gatt 1994 (1947), es “todo territorio que aplique un arancel distinto y otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios”.

---

<sup>11</sup> Carmen de Paz Paez, *Las Zonas Francas y los Depósitos Francos en la Unión Europea*, Imprenta Ter, S.L. Santander, 2002, p. 39

Por lo que en un territorio aduanero se suponen:

- \* Un ámbito arancelario (sistema arancelario), y;
- \* Reglamentaciones comerciales, en especial un sistema de restricciones.

### El Sistema Arancelario

Es el conjunto de disposiciones a través de las cuales se establecen ámbitos arancelarios o no arancelarios.

- Arancelarios: El ámbito especial en el que se aplican derechos aduaneros que gravan las importaciones y las exportaciones.
- No Arancelarios: Ámbito aduanero especial en el que no se aplica el arancel y por lo general tampoco las prohibiciones de naturaleza económica.

Respecto a las Reglamentaciones Relativas al Sistema de Restricciones, menciona que:

Las restricciones equivalen a barreras que afectan el tráfico internacional de mercancías, las mismas que pueden ser:

- a) Económicas o no económicas
- b) Arancelarias o no arancelarias
- c) Directas o indirectas

### A) Barreras o restricciones económicas y no económicas

El criterio de diferenciación no es siempre claro. Las Barreras Económicas buscan básicamente:

- Promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios.

- Atender las necesidades del fisco.
- Ejecutar una política económica (de comercio exterior, monetaria o cambiaria).
- Asegurar el adecuado ingreso a la mano de obra nacional y evitar el desempleo.
- Estabilizar precios internos a niveles convenientes.
- Mantener un volumen de oferta adecuada a las necesidades de abastecimiento de un mercado interno, etc.

Las Barreras No Económicas al tráfico internacional se refieren a:

- Protección de la moral pública.
- Aplicación de leyes y reglamentos de seguridad.
- Regulación de importación, exportación de armas, municiones y demás materiales de guerra.
- Protección de la vida y salud de las personas, los animales y vegetales.
- Importación y exportación de materiales nucleares, productos radioactivos y productos relacionados, etc.

La OMC procura, a través de sus diferentes acuerdos, la eliminación de restricciones de naturaleza económica, cuando se refiere a “reglamentaciones comerciales restrictivas”

La OMC también autoriza excepciones o barreras impuestas por razones de moral pública, salud pública, sanidad animal o vegetal, protección del patrimonio cultural, conservación del medio ambiente y recursos naturales agotables, etc.; estas barreras deben evitar ser una restricción encubierta al comercio internacional, así como también no deben ser medidas para ejercer una discriminación arbitraria entre los países.

## B.- Restricciones arancelarias y no arancelarias

El criterio determinante es que las restricciones al tráfico **se originen en la existencia de derechos de aduana**, derechos que son la única barrera económica aceptada por la OMC y que figuran en el “arancel aduanero”

Toda restricción que no surja del “arancel aduanero” será no arancelaria (IVA, tributos internos, exacciones de efecto equivalente).

Se aceptan dentro de las restricciones no arancelarias las tributarias (internas) siempre que no se impongan como discriminación al producto importado, por ejemplo, el IVA o los impuestos al consumo.

## C.- Restricciones directas o indirectas

### Restricciones o Barreras Directas

Las prohibiciones absolutas o relativas que afectan las importaciones o exportaciones, si estas prohibiciones persiguen fines económicos; no son aceptadas. Si las prohibiciones persiguen fines no económicos (GATT ARTÍCULOS XX Y XXII) son permitidas (salvo que sean encubiertas o no justificadas).

### Restricciones o barreras indirectas

No impiden de manera absoluta la importación (exportación) pero si la dificultan, dentro de éstas se encuentran, los tributos que gravan la importación (exportación). Son arancelarias cuando consisten en derechos aduaneros (insertos en arancel aduanero); y son no arancelarias, cuando se trata de medidas de efecto equivalente (tributos que sólo se aplican a mercancías extranjeras o con alícuotas superiores para éstas, impuestos de equiparación de precios, restricciones cuantitativas-cupos o contingentes a la importación).

Concluyendo, el Profesor Pardo Carrero señala que los territorios Aduaneros pueden ser de:

Ámbitos arancelarios y no Arancelarios.

Afirmando que sobre los ámbitos no arancelarios: en los que no se aplican aranceles y tampoco se aplican (usualmente) prohibiciones de naturaleza económica se encuentran las zonas francas, subespecie de las denominadas áreas francas.

De tal forma que las áreas francas responden usualmente a franquicias aduaneras territoriales otorgadas respecto de espacios (áreas geográficas) que se sustraen del territorio aduanero. Para todos los efectos, se entiende como parte de este territorio franco a las zonas francas, ciudad franca, puerto franco, depósito franco, zona económica especial. Se trata de áreas donde la introducción o salida de mercancía no se halla gravada con derechos aduaneros, ni sujetas a restricciones económicas (impuestos internos como el IVA, impuestos al consumo).<sup>12</sup>

El ingeniero Patricio Estrada, en su obra “Lo que se debe conocer para exportar”, respecto de la naturaleza jurídica, manifiesta lo siguiente: “En un principio la zona franca se caracteriza por el privilegio de que en ella se aplique un régimen liberatorio que por el principio de extraterritorialidad, permite el ingreso de mercancías, libres del pago de impuestos en los espacios autorizados y delimitados del territorio nacional de acuerdo con la ley”.<sup>13</sup>

De las varias posiciones anotadas, por los tratadistas antes mencionados, vale la pena destacar el análisis claro, sucinto y sencillo que hace Pardo Carrero, al referirse a la naturaleza de las zonas francas, de lo cual se podría inferir que las zonas francas son parte de las denominadas franquicias aduaneras de tipo territorial y que en el Ecuador tienen su

---

<sup>12</sup> Germán Pardo Carrero, *Conferencia* Medellín 2006.

<sup>13</sup> Patricio Estrada, *Lo que se debe conocer para exportar*, Quito-Ecuador, Editorial. S/N. Abril 2003, pp.5,7



espacio en la legislación, principalmente la aduanera, en la cual se las considera dentro de los regímenes especiales, los cuales entre los principales están: suspensivos como el tránsito nacional e internacional, importación temporal, exportación temporal, maquila, depósitos comercial e industrial entre los principales; devolutivos como la devolución condicionada de tributos, y los liberatorios entre los cuales se consideran a las zonas francas, por causa principalmente de la ficción jurídica de extraterritorialidad, motivo por el cual, las mercancías que ingresan a tales áreas y bajo el régimen liberatorio (zonas francas) no se encuentran sometidas o sujetas al pago de impuestos al comercio exterior, internos, municipales ni a ningún otro tipo de gravamen.

### **1.2.1. Objetivos y políticas de las zonas francas**

José Vicente Troya Jaramillo en la obra anteriormente citada anota que: “según Arranz Esteban y Martínez Pueyo, en su artículo Renta de Aduana, aseveran que las zonas y depósitos francos persiguen varias finalidades, empleo de mano de obra, acercamiento de los mercados extranjeros ( con la ventaja que ello supone en tiempo, riesgo y liquidez) y un foco de industrialización.”<sup>14</sup>

Jorge Luís Tosí,<sup>15</sup> en la obra ya citada, señala como objetivos de las zonas francas entre otros:

“Impulsar el comercio y la actividad industrial exportadora, facilitando que, el aumento de la eficiencia y la disminución de los costos asociados a las actividades que se desarrollan en ellas, se extiendan a la inversión y al empleo. El funcionamiento de las zonas francas será convergente con la política nacional, debiendo contribuir al crecimiento y a la competitividad de la economía e incorporarse plenamente en el proceso de integración regional.

Surgen dos principios de lo enunciado, que se indican como la relación de la instalación de las citadas, con el plan trazado por la política económica nacional; plan que en ese aspecto deberá considerar el desarrollo indicado, respecto de las regiones económicas que se pretenden favorecer. En ese aspecto se considerará que la política económica de un Estado, configura un todo al que deben responder las partes, y así es como a pesar de poderse considerar algunas medidas económicas como independientes, y descolgadas del resto del plan, será imprescindible que guarden relación y efectivamente la guardan, con todo el resto de aquella planificación que debe hacer el Estado en esta parte de su política.

---

<sup>14</sup> (J.V. Troya. *Estudios de Derecho Tributario*. 234)

<sup>15</sup> (J. Tosí, *Las zonas francas*....., 3,4)

Por otro lado, se menciona la integración regional, que responde la misma a la actividad conjunta de todos los sectores de la economía de un país. Ello en cuanto a la necesidad de complementar las distintas actividades, es decir la extracción de los productos naturales, con la industrialización de los mismos, o en especial toda la actividad industrial en relación con los productos elaborados.

Mencionando por ultimo que las zonas francas deberán constituirse en polos de desarrollo de las regiones donde se establezcan mediante la utilización de los recursos humanos y materiales disponibles en la misma”.

Noemí Mellado en el libro “Chile y el Mercosur en América Latina”, menciona que los objetivos perseguidos para la instalación de zonas francas, pueden ser de índole comercial, económico-productivos o de desarrollo regional.

Además, expresa que el principio fundamental en que se inspira la existencia de zonas francas, reside en la importación de insumos extranjeros y su transformación en productos exportables, sin que el resultado de estas fabricaciones o transformaciones haya sufrido imposición alguna.

En general, afirma que las ventajas relacionadas con el comercio y la producción son las mejoras operativas; reducción de formalidades y tramites administrativos; facilidad de accesos; disminución en los costos, tanto de seguros como de manejo de stocks; ventajas financieras por el diferimiento del pago de aranceles hasta el ingreso al territorio aduanero general; posibilidad de muestreo, inspección y organización de carga en lotes menores; transferencia de tecnología; mayor demanda de empleo.

Ahora bien, el autor menciona que como contrapartida, la creación de zonas francas puede significar costos a un país como el sacrificio fiscal por la renuncia a impuestos internos; la inversión que demande la construcción de la infraestructura necesaria; los costos directos que deban afrontar las empresas, derivados de su relocalización, entre otros. <sup>16</sup>

Antonio Villegas Ibáñez en la obra ya citada, menciona que las zonas francas así entendidas en su sentido más amplio, fueron creadas y admitidas con el objetivo fundamental de servir de núcleos internacionales de distribución de mercancías, así como también existen razones de tipo económico, vinculadas a fines de promoción de desarrollo de una cierta

---

<sup>16</sup>- Noemí Mellado, *Chile y el Mercosur en América Latina*, Cap. XIV Zonas Francas y MERCOSUR, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile. 1999, pp. 661,662,663

región del territorio nacional, a fin de formar complejos industriales destinados a la exportación.<sup>17</sup>

El Ing. Patricio Estrada en su obra “Lo que se debe conocer para exportar” manifiesta que:

La construcción de zonas francas en varias provincias del Ecuador, son proyectos que están evolucionando y que se justifican por su ubicación geográfica, así como también en ciertos casos por la cercanía a los puertos marítimos, ya que forman parte de un proyecto de desarrollo regional en áreas de producción agrícola e industrial, movimiento comercial, proyectos especiales como parques industriales, desarrollo binacional fronterizo con los vecinos países como Perú, y vías de comunicación terrestre, todo lo cual, sin duda, deberá producir un efecto directo en el volumen de carga, generando una gran sinergia a los sectores productivos de la región.<sup>18</sup>

Partiendo de los conceptos enunciados por la doctrina, los cuales son muy parecidos en cuanto al fin que las zonas francas persiguen, pese a las distintas legislaciones, los objetivos de estos regimenes a mi criterio se podrían dividir en:

#### Generales

- Generar empleo
- Aumentar actividad laboral
- Generar divisas
- Atraer inversión extranjera
- Incorporar nueva tecnología
- Desarrollar zonas deprimidas

---

<sup>17</sup> (A Villegas, *Tratado de Derecho Aduanero*, 161)

<sup>18</sup> (P Estrada, *Lo que se debe conocer para exportar*, pp. 25,26)

- Reciclar infraestructura obsoleta
- Aumentar el Valor Agregado exportado
- Desarrollar capacidades exportadoras
- Desarrollar proyectos piloto de simplificación del comercio exterior
- Abaratar el costo de vida de poblados remotos
- Generar polos de desarrollo

### Específicos

- Garantizar el manejo confiable de la mercancía de los clientes en el ingreso, almacenamiento y extracción de la misma.
- Garantizar la confiabilidad de la información del sistema para obtener exactitud y veracidad en la atención de solicitudes de los clientes.
- Disminuir los costos de reproceso a fin de establecer su valor e incidencia y determinar las actividades a emprender, de modo que se pueda ofrecer tarifas competitivas.
- Desarrollar y controlar actividades que evidencien la mejora continua de la organización en el cumplimiento de los requerimientos del cliente.
- Determinar y desarrollar las competencias necesarias a fin de garantizar el personal idóneo que requiere la empresa administradora para alcanzar su misión y visión.
- Garantizar la comprensión de las necesidades de los usuarios y clientes y satisfacción de los mismos a través de la correcta prestación del servicio.
- Asegurar los requerimientos de los usuarios y clientes en los tiempos acordados para sus procesos, brindando la gestión adecuada en régimen franco y aduanero, cumpliendo con la normatividad legal vigente.

Una zona franca debe buscar responder a todas las necesidades de sus clientes, dando un servicio logístico confiable y oportuno que genere valor agregado a los mismos, basado en un conocimiento sólido del régimen franco y aduanero, con el soporte de aliados estratégicos,

proveedores calificados y en la orientación a la mejora continua de sus procesos, contemplando la capacitación, desarrollo de aptitudes y compromiso de todos sus integrantes a fin de brindar resultados demostrables en el marco del comercio exterior.

### **1.3 Características**

En la obra “Código Aduanero Comentado” Gottifredi expresa que la denominación de área franca se la adopta como genero y es comprensiva, en consecuencia, de los denominados territorios francos, zonas francas, etc., y también de otros términos que toman en consideración el lugar franco, como lo son los puertos francos y los depósitos francos <sup>19</sup>

Por otro lado en la obra de “Estudios de Derecho Tributario” su autor el doctor José Vicente Troya Jaramillo, trae a colación lo dicho por Jaramillo Zúñiga en su tesis doctoral mencionando que “Las zonas o puertos francos o libres constituyen no solo un régimen aduanero especial, sino todo un “sistema aduanero”, que promociona el desarrollo económico y social de una región o de un área del territorio nacional de un país y es todo un sistema, pues en la zona franca pueden funcionar todos los regímenes aduaneros...” (se refiere a los regímenes especiales). <sup>20</sup>

De Juano en su obra “Curso de Finanzas y Derecho Tributario” considera que las zonas francas son espacios perfectamente delimitados por barreras naturales o artificiales que preferentemente deben estar junto a un puerto o vía fluvial de fácil acceso. Allí se introducen bienes para efectos comerciales o de procesamiento industrial. Se los introduce libre de

---

<sup>19</sup>( M. Gottifredi, *Código Aduanero Comentado*,.301)

<sup>20</sup>(J. V. Troya , *Estudios de Derecho Tributario*, 246)

derechos. Se exportan al exterior libre de gravámenes. Si se introducen al país deben satisfacer los correspondientes impuestos. La zona franca no tiene residentes.<sup>21</sup>

En una entrevista realizada al Dr. Jorge Zavala Egas el estudioso manifiesta:

Las zonas francas existen para promover el desarrollo económico de zonas deprimidas económicamente y porque no perjudican ni al fisco ni a la libre competencia, dado que hay que pagar todos los impuestos en el momento en que termina la ficción jurídica de la extraterritorialidad.

La extraterritorialidad es una ficción jurídica porque las zonas francas están dentro de los límites territoriales del país, pero en materia tributaria no están sometidas al régimen tributario del mismo país.

Además el régimen de zonas francas no es un régimen de exoneraciones, es un régimen liberatorio de toda tributación tanto de comercio exterior como de tributación interna y no es un régimen aduanero en tanto en cuanto la introducción de mercaderías o la salida de las mismas sea de mercadería extranjera, porque es un régimen de fomento económico.

La razón de ser de las zonas francas, es, precisamente fomentar el desarrollo de determinadas regiones y, por lo tanto, se trata de liberar de costos a los importadores y exportadores que son usuarios de las mismas. Así, la zona franca aeroportuaria de Guayaquil se la creó para evitar el pago de tributos arancelarios de IVA, de ICE, y poder tener costos que hagan del aeropuerto de transferencia internacional.<sup>22</sup>

Gottifredi, en su obra “Código Aduanero Comentado” menciona que, “la doctrina enseña que la mercadería que entra o sale del área franca no está exenta del pago de los tributos aduaneros, sino que se trata de un supuesto de no imposición, porque en el régimen legal el hecho de la introducción o la extracción con respecto a la misma no configura un

---

<sup>21</sup> De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario Argentina, Ediciones Malaquino- 1964, p. 239 Tomo 2

<sup>22</sup> Jorge Zavala Egas, *Entrevista* realizada Septiembre 2006.

hecho generador de tributos aduaneros; por consiguiente, tampoco nace una obligación tributaria de la cual haya que eximir. En atención a la situación particular de control que efectúa el servicio aduanero en materia arancelaria y de prohibiciones, que caracteriza a las áreas francas, dentro de las mismas éste se reduce”.<sup>23</sup>

Para el Dr. Ricardo Batista, en su obra “Zonas Francas en El Salvador” menciona que el Ecuador ha liberalizado gradualmente el clima existente para las inversiones abriendo zonas de libre comercio, permitiendo y alentando la creación de áreas geográficas en las que se produzca, ensamble o convierta materias primas en productos a ser exportados libres de aranceles.

El intento de cooperar con los empresarios ecuatorianos para que la tan buscada diversificación de la oferta exportable sea una realidad, hace que en 1989, durante el gobierno del Dr. Rodrigo Borja Cevallos se apruebe las Leyes de Maquila y Creación de Zonas Francas que se cree podrían ayudar a los empresarios a abaratar costos y tener mayores posibilidades de ofrecer sus bienes afuera.<sup>24</sup>

En el ensayo elaborado por Diana Barba<sup>25</sup> “Regímenes especiales dentro del comercio exterior” de la ESPOCH, se señala:

“Los usuarios de las zonas francas también tienen libertad total para utilizar beneficios y cupos para las exportaciones ecuatorianas 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.

Aún cuando la idea de las zonas francas surgió hace 15 años, fue sólo hasta el año de 1999 que fueron operables estas áreas geográficas con régimen de extraterritorialidad donde el Estado (Presidente) autoriza la aplicación de normas excepcionales en materia tributaria, fiscal aduanera, laboral, cambiaria de servicios y de comercio exterior.”

De lo anotado podemos afirmar que una zona franca se establece tomando en cuenta las características de los regímenes especiales que son aquellos que se singularizan por ser

---

<sup>23</sup> (M. Gottifredi, *Código Aduanero Comentado*, 301)

<sup>24</sup> Ricardo Batista Mena, *Zonas Francas en el Salvador*, Editorial Cantagallo, Segunda Edición, 1.997, pp. 98.99,101

<sup>25</sup> Diana Barba C, *Ensayo “Regímenes especiales dentro del comercio exterior”* ESPOCH 2003-2004

suspensivos, liberatorios o devolutivos de los tributos aduaneros, según corresponda. Un régimen es el tratamiento aplicable a las mercancías sometidas al control de la aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación.

Sin embargo contrario a lo determinado por el estudioso doctor Jorge Zavala Egas, conforme a la legislación vigente en el Ecuador, sostengo que las zonas francas son parte de un régimen especial tributario aduanero, liberatorio de impuestos, y en lo que tiene que ver a la sujeción me encuentro de acuerdo con el mencionado estudioso en que sobre las zonas francas en el país, no existe dispensa de exoneración tributaria sino mas bien estas no se encuentran sujetas a las normas tributarias generales que regulan situaciones financieras, económicas y de comercio exterior, por lo cual estas zonas y las mercancías que ingresan a ellas, no tienen obligación a pagar impuestos con los fines determinados en la Ley de Zonas Francas, así como también no se encuentran sujetas al control aduanero en su interior, todo lo anotado por efectos de la ficción de extraterritorialidad que se presupone en los territorios delimitados previamente mediante un Decreto Ejecutivo suscrito por el Presidente de la República.

Por otro lado, igualmente discrepando de lo mencionado en la entrevista señalada por el doctor Jorge Zavala Egas, cuando menciona que la zona franca aeroportuaria de Guayaquil se creo a fin de evitar el pago de tributos arancelarios , IVA e ICE, a fin de que el aeropuerto tenga costos que equiparen a uno de transferencia internacional; estimo que cualquier beneficio tributario debería estar estrictamente ceñido en lo dispuesto por nuestra Constitución Política de la Republica, en su art. 256, que menciona que el régimen tributario se regulara por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad, así como también se dispone que los tributos además de ser medios para obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Determinándose



también que las leyes tributarias estimularan la inversión, la reinmersión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional, además de procurar una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país, principios estos que para la creación de una zona franca creo deberían ser analizados si cumplen o no, así como se deberá estar a lo dispuesto en el art. 2 de la Ley de Zonas Francas, en cuanto a la promoción el empleo, generación de divisas, inversión extranjera , y principalmente el desarrollo de zonas geográficas deprimidas en el país, lo cual en lo que tiene que ver no solo con el aeropuerto de Guayaquil sino también al de Quito, así como de otras zonas francas que se establezcan o pretendan asentarlas en el país, deberían ser objeto de un minucioso estudio por parte del Ejecutivo antes de aprobar su funcionamiento.

Además creo que debería resaltarse el criterio traído a lugar por parte del doctor José Vicente Troya Jaramillo, cuando menciona lo expuesto por Jaramillo Zuñiga en su tesis doctoral, al mencionar claramente que la zona franca no solamente es parte del un régimen aduanero especial, sino que también es parte de todo un sistema en el cual pueden coexistir un sin numero de otros regímenes especiales, por cuanto en las zonas francas en la practica se podrán realizar procesos de transformación de materia prima ( deposito industrial o maquila), así como de almacenamiento (stocks, deposito comercial), o de transferencias tecnológicas etc.

#### **1.4 Clases de zonas francas**

En la obra “Las Zonas Francas: Aspectos-Jurídicos, Tributarios, Aduaneros, Comerciales, Operativos” de Maria Luisa Vives, <sup>26</sup> presenta varias clasificaciones mencionando además a varios autores como Ricardo Basaldua y Kevin O’Connor, entre ellas tenemos:

---

<sup>26</sup> Maria Luisa Vives. *Las Zonas Francas aspectos Jurídicos, Tributarios, Aduaneros, Comerciales, Operativos*. Buenos Aires Argentina, Editorial Errepar, 2000. pp. 6,7,8

A criterio de Basaldúa, toma en consideración los fines de las zonas francas y las diferencias en:

- a) **Razones político institucionales:** Las cuales han permitido tener ciertos "status" tradicionales que tienen que ver con autonomías regionales o ciudadanas, condicionando su incorporación a un Estado y reconocimiento de ciertos privilegios o fueros entre los que se destacaban los de comerciar libremente con el extranjero, señalando como ejemplo el Tratado de Roma de 1957, constitutivo de la Comunidad Económica Europea, en el que debió contemplarse la situación especial del "antiguo puerto franco de Hamburgo", perteneciente originalmente a la Liga Hanseática.
- b) **Áreas francas creadas para facilitar las actividades de transporte:** Son por lo general aquellas zonas o áreas francas de almacenamiento, y que se conocen mucho más como "depósitos francos".
- c) **Áreas francas para facilitar las actividades comerciales:** Considerándolas a estas a las denominadas "tiendas libres", ubicados usualmente en los aeropuertos internacionales, o a bordo de los medios de transporte afectados al tráfico internacional (buques, aeropuertos y trenes), en nuestra legislación Ecuatoriana lo que normalmente se conocen como Duty Free
- d) **Áreas francas para facilitar las actividades industriales:** Todas aquellas que se destinan o están autorizadas para la realización de actividades relacionadas con industrialización de productos, como transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o proceso industrial.

Por otro lado Vives, expone las clases de zonas francas, "Por los términos en uso y su conceptualización" mantenido por Kevin O'Connor en su obra "EPZ Concept, Export Processing Zones in The Global Economy", refiriéndose a un estudio realizado por las Naciones Unidas que confirmó la existencia de veinte y tres términos diferentes

que tienen vinculación o designan especies dentro del concepto básico de zona franca.

Entre los más usados se destacan:

- a) **Zonas Francas Comerciales:** Utilizadas para el tratamiento de carga general y por contenedores, con objeto de comercio de importación y exportación, como así también para el almacenamiento, empaque y reempaque, depósito y distribución de mercaderías. Generalmente, estas zonas están vinculadas a un puerto o a un aeropuerto.
- b) **Zonas de Servicios Financieros:** Tendientes a realizar actividades financieras, y procuran la radicación de bancos, compañías de seguros y reaseguros y demás servicios.
- c) **Zonas Económicas Especiales:** Término usado para designar un área geográfica que goza de condiciones económicas particulares, como por ejemplo la exención de determinados impuestos, por las cuales los inversionistas tienen un gran interés de radicarse en la misma.
- d) **Zonas de Comercio Exterior:** Utilizado en los Estados Unidos y se caracteriza por el hecho de que alrededor del 70% de los productos que pasan por ellas han tenido como destino el mercado interno.
- d) **Maquiladoras:** Modelo originario de México que permite la radicación de empresas con 100% de capital extranjero, las que pueden repatriar sus beneficios y dividendos. Por otra parte, no tienen restricciones para la importación de materias primas, maquinarias, equipamientos, piezas y otros componentes, siempre y cuando se utilicen para producir con destino a la exportación y los incentivos que se otorguen a dichas empresas, van a depender de ciertas condiciones como puede ser el interés que la industria representa o el monto del capital a invertir.

El Ing. Patricio Estrada, en su obra “Lo que se debe conocer para exportar” clasifica las zonas francas, tomando en cuenta el origen del su capital y las clasifica de la siguiente manera:

- a) **Públicas.**-Este tipo de zona se crea, con la finalidad de crear nuevas fuentes de empleo, para aliviar las tensiones sociales, sin fines de lucro, en donde el Estado tiene directa participación. El beneficio de este tipo de zona franca es que las mismas pueden ofrecer arrendamiento de los bienes industriales a un costo muy inferior de los privados, debido a que se han utilizado terrenos del propio Estado y recursos provenientes del Presupuesto Nacional.
- b) **Mixtas.**- Son zonas que inicialmente se caracterizaban por ser entidades sin fines de lucro, creadas con el objeto de incrementar las fuentes de empleo y así contribuir a las necesidades que surgen por el aumento de la población y su consiguiente tasa de desempleo. Dichas zonas francas están formadas por una junta directiva.( estado-privado)
- c) **Privadas.**- Se crea por primera vez en La Romana - República Dominicana, con la finalidad de ofrecer nuevas oportunidades a la población, zonas que emprendieron grandes industrias tendientes a la transformación de productos para las exportaciones, generalmente en los países en desarrollo.<sup>27</sup>

Por último en un documento de trabajo de la Organización de Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUUDI), realiza una clasificación de las zonas francas, entre las cuales recojo las siguientes:

- a) **Puerto Libre.**- Amplia área geográfica que normalmente comprende un puerto y zonas aledañas pudiendo llegar a cubrir todo un país, 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

---

<sup>27</sup> (P. Estrada, *Lo que se debe conoce...*pp. 77,78)

personas naturales. Los Puertos Libres generalmente se han asentado en Zonas deprimidas para una rápida reactivación económica. Además constituyen, áreas de almacenamiento, descarga y distribución, en las cuales se pueden efectuar algunas operaciones menores de envasado, mezclas y empaques. Lo que diferencia un puerto libre de una zona franca es que esta es un área cercada, aislada de áreas circundantes; en cambio, el puerto libre es abierto y de fácil penetración. Teniendo como objetivo principal la zona franca a la reexportación de las mercaderías ingresadas; en cambio en los puertos libres tales mercancías se destinan también al consumo interno. En los demás aspectos, las características de ambas se confunden.

**b) Zonas Libres Especiales.-** De características semejantes a los Puertos Libres, generalmente localizados en regiones remotas con difícil acceso y abastecimiento nacional sobre las cuales se otorga exenciones arancelarias para la importación de cierto tipo de productos tales como alimenticios, insumos o maquinaria. Son aquellas que por la naturaleza del proceso de producción requieren el aprovechamiento de ciertos recursos, por ejemplo los mineros cuya transformación se dificultara si las empresas no se establecen próximo a las fuentes naturales, partiendo de lo cual podrían haber también agropecuarias, o cualquier otro tipo que se justifique conforme lo mencionado anteriormente.

**c) Zonas de Tránsito.-** Son zonas establecidas en puertos de entrada para países vecinos en los cuales se dispone de instalaciones para almacenaje provisionalmente, y los bienes en tránsito gozan de exenciones de aranceles y de controles aduaneros del país huésped, en estas zonas generalmente no pueden realizarse transformación alguna a las mercancías y su permanencia es limitada, la mayor parte corresponden a tratados binacionales ej. El Puerto de Paraguay en Brasil para Paraguay. Se destinan o pueden destinarse también para países en los que no se poseen puertos marítimos, por lo cual dichas actividades no podrían estar beneficiadas con

incentivos fiscales. Como ejemplo de zonas de tránsito se pueden citar: el puerto de Paranaguá, capital del Estado de Rondonia, para enviar mercaderías a la República de Bolivia.

- d) Depósito Franco:** Por lo general se ubican en el puerto de un país costero con el objeto de constituir un centro de almacenamiento y distribución a un país vecino que no posee estructuras portuarias o acceso al mar. Su administración permite que las mercaderías en tránsito de procedencia o, con destino al país vecino, sean sometidas a tarifas o control de importaciones o a formalidades de entrada o salida del país en el cual se localizan estos depósitos francos. Las facilidades ofrecidas incluyen: almacenaje, reembalaje y otras operaciones esenciales para asegurar el buen estado de la mercadería y para alcanzar su destino final. Como ejemplos se pueden citar: Argentina (13 depósitos para Brasil, Bolivia, Chile, Paraguay y Uruguay), Brasil (6 depósitos para Bolivia, Ecuador, Paraguay y Perú).
- e) Zonas procesadoras de exportaciones:** Consideradas como instrumento efectivo para contribuir a una reindustrialización orientada a las exportaciones. El análisis de la experiencia internacional es que en términos de políticas relativas al Comercio Internacional, estas zonas francas industriales deben verse como una solución parcial, a fin de proporcionar un sistema general de libre comercio para los exportadores y de exportación libre de impuestos indirectos. Es un instrumento que no debe utilizarse aisladamente, sino que debe ser parte de una estrategia general, que tenga un objetivo a largo plazo, facilitar el desarrollo de un sector industrial orientado hacia afuera y competitivo a nivel internacional.<sup>28</sup>

De los conceptos vertidos y las múltiples clasificaciones que se les pudieran dar a las zonas francas, podríamos concluir que las zonas francas, se pueden clasificar en:

---

<sup>28</sup>Documento de trabajo de la ONUDI. "Zonas de Transformación para la Exportación en los países en Desarrollo". 1980.

- a) **Publicas**, Que son aquellas zonas francas que tienen capital estatal, y que se asientan con el fin particular de solventar el empleo y aliviar tensiones sociales.
- b) **Privadas**, Son aquellas que tienen netamente capital privado, y que se asientan con el fin de desarrollar zonas deprimidas, y fomento a la exportación en países generalmente en desarrollo.
- c) **Mixtas**, Aquellas en las cuales se combinan lo público con lo privado, y que persiguen fines más o menos similares a las dos anteriores.
- d) **Industriales**, que se destinarán al procesamiento de bienes para la exportación o reexportación.
- e) **Comerciales**, que se destinarán a la comercialización internacional de bienes para la importación, exportación o reexportación; y,
- f) **De servicios**, que se destinarán a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional; o prestación de servicios turísticos, educativos y hospitalarios.

En la práctica en el Ecuador, no existe una zona franca que se caracterice por ser del Estado es decir pública, así como tampoco existen las zonas francas mixtas, desarrollándose únicamente aquellas de tipo privado.

#### **1.4.1. Zonas francas en el Ecuador**

Según datos proporcionados por el CONAZOFRA en el Ecuador existen catorce zonas francas, entre ellas:

1. Zona Franca de Esmeraldas (ZOFREE): ubicada en la Provincia de Esmeraldas.
2. Zona Franca de Manabí –ZOFRAMA: ubicada en la Provincia de Manabí.
3. ZOFRAPORT: ubicada en la Provincia de Guayas.
4. Zona Franca Metropolitana S.A. (METROZONA): ubicada en la provincia de Pichincha, ciudad de Quito.

5. ZONA FRANCA DEL AEROPUERTO CORPAQ: ubicada en el Aeropuerto Mariscal Sucre de Quito.
6. Zona Franca Hospifuturo: ubicada en la provincia de Pichincha ciudad de Quito.
7. ZONAMANTA S.A.: ubicada en la provincia de Manabí, ciudad de Manta.
8. MILLESTONECORP: ubicada en la provincia, Santo Domingo de los Colorados.
9. ZOFRAGUA S.A.: junto a Autoridad Portuaria -Guayaquil,
10. Zona Franca del Ecuador S.A. ECUAZOFRA: ubicada en la provincia de Pichincha, ciudad de Quito.
11. TAGSA Aeropuerto José Joaquín de Olmedo, Guayaquil
12. TECOCEL. (Hospital de los Valles Tumbaco-Quito)
13. TURISFRANCA
14. Zona Franca Mitad del Mundo S.A. (ZOFRAMUNDO)

### **1.5 Diferencia del régimen de zonas francas con otros regimenes, principalmente el régimen de maquila**

La Ley Orgánica de Aduanas vigente en el Ecuador clasifica a los regímenes aduaneros en comunes, especiales, y particulares o de excepción, por lo que para efectos de este estudio nos referiremos exclusivamente a los regimenes especiales, de los cuales forman parte las zonas francas.

Dentro de los regímenes especiales, se encuentran aquellos que se caracterizan por ser suspensivos, liberatorios o devolutivos de los tributos aduaneros.

El **régimen suspensivo**, al que pertenece la maquila, lleva consigo la obligación de pagar un tributo, es decir que la obligación tributaria se mantiene y se configura al haber transcurrido el tiempo convenido y haberse cumplido dicha condición. Esta suspensión en el pago de los impuestos se entiende como un beneficio al sujeto pasivo, no se extingue, sino que permanece vigente hasta cuando se verifique el hecho generador. El principio básico es fomentar la exportación. A más de la maquila, se encuentran considerados como otros



regímenes especiales suspensivos en nuestra Ley Orgánica de Aduanas: a la internación temporal con reexportación en el mismo estado; la importación temporal para perfeccionamiento activo; los depósitos aduaneros, sean éstos comerciales y a la vez públicos o privados y los depósitos industriales privados; la exportación temporal con reimportación en el mismo estado; la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y las ferias internacionales.

Mientras tanto, el régimen **liberatorio** bajo el cual se encuentran las zonas francas en el Ecuador, consiste en que el sujeto pasivo está liberado del pago de impuestos a la importación, ya que la obligación no se configura por plazo o por condición alguna, no hay pago de tributos pendiente de acuerdo a las disposiciones de la Ley Orgánica de Aduanas y la Ley de Zonas Francas, por aplicarse en aquellos territorios debidamente delimitados, una franquicia de tipo territorial y por ende las mercancías que ingresan al régimen de zona franca no se encuentran sujetas a pago de tributos al comercio exterior, ni de tributos internos sean estos directos o indirectos, es decir sobre tales mercancías ingresadas no se cumple o da un hecho generador.

Al respecto el Dr. Jorge Zavala Egas en la referida entrevista, manifiesta:

“El régimen suspensivo que no es el de zona franca, implica una obligación tributaria que deberá cumplirse en un tiempo o en una condición dada, en el libertario no existe obligación pendiente mientras se mantenga en ese tratamiento legal (régimen)”.<sup>29</sup>

Tomando en cuenta las características en las que se desenvuelven las zonas francas y los otros regímenes, especialmente la maquila, se determina que zona franca es un régimen liberatorio, basado en la ficción jurídica de extraterritorialidad para efectos impositivos, es decir no sujetos a imposición alguna de impuestos que permite el ingreso y salida de mercancías al exterior exenta del pago de tributo alguno, cuya permanencia en el país tiene

---

<sup>29</sup> (J Zavala , *Entrevista* realizada. Septiembre 2006.)

un plazo indeterminado, mientras que la maquila es el régimen suspensivo del pago de impuestos, es decir que posteriormente los tributos al comercio exterior serán cancelados. Este último régimen permite el ingreso de mercancías, principalmente materia prima, por un plazo determinado, para luego de un proceso de producción, ensamblaje, conversión o reparación de productos importados temporalmente, sean reexportadas al extranjero luego de su procesamiento. El ingreso de las mercancías bajo el régimen de maquila y la reexportación de los productos terminados, así como el tratamiento de los desperdicios es competencia del Gerente Distrital de Aduana de la jurisdicción en que ésta se establezca, mientras que en el de zona franca una vez que la mercancía ingreso a la zona franca todo esto es competencia de la empresa administradora de dicha zona.

Además que en el régimen de maquila se trabaja por contrato, es decir que solamente se dedica a la elaboración de productos terminados de cierta empresa o cierto usuario, mientras que la zona franca posee varios usuarios afiliados a ella que se dedican a varias actividades a la vez.

También estos regímenes se diferencian en que cada una tiene su propio ordenamiento jurídico especial, es así que el Régimen Especial de Maquila se encuentra regulado por la Ley de Maquila y su Reglamento y es competencia del correspondiente Distrito Aduanero, mientras que el Régimen de Zonas Francas, se rige por la Ley de Zonas Francas y su Reglamento, la Ley Orgánica de Aduanas y las disposiciones que dicte la Corporación Aduanera Ecuatoriana, sin estar sometido al control de la Administración Aduanera, con excepción del ingreso y salida de mercancías que puede estar controlado por la Autoridad Aduanera.

### Ventajas de la zona franca respecto a un depósito aduanero

| <b>Características</b>  | <b>Depósito habilitado de Aduana</b>                     | <b>Usuario Comercial de Zona Franca</b>      |
|---|--|--|
| Régimen   | Aduanero Ordinario                                       | Franco / Extraterritorial                    |
| Tiempo de permanencia   | 60 días  | Indefinido                                   |
| Devolución  | A través de reexportación o reembarque según sea el caso | Sin reembarque ni reexportación              |
| Nacionalizaciones totales o parciales homogéneas                    | Totales o parciales homogéneas                           | Sin pólizas ni visaciones consulares (48 H.) |
| Finalización de régimen de importaciones temporales                 | No   | Si   |
| Recepción y almacenamiento de exportaciones                         | No   | Si   |
| Recepción de reexportaciones  | No   | Si   |
| Desarrollo de un programa de gestión de inventarios (Flujo de caja) | No   | Si   |
| Mercancía sujeta a ajustes por inflación                            | Si   | No   |

|  |   |  |
|--|---|--|
| Horario de servicio                        | Horarios limitados  | 24 x 7   |
| Operaciones de reempaque                   | No  | Si   |
| Libertad cambiaria                         | No  | Si   |
| Plazo de giro al exterior de Importaciones | 180 días a partir de la fecha de llegada al territorio nacional | 180 días a partir de la fecha de nacionalización de la mercancía |

<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> (D. Barba C. "Regímenes especiales...")

## CAPITULO II

### 2.1. Régimen legal de zonas francas en el Ecuador

Antes de referirme al régimen legal aplicable a las zonas francas en el Ecuador, estimo necesario referirme en primer lugar al marco Constitucional Tributario que impera en nuestro país, sobre el cual es preciso traer nuevamente a reflexión el art. 256 de la Constitución Política de la Republica del Ecuador, cuando nos habla de que el régimen tributario en nuestro país se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad, principios sobre los cuales creo necesario traer a colación ciertos criterios expresados dentro del encuadre constitucional al referirse a las zonas francas en Argentina, por varios estudiosos del tema tributario:

Juan Carlos Luqui, en su obra “La Obligación Tributaria” manifiesta que: “la uniformidad de los derechos aduaneros constituye una especie de “garantía” de naturaleza federal a favor de las economías provinciales. En efecto, si el Congreso pudiera aplicar tarifas distintas estaría en sus manos poder desviar el comercio con el exterior hacia zonas por el preferidas, con lo cual podría llegar a favorecer unas zonas en perjuicio de otras”<sup>31</sup>

Lo anotado por el autor corresponde a la realidad política estructurada en la Argentina, lo cual en nuestro país deberíamos entender a tal uniformidad de derechos aduaneros como una garantía del estado en su totalidad, en favor de su economía, tomando en cuenta que el art. 243 de la Carta Magna preceptúa entre los objetivos permanentes de la economía del Estado el desarrollo socialmente equitativo y regionalmente equilibrado, objetivos sobre los cuales las legislaciones tanto de tipo económico como tributario deberían guardar armonía.

---

<sup>31</sup> Juan Carlos Luqui, *La Obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, p.131

En el mismo sentido Luqui, volviendo a la uniformidad de los derechos de aduana, menciona que la excepción consiste en el otorgamiento de las “concesiones temporales de privilegios”. Lo cual rompe el principio de “igualdad espacial” que tiene que ver con la uniformidad a que se refiere. Por lo que considera que la interpretación en tales casos debería ser estricta obviamente por parte de quien legisla o produce leyes (en nuestro caso el Congreso), ya que no podrían ni deberían otorgarse tales privilegios o recompensas de manera amplia, a favor de cosas o personas que no tengan una estricta relación de causa a efecto con los fines que se pretendan alcanzar.<sup>32</sup>

Por otro lado Juan Carlos Bonzón, en su obra “Régimen legal de Aduanas en la Zona Franca” menciona respecto al régimen de zona franca, no se observa que la población se beneficie directamente con la desgravación impositiva y así como también da lugar a que los importadores y exportadores inescrupulosos logren beneficios ilegales mediante la sobre o subfacturación de las mercancías importadas o exportadas.<sup>33</sup>

Así mismo Pedro Fernández Lalanne, en su obra “Comentario al Código Aduanero,” menciona que tales franquicias cuando se refieren a las importaciones y exportaciones, constituyen excepciones a los principios básicos de la tributación aduanera, consagrados en la Constitución, como son los de generalidad de los derechos aduaneros y uniformidad, es decir de igualdad para todo el territorio nacional.<sup>34</sup>

Por lo expuesto anteriormente, sostengo que las leyes que implanten ciertos tipos de beneficios, podrían atentar al principio de igualdad tributaria consagrado en nuestra Constitución, en tanto en cuanto para el goce de tales beneficios se legisle con cierta predilección, lo cual haría que las presiones tributarias sobre las que soportan las mercancías

---

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 123

<sup>33</sup> Juan Carlos Bonzón, *Régimen legal de Aduanas en la Zona Franca*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1978, p. 112.

<sup>34</sup> Pedro Fernández Lalanne, *Comentario al Código Aduanero*, Guía Práctica del Exportador e Importador SACI, 3ª edición, agosto 1998, p. 521

ingresadas a tales sitios, sean distintas de las que soportan los demás miembros de un país, motivos por los cuales las zonas francas podrían ser establecidas en cualquier lugar de un país, siempre y cuando exista coherencia con lo establecido en la Constitución Política del Ecuador y los objetivos primordiales que estas propenden para el desarrollo económico y sustentable de un país.

Después de las precisiones realizadas dentro del marco Constitucional, cabe mencionar que en el Ecuador el régimen legal aplicable se encuentra determinado en primer lugar como parte de los regimenes especiales aduaneros en la Ley Orgánica de Aduanas, norma legal que en su art. 66 expresa una definición del régimen de carácter liberatorio que mantienen las zonas francas, las clasifica en comerciales e industriales, para por ultimo determinar que el régimen mencionado se disciplinara por las normas especiales contenidas en la Ley de Zonas Francas, norma en la cual en su art. 1 se menciona que 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.

Sobre lo vertido en el párrafo anterior creo que es menester señalar que conforme la Constitución Política de la Republica del Ecuador en su art. 142 se distinguen los tipos de leyes que se han de expedir entre ellas están, las orgánicas que son aquellas leyes que se enmarcan dentro de lo determinado en los numerales 1 al 4 del antes referido articulo y las demás que serán ordinarias, motivo por el cual y partiendo desde ese punto de vista la Ley de Zonas Francas es una Ley de tipo ordinario, lo cual no hace que se diferencie de las demás del ordenamiento legal Ecuatoriano que no tengan calidad de orgánicas.

La primera Ley de Zonas Francas se publica mediante Registro Oficial. No. 625 de 19 de febrero de 1991; posteriormente se expide la Ley Reformatoria No. 07 R.O. No. 462 de 15 de junio de 1994; después se crea la Ley Reformatoria No. 99-20 R.O. No. 149 de 16 de

marzo de 1999; siendo por último codificada mediante Ley No.004 - R.O. No. 562,11 abril de 2005.

El Reglamento a la Ley de Zonas Francas fue creado mediante Decreto Ejecutivo No.2710 R.O. No. 769, de septiembre de 1.991, reformado mediante Decreto Ejecutivo 2790 R.O. No. 624 de 23 de junio de 2002, el cual fue reformado mediante nuevo Decreto Ejecutivo No. 3604 R.O. No. 20 de 12 de febrero de 2003, y luego por el Decreto Ejecutivo No. 290 R.O. No. 64-S de 17 de abril de 2003, finalmente la última reforma fue hecha mediante Decreto Ejecutivo No. 2134 R.O. No.437 de 07 de octubre 2004.

## **2.2. La Ley y el Reglamento**

Las zonas francas se regulan por las normas contenidas en la Ley de Zonas Francas y su reglamento, como norma general las mercancías ingresadas a zona franca no están sujetas a control de la aduana dentro de la misma zona.

Al respecto el Dr. Juan Morales, en un trabajo para el Banco Interamericano de Desarrollo BID, sobre el tema de zonas francas manifiesta lo siguiente:

“Una Zona franca es legislada y regulada por lo siguiente:

- Ley Orgánica de Aduanas
- Ley de Zonas Francas
- Texto a la ley
- Reglamento interno (Elaborado y aplicado en cada Zona Franca del país)

La Ley de Zonas Francas además establece un régimen exonerado de impuestos a la renta, impuesto al valor agregado (IVA), impuestos provinciales y municipales, establece la exoneración para las personas jurídicas extranjeras de los requisitos y formalidades de domiciliación establecidos en la Ley de Compañías, debiendo acreditar únicamente su constitución legal consularizada y su representación legal conforme a la Ley.

El decreto Ley No.1 es la Ley de Zonas Francas de Ecuador de fecha 19 de febrero de 1991, dicho decreto fue modificado para incorporar parcialmente al turismo dentro del sistema, el mismo que fue publicado en el suplemento al Registro Oficial No. 462 de 15 de junio de 1.994. Una tercera reforma y última fue publicada en el Registro Oficial suplemento 149 y fue realizada al decreto el 16 de marzo de 1999. El Reglamento fue publicado el 13 de septiembre de 1991 en el Registro Oficial 769, se compone de 56 artículos en los cuales se precisan algunos aspectos de la Ley. Las disposiciones se refieren: al organismo rector CONAZOFRA, al mecanismo para el establecimiento de Zonas Francas y usuarios de ellas, a las actividades permitidas y prohibidas a limitaciones de las empresas de servicios; a exenciones tributarias a las mercancías, a los actos y a las utilidades de las empresas usuarias y administrativas, a mecanismos de control de inventarios, al régimen cambiario, laboral, aduanero y de inversión extranjera”.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Juan Morales, Documento, “*Perspectivas de las Zonas Francas en el Ecuador*”, Quito-Ecuador, BID, 1998.



Como ya lo habíamos expresado en líneas anteriores las zonas francas se regulan en primer lugar por la Ley Orgánica de Aduanas, norma de tipo legal que en la conceptualización a las zonas francas y dentro de los regímenes especiales de carácter liberatorio, se remite para el tratamiento y demás situaciones relacionadas con operaciones y normatividad de las zonas francas a la Ley de Zonas Francas, cuerpo legal este que a su vez se ayuda del Reglamento a la Ley antes mencionada. Cabe la aclaración ya mencionada anteriormente y sobre lo cual me permito disentir con el doctor Juan Morales en la cita antes transcrita, cuando se refiere a un régimen exonerativo, cuando de lo vertido hasta el momento y conforme la doctrina y la práctica en nuestro país, se trata de un régimen especial liberatorio, sobre el cual las mercancías que ingresen a una zona franca no se las considera como que estuvieran dentro del territorio nacional, por la ficción de extraterritorialidad mantenida en la Ley Orgánica de Aduanas y que según la doctrina se trata más bien de una franquicia de carácter territorial más no arancelaria, situación por la cual más bien deberíamos hablar de no sujeción a cambio de exoneración.

Para la expedición de esta ley se tomaron en cuenta ciertos puntos como:

- La necesidad de promover al comercio exterior, principalmente las exportaciones no tradicionales.
- La necesidad de estimular la inversión extranjera y la transferencia tecnológica.
- El desarrollo de actividades de producción que generan, fuentes de trabajo y divisas para el país.
- La ubicación geográfica ventajosa del Ecuador.
- La voluntad del gobierno de establecer un régimen legal ágil, claro y estable para mantener su competitividad internacional.

### **2.3. Sujetos principales del sistema franco en el Ecuador.**

El Sistema Franco se encuentra conformado por:

Los entes reguladores:

**a) CONAZOFRA (Consejo Nacional de Zonas Francas)**

El Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA), es el ente regulador que se encarga de conceder la autorización a las empresas administradoras de las zonas francas, así como de efectuar los controles necesarios a fin de velar por el cumplimiento de los objetivos de las zonas francas en el país, es un organismo adscrito a la Presidencia de la República.

**b) CAZOFRA (Cámara de Zonas Francas)**

Es el gremio al cual están adscritas o afiliadas todas las zonas francas del Ecuador y se encarga de la promoción y difusión de las actividades que se realizan en ellas.

Principales proyectos de CAZOFRA

1. Gestión Institucional: diálogo fluido y permanente con el Ministerio de Comercio Exterior, CONAZOFRA y demás entidades gubernamentales, para garantizar el adecuado entendimiento, reglamentación y funcionamiento del régimen.
2. Promover el acceso de los bienes elaborados en las zonas francas a los mercados internacionales; liderar y fomentar la integración de las zonas francas de los países andinos y sudamericanos en el continente y prepararse de esta forma para la zona de libre comercio de las Américas.
3. Asesoría a los afiliados de la CAZOFRA y a los usuarios de las zonas francas: brindar asesoría a los usuarios de las zonas francas para garantizar una mejor utilización del instrumento.

**c) Corporación Aduanera Ecuatoriana**

“La Gerencia de Aduanas del Distrito donde se halle ubicada la zona franca, tiene jurisdicción y competencia en materia aduanera, en la forma y condiciones establecidas en la Ley de Zonas Francas, en su Reglamento y en lo pertinente, en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento”.<sup>36</sup>

#### Los Procedimientos Aduaneros:

Corresponde a la Corporación Aduanera Ecuatoriana y a sus Gerencias Distritales, la creación y organización de los sistemas de organización y control aduanero de zonas francas. La Unidad de zona primaria debe establecer en cada zona franca, una delegación encargada de desarrollar en ellas los controles de entrada y salida de mercancías, la elaboración de guías de tránsito, la recepción y distribución de los formularios que para el control se establezcan y los demás controles que le correspondan dentro de los mencionados sistemas de administración y control. La delegación de aduanas debe contar con un personal para desarrollar las funciones siguientes:

- a) Administración
- b) Revisión
- c) Apoyo y seguridad.
- d) Vigilancia y Control

Las medidas de vigilancia y control por parte de la autoridad aduanera comprenden:

- a) "Vigilancia ": Las medidas de carácter general que lleva a cabo la autoridad aduanera para garantizar el respeto a la normativa aduanera.
- b) "Control": La realización de actos concretos con el fin de asegurar el cumplimiento de la normativa comunitaria aduanera, tales como: reconocimiento de mercancías; examen de la

---

<sup>36</sup> *Tríptico proporcionado en la Corporación Aduanera Ecuatoriana*

contabilidad de existencias; control de los medios de transporte; control de las personas que entren o salgan; de los equipajes; etc.

Mario Carrera, en su obra “Zonas Libres, Puertos Libres”, siguiendo lo establecido en la Ley de Zonas Francas, las mercancías introducidas en el territorio aduanero comunitario están bajo vigilancia aduanera desde su introducción hasta determinar su estatus aduanero, señalando además:

Que por efectos del principio antes mencionado, si ciertas mercancías se introducen en una zona o depósito franco que, según los define el mismo texto normativo, cabría concluir que quedan sometidas a dicha vigilancia aduanera.

Encontrándose en la misma normativa la excepción de la aplicación de aquel principio general al establecerse que, para la aplicación de los derechos de importación (nacionalización) y de las medidas de política comercial, las mercancías no comunitarias (extranjeras) que se introducen en las zonas o depósitos francos se consideran como si no se encontrasen en el territorio aduanero comunitario, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas a las demás partes de dicho territorio.<sup>37</sup>

Por lo expuesto podemos concluir que en nuestra legislación en el art. 66 de la Ley Orgánica de Aduanas se considera que las mercancías ingresadas a tales zonas, no están sujetas al control de la Administración Aduanera; lo cual trae como consecuencia que cualquier control que realice la Autoridad Aduanera, tenga que suscribirse exclusivamente al ingreso y egreso de mercancías a estas franquicias de tipo territorial, sin embargo cabe la pregunta: podría la Administración Tributaria Aduanera solicitar que dentro de los deberes formales del contribuyente o responsable, la Administradora como los Usuarios de una zona

---

<sup>37</sup>Mario Carrera “Zonas Libres, Puertos Libres” Quito-Ecuador, Editorial La Ley , 1997, pp. 78,80

franca presenten la documentación correspondiente tanto a los ingresos como a los egresos en esa zona franca, producto de su giro normal del negocio?; a mi criterio me parece que si, es totalmente factible que la Administración Aduanera solicite tanto al Administrador como a los Usuarios de una zona franca, la justificación de las mercancías ingresadas al régimen, como el egreso y la utilización sea de materias primas, desperdicios en procesos de producción, exportación, reexportación etc., por cuanto al no poder existir control aduanero interno en tales espacios delimitados, la única forma en que la Aduana podría verificar que las mercancías que entraron a una zona franca y cumplieron en si con el objeto verdadero del régimen seria verificando tal información, obviamente que se tendrá que realizar el respectivo cruce con lo registrado por la Aduana en su control fuera de tales zonas, así como también si fuera posible la revisión de contabilidad y o registros en coordinación con el Servicio de Rentas Internas, pese a que igualmente existe una liberación de tributos internos sean directos o indirectos normalmente en las operaciones de las zonas francas, lo cual no implica que tengan que dejar de cumplir con sus deberes formales igualmente de presentar declaraciones sea de impuestos directos (renta), y o indirectos (iva-ice).

En la zona franca en sí, existen:

a) Empresa Administradora

Son las personas jurídicas públicas, privadas o de economía mixta, que obtengan, mediante Decreto Ejecutivo, la concesión para operar los mecanismos de zonas francas del país.

b) Usuarios

Son las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que se instalan en las zonas francas para realizar las actividades debidamente autorizadas. Las actividades y operaciones, así como el régimen de excepción permitido, sólo podrán

beneficiar a las empresas administradoras y a los usuarios debidamente autorizados dentro del área de las respectivas zonas francas.<sup>38</sup>

#### **2.4. El CONAZOFRA: naturaleza, estructura, atribuciones**

La Ley de Zonas Francas respecto del Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) en su art. 7 establece que el CONAZOFRA, es un organismo autónomo adscrito a la Presidencia de la República, tiene personería jurídica propia, patrimonio y financiamiento propio, autonomía administrativa, económica, financiera y operativa.

Además en la misma norma se describe que estará integrado por:

- 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.

El Director Ejecutivo del CONAZOFRA será nombrado por el Presidente de la República, de una terna propuesta por este organismo, conformada de fuera de sus miembros.<sup>39</sup>

De lo anotado y de la verificación de los miembros o integrantes del CONAZOFRA, se puede concluir que es un ente totalmente público, y por ende parte del Poder Ejecutivo, motivo por el cual considero que el Ejecutivo tiene una gran responsabilidad en velar por que el organismo antes mencionado se enmarque en los fines para los cuales ha sido creado, y cumpla con sus funciones entre las cuales las principales son: dictar políticas generales para

---

<sup>38</sup> *Tríptico proporcionado en la Corporación Aduanera Ecuatoriana*

<sup>39</sup> *Ley de Zonas Francas* ( RO.625:19 de febrero de 1991).

la operación y supervisión de las zonas francas, proponer expedición, modificación, o supresión de normas legales y reglamentarias que tengan que ver con las zonas francas, analizar las solicitudes para establecimiento de zonas francas y aprobar o negar las mismas, aprobar los reglamentos internos de cada una de las zonas francas, aplicar sanciones administrativas contenidas en la Ley etc.

## **2.5. La empresa administradora**

Conforme la Ley de Zonas Francas y su Reglamento, se definiría a una empresa administradora, como la persona jurídica legalmente registrada y autorizada para operar en el país encargada de invertir, en organizar, desarrollar y administrar zonas francas.

El objeto social de las empresas administradoras, deberá permitirles como la palabra lo dice la administración de zonas francas. Las empresas deberán demostrar capacidad financiera y operativa para el cumplimiento de su objeto social.

La entidad administradora deberá proveer de las instalaciones físicas para que funcione la delegación de la Gerencia Distrital de Aduanas. El área mínima inicial de construcción no debe ser menor a 150 metros cuadrados y deberá proyectarse en tamaño al equivalente de un 0.25 % del área construida para los usuarios, así como también tendrá que dotar de la infraestructura y los servicios necesarios para los usuarios de las mismas,

La operación y control de cada zona franca estará a cargo de la respectiva empresa administradora y bajo supervisión del Consejo Nacional de Zonas Francas.

Las administradoras de una zona franca, tienen la obligación legal de presentar al CONAZOFRA un informe anual sobre la producción, operaciones comerciales, movimiento de divisas y utilización de mano de obra de cada zona franca.

La empresa administradora deberá llevar un registro detallado y actualizado de los bienes internados por los usuarios a las zonas francas y tendrá responsabilidad compartida en el manejo y declaración de mercaderías.<sup>40</sup>

Sobre lo anotado se puede concluir que las empresas Administradoras de una zona franca, al tener responsabilidad compartida en el manejo y declaración de mercancías, se entiende claro esta de sus usuarios, por cuanto las administradoras no tienen como función sino solamente la de administrar particularmente la zona franca, se constituirían en sujetos pasivos como responsables, de obligaciones tributarias que se verificaran siempre y cuando existan hechos generadores de obligaciones tributarias, claro esta esto se entiende cuando las mercancías hayan salido del territorio considerado como franquicia territorial para efectos impositivos.

Las empresas administradoras para efectos de control tendrán que remitir diariamente al Conazofra, Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana y Banco Central, los datos sobre valor, volumen, origen y destino de las mercancías que ingresen a las zonas francas y que salgan de estas.

## **2.6 Los usuarios**

Se entiende por usuario de una zona franca a toda persona natural o jurídica nacional o extranjera debidamente autorizada por la empresa administradora para operar en ella, conforme la Ley de Zonas Francas y su Reglamento.

Respecto a las actividades permitidas para los usuarios, la Ley de Zonas Francas<sup>41</sup> en su art. 18 establece que podrán:

---

<sup>40</sup> “Ley de Zonas Francas” ( RO.625:19 de febrero de 1991).

<sup>41</sup> *Ibidem*.



- a) “Construir los edificios que requieran para cumplir los fines establecidos en la autorización de operación;
- b) Fabricar, exhibir, comercializar, empaçar, desempacar, envasar, ensamblar, refinar, operar, escoger, seleccionar y manipular todo tipo de mercancías, insumos, equipos y maquinarias y realizar las demás actividades destinadas a cumplir los fines establecidos en la autorización de operación;
- c) Internar en el territorio de la zona franca, libre de derechos, tributos y control de divisas, toda clase de materias primas, insumos, maquinarias y equipos necesarios para las actividades autorizadas;
- d) Exportar o reexportar, libres de derechos, tributos, y control de divisas, los bienes finales, las materias primas, los bienes intermedios y los bienes de capital que utilicen, produzcan o comercialicen;
- e) Prestar servicios de alojamiento, de agencias de viajes, de transporte, restaurantes, actividades deportivas, artísticas y recreacionales.”

Así también del Reglamento a la Ley de Zonas Francas art. 22 se desprende que podrá existir varias clases de usuarios entre ellos:

- a) Industriales: Cuando se dediquen a la producción o ensamble de bienes para la exportación, fuera del territorio aduanero nacional; reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico.
- b) Comerciales: cuando se dediquen a la actividad de comercialización de mercancías, para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.
- c) De Servicios: Son todas aquellas empresas que se dedican a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional. El Reglamento de la Ley de Zonas Francas indica que se consideran servicios vinculados con el comercio internacional, aquellos que se presten directamente al exterior, así como los que sean necesarios para realizar la actividad de exportación de los usuarios localizados en zonas francas.
- d) De Servicios Turísticos: Que se encargará de promover y desarrollar la prestación de servicios de actividad turística destinados al turismo receptivo y de manera subsidiaria al turismo nacional.
- e) De Servicios Hospitalarios: Que se encargará promover y desarrollar la prestación de servicios de actividad hospitalaria.

f) De Servicios Educativos: Que se encargará de promover y desarrollar la prestación de servicios de actividad educativo.<sup>42</sup>

Al igual que los administradores de las zonas francas los usuarios son solidariamente responsables del ingreso, salida, tenencia, transformación de mercancías, y responderán legalmente del uso y destino de las mismas.

Cabe igualmente el razonamiento realizado para con los administradores de la zona franca en lo que tiene que ver a que los usuarios tendrían una calidad de contribuyentes, sobre las obligaciones tributarias que se verifiquen siempre y cuando existan hechos generadores de obligaciones tributarias, esto se entiende cuando las mercancías hayan salido del territorio considerado como franquicia territorial para efectos impositivos. Aclarando que para efectos de control los usuarios estarán obligados a remitir a la administradora toda la información relativa a la entrada, uso y salida de los bienes e insumos consumidos.

## **2.7. Beneficios fiscales que la Ley de Zonas Francas otorga a los usuarios en general:**

La Ley de Zonas Francas, cuyos objetivos ya fueron enunciados, otorga beneficios fiscales tanto a la empresa administradora como a los usuarios de zonas francas. En esta parte únicamente se expondrán los beneficios fiscales que la Ley de Zonas Francas otorga a los usuarios.

Los usuarios no están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a zona franca de maquinaria, equipo, herramientas, materia prima, insumos, productos elaborados, envases, empaques, componentes y en general las mercancías que sean utilizadas en la producción de bienes y que sirvan en la prestación de servicios.

Además se beneficia de:

- liberación total del impuesto sobre la renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como usuario industrial o de servicios de la zona franca.

---

<sup>42</sup> Reglamento a la Ley de Zonas Francas (Decreto No. 2790)

- liberación del impuesto al valor agregado, en las transferencias de mercancías que se realicen dentro y entre zonas francas; es importante aclarar que las compras locales no están exoneradas del impuesto al valor agregado, la entidad administradora y los usuarios de la zona franca deben pagar el IVA por todas las compras locales que efectúen.
- liberación del impuesto sobre la venta y permuta de bienes inmuebles ubicados en la zona franca, en operaciones que realicen con la entidad administradora o como usuarios de la zona.

Para los usuarios comerciales que están autorizados para operar en la zona franca, los incentivos fiscales son los mismos que están establecidos para los usuarios industriales y de servicios.

Aparte de las posibilidades que ofrece una zona franca/depósito franco (servicios de almacenaje, manipulación, mantenimiento de mercancías, cargas, descargas, consolidación, desconsolidación, clasificación o en general, sencillas manipulaciones usuales), en una zona o depósito franco puede introducirse cualquier clase de mercancía directamente y, como regla general, con una gran libertad de formalidades aduaneras.

## CAPITULO III

### **3.1. Régimen tributario en las zonas francas, incidencia en el pago de impuestos internos**

#### Régimen tributario en las zonas francas

A partir de lo que se ha señalado en los capítulos anteriores respecto a la conceptualización, características y naturaleza se puede afirmar que las zonas francas en los diversos países, principalmente en los latinoamericanos, gozan de liberaciones totales tanto de impuestos aduaneros como de impuestos internos, municipales, y demás, con excepción de las tasas por servicios, esto dentro del marco legal en el que aún se encuentra nuestro país. Sin embargo, por efectos de tratados integracionales de tipo comercial ( subregionales, OMC) existe una tendencia a la desaparición de ciertos beneficios tributarios, principalmente aquellos dirigidos al fomento de las exportaciones, los mismos que veremos más detenidamente en el siguiente capítulo, por ahora nos concretaremos a la realidad ecuatoriana dentro del régimen especial de tipo liberatorio, respecto a la incidencia en impuestos internos y al comercio exterior.

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 liberación 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.

Los usuarios de las zonas francas gozarán así mismo de una liberación 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.

Las empresas administradoras y los usuarios de una zona franca gozarán de las liberaciones 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.

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.<sup>43</sup>

### Incidencia en el pago de impuestos internos

La Ley de Zonas Francas, en su art. 3 señala que zona franca es el área del territorio nacional delimitada y autorizada por el Presidente de la República, sujeta a regímenes de carácter especial determinados en la 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.

El art. 12 de la Ley de Zona Francas, indica que las actividades y operaciones así como el régimen de excepción permitido por esta ley de tipo especial, sólo podrán beneficiar a las empresas administradoras y a los usuarios debidamente autorizados dentro del área de las respectivas zonas francas.

Antes de entrar en materia sobre la incidencia de impuestos internos en el régimen especial liberatorio de zonas francas, es necesario tener en claro cierta terminología que utilizaremos en el desarrollo de este capítulo, principalmente aquellos más utilizados en este tipo de operaciones:

---

<sup>43</sup> “Conazofra (consejo nacional de zonas francas)” Tríptico proporcionado en el Conazofra

- Territorio Aduanero: Se refiere a la superficie que conforma el territorio ecuatoriano, con excepción del comprendido por las zonas francas, para efectos de impuestos.
- Usuarios de Zonas Francas: Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que se instalen en las zonas francas para realizar las actividades debidamente autorizadas.
- Empresas Administradoras de zonas francas: Las personas jurídicas públicas, privadas o de economía mixta, que obtengan, mediante decreto ejecutivo, la concesión para operar los mecanismos de zonas francas en el país.
- Importación: Es la operación por medio de la cual se internan mercaderías en el Ecuador, procedentes del exterior y de las Zonas Francas.
- Exportación: Es la operación por la cual se envían mercaderías fuera del territorio aduanero ecuatoriano.
- Ingreso: Es la operación por medio de la cual se ingresa mercaderías a zona franca procedentes del territorio del exterior.
- Egreso: es la operación por medio de la cual se envían mercaderías desde la zona franca al exterior.

Obligaciones Formales Tributarias a las que están sujetos tanto los administradores de las Zonas Francas, así como los usuarios de éstas:

Las empresas que sean calificadas como administradoras o usuarias de zonas francas, constituyen "sociedades" bajo la terminología contemplada en el art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo cual por regla general son sujetos pasivos de tributos. Es

así que dichas empresas deben cumplir con sus obligaciones formales ante las autoridades tributarias, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- a) Obtención del RUC.
- b) Presentación de la declaración de impuesto a la renta, sin perjuicio de la exoneración del pago del impuesto prevista en la Ley de Zonas Francas.
- c) Presentación de las declaraciones de IVA en forma semestral o mensual, según corresponda.
- d) Presentar las declaraciones de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en forma mensual, aún cuando no se hubieren efectuado retenciones.

#### Beneficios tributarios de los administradores y usuarios de zonas francas:

Conforme el art. 41 de la Ley de Zonas Francas en vigencia, las empresas administradoras y los usuarios de zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de la exoneración del ciento por ciento del pago de cualquier tributo (impuestos, tasas y contribuciones) que se creare, tales como el impuesto a la renta, IVA, derechos arancelarios e impuestos municipales.

Antecedente con el cual nos lleva a considerar que los administradores y los usuarios de zonas francas, gozarán de las exenciones que se detallarán a continuación por un período de 20 años contados desde la resolución que autorice su instalación, que podrán ser prorrogables, a criterio del CONAZOFRA.

#### Impuesto a la Renta

Respecto a la exoneración de impuesto a la renta, debemos anotar lo siguiente:

El art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que para la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, pese a lo cual dispone en su inciso final, que esto no se aplicará a lo previsto en

la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 67 señala: "...Los sujetos pasivos que exclusivamente transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, presentarán una declaración semestral de dichas transferencias."<sup>44</sup>

La Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios (Ley No. 2005-20), señala que los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la Ley de Zonas Francas relativos a la exoneración del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, sólo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada expresamente para tal finalidad.

Adicionalmente, es importante mencionar que el art. 13 de la Ley de Beneficios Tributarios para las nuevas inversiones productivas, generación de empleo y prestación de servicios establece lo siguiente: "Esta Ley prevalecerá sobre toda otra ley similar o igual que se oponga a su contenido o la contradiga. Las resoluciones del Servicio de Rentas Internas que contradigan sus preceptos, carecerán de valor jurídico".<sup>45</sup>

De lo anotado podemos afirmar que los administradores y los usuarios de zonas francas gozarán de la liberación del ciento por ciento del impuesto a la renta, debiendo presentar su declaración de impuesto a la renta sin consignar valor alguno por el pago de impuesto a la renta.

Los valores que sean recibidos por el administrador y los usuarios de zonas francas, no estarán sujetos a retención de impuesto a la renta, por cuanto sus ingresos se encuentran liberados del pago de dicho impuesto.

---

<sup>44</sup> *Ley de Régimen Tributario Interno*

<sup>45</sup> *Ley de Beneficios Tributarios*- Ley N° 2005-20-R.O. 148, 18-XI-2005



## Retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta

En relación al régimen de retenciones de impuesto a la renta, se debe observar lo siguiente:

El administrador o los usuarios de zonas francas, estarán obligados a actuar como agentes de retención del impuesto a la renta en los pagos que realicen a terceros cuyos ingresos se encuentren gravados con tal impuesto, ya que, la exoneración aplica para el administrador o usuario de zona franca y no para los proveedores.

Deberá efectuarse las siguientes retenciones en los pagos que realice:

- Retención del 25% por pagos efectuados al exterior, excepto cuando se trate de pagos por servicios ocasionales (menores a 6 meses) a técnicos extranjeros como se indica más adelante.
- Retención del 1%, 2%, 5% y 8% por pagos efectuados a contribuyentes domiciliados en territorio ecuatoriano dependiendo el caso.
- Retenciones por pagos a empleados en relación de dependencia de conformidad a la tabla de impuesto a la renta, que para el año 2007 es la siguiente:

| <b>Fracción</b> | <b>Exceso</b> | <b>Impuesto</b> | <b>% Impuesto</b> |
|-----------------|---------------|-----------------|-------------------|
| 0               | 7.850         | 0               | 0%                |
| 7.850           | 15.700        | 0               | 5%                |
| 15.700          | 31.400        | 393             | 10%               |
| 31400           | 47.100        | 1.963           | 15%               |
| 47.100          | 62.800        | 4.318           | 20%               |
| 62,800          | En            | 7.458           | 25%               |

46

---

<sup>46</sup> *Ley de Régimen Tributario Interno*

El artículo 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta:

- Que las retenciones en la fuente de ingresos del trabajo con relación de dependencia; los pagos que hagan los empleadores a los contribuyentes que trabajan con relación de dependencia, originados en dicha relación, se sujetan a retención en la fuente con base en las tarifas establecidas en el artículo 36 de esta Ley de conformidad con el procedimiento que se indique en el reglamento.<sup>47</sup>

No obstante de lo señalado anteriormente, es importante mencionar que algunos pagos que realizan el administrador o los usuarios de zonas francas no están sujetos a retención de impuesto a la renta, o su tarifa impositiva varía, como lo detallamos a continuación:

➤ Pagos realizados a personas naturales o sociedades domiciliadas en países con los cuales el Ecuador mantiene Convenios para evitar la Doble Tributación: en este caso, el porcentaje de retención puede variar o no estarán sujetos a tributación en el Ecuador, dependiendo el concepto por el cual se realizan y la norma legal que lo regula. El Ecuador ha celebrado estos Convenios con: Francia, Italia, Rumania, Suiza, España, Canadá, Bélgica, Chile, Alemania, México, países del Pacto Andino.

➤ Para beneficiarse de una tasa impositiva menor, en virtud del Convenio para evitar la Doble Tributación, es necesario que la usuaria o la administradora de zona franca solicite un certificado de residencia fiscal de la compañía extranjera, el mismo que deberá estar autenticado ante el respectivo cónsul del Ecuador en el lugar de domicilio de la compañía. De igual forma, la administradora o usuaria de zona franca deberá emitir el respectivo comprobante de retención con valor 0%, de acuerdo a lo establecido en el art. 108 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

➤ Los pagos que realicen los administradores o usuarios por concepto de servicios

---

<sup>47</sup> *Ibidem.*

ocasionales a técnicos extranjeros estarán exonerados del pago del impuesto a la renta y no causarán retención en la fuente, de acuerdo al art. 44 de la Ley de Zonas Francas Codificada. Con el objeto de aclarar el alcance del concepto de servicios ocasionales, se deberá tomar en cuenta lo señalado en el art. 39 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir se entiende por servicios ocasionales los que constan en contratos o convenios cuya duración sea inferior a seis meses. Caso contrario aplicará la retención de impuesto a la renta del 25%.

➤ La Ley de Régimen Tributario Interno establece ciertas exenciones en algunos de los pagos que se efectúen al exterior. tales como: dividendos, importaciones, intereses y costos financieros por financiamiento de proveedores externos o que se cancelen por créditos externos, comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones y no sean realizadas a sociedades relacionadas, arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado.

➤ Los reembolsos de gastos no están sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, para lo cual, estos deberán estar relacionados con la actividad desarrollada en la zona franca por el sujeto pasivo que los reembolse y estos deberán estar certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior.

Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión. Es importante mencionar, que los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías no estarán sujetos a este tratamiento y serán objeto de retención en la fuente de

impuesto a la renta.

➤ En el caso de los reembolsos que se efectúen a favor de compañías domiciliadas en el Ecuador, estos deberán estar justificados con los respectivos comprobantes de venta que reúnan los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención y soportados con los comprobantes de venta de los gastos incurridos a nombre del administrador o usuario de zona franca.<sup>48</sup>

Por otro lado, después del análisis legal realizado es necesario conocer lo que la Administración Tributaria Central, Servicio de Rentas Internas, opina en las últimas consultas realizadas respecto a la aplicación del impuesto a la renta y su incidencia en la legislación tributaria Ecuatoriana, criterio expresado de la siguiente forma:

Mediante oficio No. NAC-CON-960, de julio 24 del 2003 la Directora Nacional del Servicio de Rentas Internas absuelve varias consultas sobre lo que tiene que ver con:

- Zonas francas - impuesto a la renta: Tratamiento tributario para los administradores usuarios técnicos e inversionistas en las zonas francas.
- Zonas francas - impuesto al valor agregado: Tratamiento tributario para los administradores usuarios inversionistas en las zonas francas, y se exponen de la siguiente manera:

### **Consulta 1**

“¿Es verdad que las personas o actores que operan al interior de la zona franca, básicamente la Administradora, los Usuarios y los Constructores de la infraestructura, gozan de la exoneración total del Impuesto a la Renta respecto a los ingresos que puedan obtener en la realización de estas actividades?”

### **BASE LEGAL Y ANÁLISIS**

El art. 66 de la Ley Orgánica de Aduanas (Ley 99, publicada en el Registro Oficial No. 359, de 13 de agosto de 1998, declarada por el Congreso Nacional como Orgánica mediante Resolución R-22-058, publicada en el Registro Oficial 280, de 8 de marzo de 2001), establece: “ *zona franca es el régimen liberatorio que por el principio de extraterritorialidad, permite el ingreso de mercancías, libres de*

---

<sup>48</sup>. Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 108

*impuestos, a espacios autorizados y delimitados del territorio nacional. Las mercaderías ingresadas a zona franca no están sujetas al control de la administración aduanera..”*

El art. 3 de la Ley de Zonas Francas, publicada en el Registro Oficial No. 625, de 19 de febrero de 1991, dispone que: *“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.”*

De igual manera, el art. 5 de la mencionada ley, dice: *“Se denomina usuarios de las zonas francas a las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que se instalen en las zonas francas para realizar las actividades debidamente autorizadas”.*

El art. 6 señala además que: *“Se denominan empresas administradoras de zonas francas a las personas jurídicas públicas, privadas o de economía mixta, que obtengan, mediante Decreto Ejecutivo, la concesión para operar los mecanismos de zonas francas en el país.”*

Al referirse al régimen tributario aplicable, el art. 40 establece 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, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.”*

Además, el art. 61 de la citada ley, señala: *“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.”*

No obstante, el inciso final del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido por el art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley 99-24), publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, establece: *“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.”*

Además, el Ecuador es miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), desde el año 1995. La misma establece que, para ser beneficiarios de la extensión del tratamiento tributario de las zonas francas y otros regímenes preferenciales, el PIB del Ecuador como país miembro debe ser igual o menor a los US \$ 20,000 millones. Este valor fue superado a partir de 1995, cuando alcanzó los US \$ 20,195 millones.

La normativa de la OMC también establece como meta, que las exportaciones totales deben ser menores al 0.1% del comercio mundial para beneficiarse del tratamiento tributario.

El Ecuador ha superado estos requerimientos desde 1993, llegando en 1997 a ser el 0.109%, cayendo para los últimos años a niveles de 0.092%. En otras palabras, la meta establecida por OMC podría ser considerada como cumplida. Además, el tercer requisito es tener un PIB per cápita de menos de US \$ 1,000, monto ya superado por el Ecuador llegando a US \$ 2,111 en 1997, y a US \$ 2.024 en el año 2002.

Un elemento importante en la normativa OMC constituyen las fechas límite para todo el proceso. Cuando el Ecuador se adhirió a la OMC en 1995, parte de su compromiso fue el estricto cumplimiento de dichas fechas. En este sentido cualquier notificación debió haberse hecho hasta diciembre del año 2001.

Por lo tanto, se entiende que las normas establecidas en la Ley de Zonas Francas, han sido modificadas, bien por pertenecer nuestro país a la Organización Mundial de Comercio y considerarse las

normas contenidas en los tratados internacionales como parte del ordenamiento jurídico de la República, y también por las disposiciones emitidas en el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

#### - Absolución

Por lo anteriormente expuesto y de conformidad con las normas legales citadas, la Administración Tributaria manifiesta que, las personas o actores que operen en el interior de la zona franca, ya sean estos los administradores, usuarios o constructores de la misma, no se hallan exentos del impuesto a la renta, por lo cual, deberán liquidar y declarar el mencionado impuesto, así como cumplir con todas las obligaciones formales relativas a este impuesto y establecidas en la ley.<sup>49</sup>

Hasta aquí, se traduce la opinión de la Administración Tributaria en la consulta enunciada, respecto al tratamiento del impuesto directo renta; a continuación nos referimos a la consulta absuelta por la máxima autoridad de la Administración Tributaria respecto de las retenciones tributarias a las compañías extranjeras que presten servicios en una zona franca, la cual se menciona como sigue:

#### Consulta 4

“¿Es correcto afirmar que el administrador, los usuarios o los contratantes que laboran dentro de la Zona Franca, no están obligados a realizar ninguna retención tributaria a las compañías extranjeras que presten servicios dentro de la Zona Franca?

#### Base legal

Base legal de la consulta 1

El numeral primero del art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, define como renta a: “*Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.*”

Además, el numeral primero del art. 8 considera como renta de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: “*Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.*”

**El artículo innumerado tercero, agregado por el art. 9 de la Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321, de 18 de septiembre de 1999, a continuación del art. 42 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone:** “*Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligados a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta. El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado...*”

**El art. 55 de la misma ley, señala que el Impuesto al Valor Agregado IVA:** “**Grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma**

<sup>49</sup> *Oficio SRI. No. NAC-CON-0960 (24-VII-2003) trámite: 917012003002086*

**predomine el factor material a intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.”**

**El art. 68 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que:** “*Son contribuyentes sujetos a retención en la fuente, las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, inclusive las instituciones financieras públicas y las empresas públicas, que perciban ingresos sujetos al pago del impuesto a la renta*”.

**El art. 43 de la Ley de Zonas Francas, dispone:** “*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.*”

#### **- Absolución**

De conformidad con las normas citadas precedentemente, la administración tributaria manifiesta que, al no existir más exoneraciones de las establecidas en el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no procede la exoneración del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, y en este caso, se deberán efectuar las correspondientes retenciones del impuesto a la renta, incluso a los técnicos extranjeros que presten servicios ocasionales dentro de las zonas francas.

Sin embargo, regirá la exoneración del impuesto al valor agregado, en todos los actos celebrados dentro de la zona franca, y por ende, no procede la retención de dicho impuesto.”<sup>50</sup>

A pesar de lo anotado y que constituye la posición de la administración tributaria SRI frente a varias consultas realizadas por contribuyentes sobre el tema que nos ocupa, las mismas que sabemos conforme a ley no son vinculantes para el consultante, más si para la administración tributaria, es preciso realizar un pequeño análisis respecto principalmente en lo que tiene que ver a la fundamentación de las consultas por parte del SRI, y que tiene que ver con la Organización Mundial del Comercio.

Si bien es cierto que el Ecuador como país miembro de la Organización Mundial del Comercio deberá sujetarse a las normas de esta organización, también no es menos cierto que a lo que se refiere la administración tributaria SRI es al “Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias” (Acuerdo SMC), al cual nos referiremos más detenidamente en el siguiente capítulo, el mismo que trata de subvenciones concedidas por los países miembros que afectarán a la larga en las relaciones comerciales de los países suscriptores, entre las

---

<sup>50</sup> *Ibidem.*

cuales están: las subvenciones prohibidas, que son aquellas subvenciones que un gobierno destina a los productos para la exportación o los productos que utilizan insumos nacionales; y por otro lado están las subvenciones recurribles las mismas que son aquellas que pueden ser objeto de impugnación en la OMC, a fin de establecer medidas compensatorias.

El art. 3 del mencionado acuerdo prohíbe dos categorías de subvenciones: La primera son las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones (“subvenciones a la exportación”). La segunda categoría es la de las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones (“subvenciones al contenido nacional”). Estas dos categorías de subvenciones están prohibidas porque se establecen para influir en el comercio y, en consecuencia, es muy probable que tengan efectos desfavorables para los intereses de otros miembros.<sup>51</sup>

De lo anotado se puede inferir que aquellas subvenciones prohibidas y que tienen que ver al caso que nos ocupa serían aquellas que tienen que ver con las exportaciones principalmente, y en el caso de zonas francas, estarían dentro aquellas que se dediquen a producir mercancías que posteriormente serán destinadas a la exportación, y que hayan utilizado el régimen especial liberatorio de zona franca en el Ecuador; se incluirán dentro de esta prohibición por sus características de fomento a la exportación las mercancías producidas bajo la figura del régimen especial suspensivo de pago de tributos de maquila, así como también aquellas del régimen especial devolutivo de drawback en el Ecuador.

Sin embargo creo que debe anotarse que las zonas francas de exportación y otros regímenes especiales estarán siendo objeto de sustanciales reformas reguladoras como resultado de la progresiva inserción de los países en la economía internacional. Por un lado, los compromisos ante la Organización Mundial de Comercio (OMC) imponen la eliminación

---

<sup>51</sup> Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC) OMC.



de los subsidios a la exportación. Por otro lado, los esquemas de integración regional normalmente imponen presiones para la eliminación de mecanismos de exoneración o reducción de aranceles y otros impuestos a la importación de insumos o equipos que se incorporan o utilizan en mercancías para la exportación hacia el socio comercial bajo esos esquemas. Un efecto combinado de estas dos fuerzas es lo que ha generado o generará un cambio sustancial en la forma de operar de algunos regímenes especiales.

Debiendo concluir que la consulta absuelta por el Servicio de Rentas Internas, en primer lugar aduce de que por efectos de ser el Ecuador parte de la Organización Mundial de Comercio no tienen derecho las zonas francas en general a gozar de los beneficios que la ley de zonas francas estipula, y que además a criterio muy particular de dicha administración tributaria central nuestra legislación por objeto de tal relación internacional, la norma supranacional ha reformado automáticamente nuestra legislación, lo cual no es correcto, por un lado por cuanto si bien es cierto que la normativa nacional debe en primer lugar adecuarse a los tratados internacionales o normas supranacionales, pero con su debida reforma a la ley que corresponda y no darse por sobreentendida esta, y por otro lado encasilla a todas las zonas francas como relacionadas directamente con la exportación lo cual no es correcto, ya que aquí en el Ecuador la gran mayoría de zonas francas son de servicios y quizá con el tiempo se conviertan en centros logísticos y de operaciones, que deberían seguir gozando de los beneficios que la ley determina para estos casos.

En lo que tiene que ver con el Impuesto al Valor Agregado y el tratamiento tributario en el Ecuador deberá observarse lo siguiente:

La administradora y los usuarios de zonas francas están exentos del pago del 12% de IVA, por la compra o adquisición de bienes necesarios para la fase de producción de su actividad autorizada previamente como administrador o usuario de zona franca.

Aquellos bienes destinados al uso o consumo personal se encuentran sujetos a IVA 12%, y por consiguiente se deberá proceder como una venta local gravada al 12% de IVA, ya que no constituye exportación la introducción, desde el resto del territorio aduanero a la zona franca de materiales de construcción, alimentos, bebidas, combustibles y elementos de aseo para su consumo o utilización dentro del área de la zona, por lo tanto, cuando el administrador o usuario de zona franca adquiera dichos bienes deberán estar gravados con IVA 12%.<sup>52</sup>

Los servicios prestados desde una compañía domiciliada en territorio ecuatoriano al administrador o un usuario de una zona franca, pueden ser considerados como un servicio exportado, por lo tanto, sujeto a la tarifa del 0% de IVA, de acuerdo al art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se debe aclarar que han existido diversos criterios respecto al tratamiento tributario del IVA, por cuanto, la liberación establecida en la Ley de Zonas Francas se refiere exclusivamente a la transferencia de bienes y no a aquellos servicios facturados a zona franca, por lo tanto se podría considerar que éstos se encuentran gravados con IVA tarifa 12%.

Por lo anotado, y por creer necesario señalarlo el Servicio de Rentas Internas se ha pronunciado en varias ocasiones, sobre este aspecto y en el oficio ya citado en líneas anteriores se ha expresado como sigue:

## **Consulta 2**

*“¿Es correcto afirmar que cualquier servicio que compañías ecuatorianas, o compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador, presten al interior de la zona franca, ya sea al administrador, ya sea a los usuarios, o ya a los constructores, por tratarse de servicios de exportación, están gravadas con IVA cero (0%)?...”*

---

<sup>52</sup> Ley de Zonas Francas. Art. 29, 31, 37 y 41;  
Reglamento a la Ley de Zonas Francas. Art. 57;  
Ley de Zonas Francas. Art. 66.

## BASE LEGAL Y ANÁLISIS

Ley Orgánica de Aduanas. Art. 66, ya citado y Ley de Zonas Francas, Arts. 5 y 6 transcritos anteriormente.

**El Art. 27 indica que:** *“Las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que se establezcan en el área de servicios de la zona franca, para proveer a los usuarios a través de la empresa administradora, no gozarán de ninguno de los tratamientos especiales que otorga esta Ley”.*

Ley de Zonas Francas, Art. 40 antes citado.

**Y, el Art. 42 de la misma ley, señala que:** *“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 Art. 19 del Código Tributario, establece que:** *“Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la Ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente”.*

**El Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que:** *“ El impuesto al Valor Agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación”; el numeral 14 dice que están gravados con tarifa cero: “Los que se exporten, inclusive los de turismo receptivo”.*

**Por lo tanto, el goce de las exoneraciones tributarias establecidas a favor de las zonas francas, ya sea por parte de las Empresas Administradoras, ya sea de los Usuarios, se rigen al cumplimiento de las normas dispuestas en la antes citada Ley, y únicamente rigen a las actividades que les son autorizadas por la misma, al tiempo que deben cumplir con los deberes establecidos en el mismo cuerpo legal.**

## ABSOLUCIÓN

De conformidad con las normas legales antes citadas, la Administración Tributaria manifiesta que la Empresa Administradora y los Usuarios de la Zona Franca, podrán acogerse al beneficio de la exoneración del impuesto al valor agregado IVA, en las operaciones y servicios que se realicen al interior de la Zona Franca.

En el caso que empresas ecuatorianas o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, presten servicios al interior de la zona franca, se entenderá que son servicios exportados y que por ende, están gravados con tarifa 0% del referido impuesto.<sup>53</sup>

Cuando una persona natural o jurídica importe desde zona franca bienes o servicios al Ecuador deberá pagar los aranceles y el IVA correspondientes (deberá pagar el IVA considerando la tarifa respectiva).

De acuerdo al art. 41 de la Ley de Zonas Francas, los actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas por el administrador o sus usuarios, gozarán de una exoneración del 100% del IVA.

---

<sup>53</sup> Oficio SRI. No. NAC-CON-0960 (24-VII-2003) trámite: 917012003002086

Como regla general los reembolsos de gastos no están sujetos a IVA, por cuanto no constituyen la transferencia de un bien o la prestación de un servicio, es así que el art. 116 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Las facturas que se emitan por concepto de reembolso de gastos no dan lugar a la aplicación de IVA para lo cual la empresa local emitirá una factura por sus servicios gravados con tarifa 12% y otra factura en la cual se detallarán los comprobantes de venta motivo del reembolso, con la especificación del RUC del emisor, número de la factura y su valor con el IVA y además se adjuntarán los originales de tales comprobantes. Esta factura por el reembolso, no dará lugar a retenciones de renta ni de IVA. Para lo cual, los gastos deberán estar soportados con las respectivas facturas y certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país.

La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía.<sup>54</sup>

De lo anotado se puede concluir que en efecto los usuarios y las administradoras de las zonas francas no están obligados o sujetos al impuesto al valor agregado. Lo cual no los libera del cumplimiento de los deberes formales que se encuentran obligados a cumplir.

### **3.2 Régimen aduanero y comercio exterior incidencia en el pago de impuestos al comercio exterior (aranceles)**

Al mencionar régimen aduanero, tenemos que referirnos a la Ley Orgánica de Aduanas vigente, la misma que en su art. 1 dispone sobre el ámbito de aplicación de la misma, mencionando que tal Ley regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías **dentro del territorio aduanero .....**<sup>55</sup>

De la disposición legal antes mencionada, hace falta entonces conocer según nuestra legislación a que parte del territorio Ecuatoriano se le considera territorio aduanero, sobre lo

---

<sup>54</sup> Ley de Régimen Tributario Interno.

<sup>55</sup> Ley Orgánica de Aduanas codificada.

cual el art. 2 de la Ley Orgánica de Aduanas, menciona que: “Territorio Aduanero es el territorio nacional en el cual se aplican las disposiciones de esta ley y comprende las zonas primaria y secundaria. La frontera aduanera coincide con la frontera nacional, con las excepciones previstas en esta ley”<sup>56</sup>

En base a lo anotado, podemos afirmar que en verdad el concepto de territorio aduanero en nuestra legislación, esta supeditado a todo el territorio Ecuatoriano, por lo cual si las zonas francas conforme al art. 66 de la Ley Orgánica de Aduanas se consideran espacios autorizados y delimitados del territorio nacional, estas son parte del territorio aduanero y por ende se encuentran sujetas a los impuestos al comercio exterior, lo cual en efecto no se da por efectos del tan mencionado principio de extraterritorialidad que el artículo antes mencionado sostiene, lo que hace notar que en nuestra legislación el legislador no se preocupó de realizar la correspondiente separación que la doctrina y otras legislaciones han hecho sobre los territorios aduaneros como un ejemplo claro se puede evidenciar en la Legislación Argentina, cuando en el Código Aduanero se establece igualmente que en nuestra Ley Orgánica de Aduanas, que las disposiciones de tal Código rigen a todo el ámbito terrestre, acuático y aéreo sometidos a la soberanía de la nación; mas sin embargo el mismo Código Aduanero diferencia ciertos ámbitos espaciales del territorio aduanero, en generales y especiales y áreas francas, separando a éstas últimas con la aclaración de que no corresponden ni al territorio general o especial aduanero.

Lo vertido anteriormente se refuerza con lo mencionado por el estudioso Ricardo X. Basaldúa, en su obra “Derecho Aduanero- Parte General”, que partiendo de la definición anotada anteriormente en el Código Aduanero Argentino, sobre las zonas francas, afirma que claramente estamos en presencia de un ámbito aduanero no arancelario, mencionando el autor que tal criterio concuerda con lo dispuesto por el consejo de cooperación aduanera.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> *Ibidem*

<sup>57</sup> Ricardo X. Basaldúa, *Derecho Aduanero-Parte General*, Buenos Aires, Abelardo Perrot, 1992, p.351

Por ultimo y de forma muy clara Maria Luisa Vives, en su obra “Las Zonas Francas: Aspectos-Jurídicos, Tributarios, Aduaneros, Comerciales, Operativos” menciona: “Debe señalarse que, en rigor, la mercadería que entre o sale del área franca no está “exenta” del pago de los tributos aduaneros, sino que se trata de un supuesto de no imposición. Esto es así, porque en el régimen del Código, el hecho de la introducción o la extracción a la misma no configura hecho generador de tributos aduaneros y por consiguiente, tampoco nace una obligación tributaria que hubiere que eximir”<sup>58</sup>

Con las anotaciones vertidas respecto al régimen aduanero podríamos concluir nuevamente que las zonas francas son parte de las franquicias territoriales que la doctrina considera, situación por la cual las mercancías que ingresan a tal territorio no se encuentran sujetas al pago de tributos al comercio exterior, por cuando sobre estas no se configura en primer lugar un hecho generador lo que ocasiona que por ende no exista obligación tributaria que satisfacer.

El mencionado régimen se basa en lo prescrito en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General, así como en las disposiciones de la Ley de Zonas Francas y el reglamento a la misma, sobre el cual en lo que se refiere a los usuarios de las zonas francas están liberados del pago de tributos aduaneros en la importación y exportación de mercancías, previamente manifestadas en los documentos de embarque, consistentes en bienes, materias primas, insumos, equipos, maquinarias, materiales y demás implementos que vayan a ser utilizados dentro de los límites y áreas señalados por el Presidente de la República mediante decreto ejecutivo de creación de una zona franca.

Así mismo, los bienes que sean internados por los usuarios de las zonas francas deben constar en forma detallada en el registro de la empresa administradora, quien también será responsable del manejo y declaración de las mercancías ante las autoridades aduaneras, las

---

<sup>58</sup> (M Luisa Vives. *Las Zonas Franca*.....p.147 )

mismas que tendrán únicamente el control de entrada y salida de mercancías a las zonas francas.

Cuando las mercancías que se internen a una zona franca sean peligrosas, previo la autorización de la empresa administradora, se deben adoptar las medidas de seguridad necesarias, el dueño de las mercaderías será responsable de los daños que se pudiera ocasionar.

En caso de que las mercancías nacionales o nacionalizadas se destinen a los usuarios de las zonas francas desde el territorio aduanero nacional, se considerarán exportados a dichas zonas francas cuando vayan a utilizarse en los procesos de transformación, a la vez que deben cumplir con requisitos y formalidades previstos para las exportaciones o bajo el régimen especial al que se halle sometida.

Estas transacciones por ser libres de impuestos deben ser comunicadas a la Corporación Aduanera Ecuatoriana por parte de la empresa administradora de la zona franca con la identificación del comprador.

Podrá realizarse el traslado de mercancías de una zona franca hacia otra, el mismo que se aplicará la figura de un transito aduanero, para lo cual se solicitará autorización al Gerente del Distrito de la jurisdicción de dicha zona franca.

Las importaciones y exportaciones que realicen los usuarios se deben comunicar tanto a la empresa administradora como a la Gerencia Distrital de Aduanas de la jurisdicción de la zona franca, para que ingresen a sus registros.

Las mercancías que ingresen o egresen de las zonas francas, cuando se encuentren en territorio aduanero, estarán bajo vigilancia aduanera y más no dentro de las zonas francas, pero si están en zonas francas se considerarán fuera del territorio aduanero respecto de los derechos de importación y de exportación, es decir liberados de los impuestos aduaneros.

Se considera al territorio de las zonas francas como no sujeto al control habitual de la aduana, y se encuentra bajo la jurisdicción y competencia de la Gerencia Distrital de Aduanas

respectiva en lo que tiene que ver a materia aduanera, con sujeción a la Ley Orgánica de Aduanas y a su Reglamento de acuerdo a la Ley de Zonas Francas y a su Reglamento.

La Ley de Zonas Francas establece también que la Corporación Aduanera Ecuatoriana debe poner en conocimiento de la empresa administradora de la zona franca las presuntas violaciones a la autorización para la operación de un usuario, a fin de que se establezcan las sanciones que ameriten, conforme a la ley de la materia.

De acuerdo a los términos de los convenios internacionales, los usuarios de las zonas francas pueden beneficiarse de las cuotas de importación que se concedan al Ecuador, en virtud de estos convenios, cuando éstas no hayan sido aprovechadas por el país, previo dictamen del Ministerio de Comercio Exterior.



## CAPITULO IV

### **4.1 Las zonas francas y la influencia de acuerdos integracionistas con las experiencias en otros países.**

Noemí Mellado, dentro de la obra “Chile y el MERCOSUR en América Latina” al referirse sobre la compatibilidad de las zonas francas con el Mercosur menciona:

“El primer cuestionamiento que surge se relaciona con el funcionamiento de estas zonas francas en el marco del arancel externo común y del régimen de origen propios del mercado ampliado en marcha desde marzo de 1.991. Dichas zonas francas constituirán exclusiones del territorio aduanero general en los que no resulte la aplicación del arancel aduanero. Su proliferación en los Estados Partes conspiraría contra los objetivos perseguidos en el tratado de Asunción.

Si los regímenes de zonas francas se mantendrán paralelos al desarrollo del MERCOSUR, se plantea, a su vez, si será posible asegurar la neutralidad económica y la simetría de exenciones y beneficios aduaneros entre ellos de modo tal que no afecte el arancel externo común y si la equiparación de incentivos de tales regímenes no desnaturalizará el sentido por el cual se establecieron.

La problemática planteada supone el análisis de los objetivos que persigue la creación de un mercado común y de aquellos pretendidos con la creación de zonas francas a fin de determinar si son incompatibles.

Si bien los autores sostienen la naturaleza comercialista del modelo diseñado para el Mercosur, a través de los Tratados de Asunción y de Ouro Preto –prevé la creación de un Mercado Común a través de un programa de liberación comercial, el establecimiento de una tarifa externa común AEC (arancel externo común) y la adopción de una política comercial común con relación a terceros países-, conforme a los términos del tratado se pretende alcanzar un grado más comprometido de integración, ya que se expresa como propósito el alcanzar el desarrollo con justicia social y dejar establecidas las bases para una unión cada vez más estrecha entre los pueblos.

Por tanto se concluye que el proceso de integración tiene objetivos más amplios que el lograr un incremento de los volúmenes de comercio. A su vez implica un claro propósito de ampliar el mercado interno de la región a fin de lograr un mejoramiento cualitativo de la oferta de bienes y servicios.

Aun dentro del contexto descrito, el empleo de las zonas francas como instrumento de comercio exterior, dentro del proceso de integración Mercosur, deberá ser restringido y utilizarse en la medida que realmente genere y permita el crecimiento y diversificación de la producción, como así también el comercio, tanto intrazona como con terceros países.

Conforme a la definición de los grados de integración en: a) Zona de Libre Comercio, b) Unión Aduanera, c) Mercado Común, d) Unión Económica y e) Integración Total, es posible que cuando el proceso logra avances en los grados descritos y alcanza mayor profundidad en la armonización de políticas, los países partícipes decidan la supresión total y absoluta de todo tipo de subsidio a las exportaciones o régimen promocional de excepción.

Las zonas francas no cumplirían con una finalidad integracionista, en tanto la integración existe independientemente de ellas, sino con una finalidad comercialista para el aprovechamiento de su situación geográfica en beneficio de la comunidad. Por lo que si se determina la creación de zonas francas en un espacio integrado, deberían condicionarse y subordinarse a los objetivos y propósitos del proceso de integración.

A partir de la hipótesis que sostiene que a mayor grado de profundización del proceso de integración Mercosur, menor es la posibilidad de coexistencia con zonas francas, se analizan las implicancias del avance hacia el mercado común y la necesidad de armonizar los instrumentos escogidos

con los incentivos otorgados a dichas zonas, a fin de evitar efectos disvaliosos del mantenimiento de ambas políticas promotoras de un mayor intercambio comercial.”<sup>59</sup>

Por lo citado, cabe decir que si bien es cierto las zonas francas como herramienta o instrumento de comercio exterior, resultan favorables para el beneficio comercial de un país, no es menos cierto también que conforme los procesos integracionistas que vive el mundo, estas resultarían contrarias a los objetivos de cualquier integración que se pretenda dar en una región, por cuanto en todo proceso de este tipo como es el caso del Mercosur, Comunidad Andina de Naciones, entre sus principales objetivos están el desgravar todas las mercancías cuyo origen fuera atribuible a alguno de los países miembros, lo cual con la liberación que existe en las zonas francas producto del régimen especial en el que se considera la franquicia territorial, no serían compatibles con los objetivos y políticas de los sistemas de integración, mucho más si se pretende llegar al libre comercio mundial como así lo pregonan la Organización Mundial del Comercio.

Así también sobre el tema, Jaime Granados en un documento de divulgación titulado “Zonas Francas y otros regímenes especiales en un contexto de negociaciones comerciales, multilaterales y regionales”, menciona lo siguiente:

Comienza por mencionar el caso Uruguayo, en el que a partir de la entrada en vigencia del Mercosur en 1.995, las zonas francas Uruguayas, se vieron limitadas en su actuación a causa de la aprobación en diciembre de 1.994 de la Decisión No. 8 en el Protocolo de Ouro Preto. Dichas zonas habían sido incentivadas por el Estado como forma de atraer la inversión extranjera y desarrollar el empleo de mano de obra, a través de exenciones tributarias a nivel nacional, aprobando la instalación de un gran número de zonas francas en todo el territorio; a pesar de lo cual, en el Uruguay las zonas francas se han visto en la obligación de reconvenir

---

<sup>59</sup> Noemí Mellado, *Chile y el Mercosur en América Latina*, Cap. XVI Zonas Francas y Mercosur, Santiago-Chile Pág. 663,664,665

su situación, transformándose en zonas francas de servicios y zonas logísticas para distribución de mercancías.<sup>60</sup>

Además Granados, como otro ejemplo resalta el caso de Costa Rica, país que en el 2003 con el objeto de eliminar los subsidios a la exportación, como compromiso con la OMC (Organización Mundial del Comercio), identifico una serie de opciones para la eliminación de tales subsidios, entre los cuales esta una reforma tributaria integral al sistema, estableciendo impuesto a la renta para todas las empresas sean estas locales o extranjeras, independientemente de que exporten o no y o se encuentren dentro de regímenes especiales.<sup>61</sup>

Lo enunciado no solo creo que ha sido situación de Uruguay o Costa Rica, sino de todos los países miembros de la OMC y que de forma responsable se han interesado por cumplir con tales acuerdos de carácter internacional, tal es el caso que mas adelante analizaremos, en el cual se refleja la intención positiva de Colombia para el cumplimiento de tales compromisos de carácter internacional.

Cabe aclarar que con respecto a las zonas francas en la legislación Andina dentro de la Comunidad Andina existe la Decisión No. 330 respecto a Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, en la cual y con el objeto principal de eliminar las distorsiones al comercio de la Subregión, mediante la implementación de condiciones de transparencia en la Zona de Libre

Por lo cual vamos a anotar únicamente a los mecanismos de fomento que tiene que ver con el asunto tributario y regímenes aduaneros, que son los que nos interesan por estar las zonas francas Ecuatorianas dentro de este último régimen tributario aduanero.

---

<sup>60</sup> Jaime Granados, *Zonas Francas y otros regímenes especiales en un contexto de negociaciones comerciales multilaterales y regionales*, Documento de Divulgación 20, BID Pág. 22

<sup>61</sup> *Ibidem*.

La Decisión anota que los Países Miembros no podrán aplicar mecanismos de apoyo o incentivos, en tanto constituyan subsidios a las exportaciones intrasubregionales. De acuerdo con la normativa internacional vigente, dichos subsidios habrán de significar ventajas otorgadas por los Gobiernos u organismos públicos de estos, directa o indirectamente, a través de otras empresas o entidades públicas, mixtas o privadas, con respecto a la producción destinada al mercado doméstico. Es decir todo incentivo que resulte ser un subsidio a las exportaciones dentro las negociaciones comerciales entre los países, sea que tales incentivos provengan para instituciones del estado, mixtas o privadas no serán aplicables.

Es así que la mencionada norma internacional dispone en lo que tiene que ver al asunto tributario, lo siguiente:

En lo que tienen que ver con los subsidios a la exportación la mencionada norma en el art. 12 dispone: Que se consideran subsidios a la exportación de naturaleza tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social, que paguen o deban pagar las personas naturales o jurídicas, en tanto dichas ventajas se concedan específicamente en función de las exportaciones.
- b) La concesión, para el cálculo de la base sobre la cual se aplican los impuestos directos, de deducciones especiales directamente relacionadas con las exportaciones o los resultados obtenidos en la exportación, superiores a las concedidas respecto de la producción destinada al mercado doméstico; y,

- c) La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, incluidos los impuestos indirectos sobre los insumos, por una cuantía que exceda a los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado doméstico.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, podrá ser objeto de exención, devolución o aplazamiento, la totalidad de los impuestos sobre los insumos consumidos en la producción del producto exportado, con el debido descuento por el desperdicio.

En el caso de los impuestos especiales o selectivos al consumo que graven los insumos, el monto sujeto a exención, devolución o aplazamiento a que se refiere el presente literal, se determinará de acuerdo con su incidencia real en el costo de producción de los bienes a exportar.

Dentro de lo anotado entrarían las zonas francas al tener aun exención total del impuesto a la renta en algunas legislaciones de los países miembros de la CAN, como la de nuestro país, así como también se encuadrarían algunos regímenes especiales entre los que estarían la devolución condicionada de tributos, la maquila, depósitos industriales, entre los principales.

Luego el art. 13 de la mencionada Decisión, especifica a que impuestos se entenderán como directos, entre ellos menciona al impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, sobre los cuales se podrán obtener salarios, beneficios, intereses, cánones o regalías y cualquier otra forma de ingreso que pueda estimarse como impuesto directo.

Igualmente cabe describir que sobre los impuestos directos anotados las zonas francas mantienen la liberación total sobre las obligaciones tributarias.

También se aclara que los impuestos indirectos, serán aquellos sobre las ventas o sobre el consumo, distintos de los impuestos directos. Excluyendo de la clasificación a los gravámenes a las importaciones, que en efecto constituyen impuestos indirectos, pero que sobre los cuales se dispondrá en normas referidas a Regímenes Aduaneros que establece el Capítulo VI de la presente Decisión.

Por otro lado en el art. 14 se determina que los países miembros de la CAN no aplicarán mecanismos que constituyan subsidios de naturaleza tributaria, para las exportaciones intrasubregionales, que resultarían ser los regímenes especiales mencionados en líneas anteriores.

En el art. 15 de la Decisión se dispone que a más tardar el 31 de marzo de 1993, la Comisión aprobará las características y plazos de adopción del régimen comunitario armonizado de los mecanismos de exención, devolución o aplazamiento, de los impuestos indirectos que afecten a los productos destinados a las exportaciones intrasubregionales, en tanto los mismos no constituyan subsidios, lo cual hasta la presente fecha no se ha cumplido.

Luego en su art. 16 se obliga a que los países pongan en conocimiento de la Junta y por su intermedio al resto de los Países Miembros, los procedimientos que se apliquen para la exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos que afecten a las exportaciones, lo cual igualmente que en la disposición anterior no se cumple.

Concluyendo que en efecto en lo que tiene que ver al tratamiento tributario interno de los países, como son impuestos directos (renta, iva, ice, imp. municipales) conforme la decisión aludida tendrán que regirse a lo analizado, motivo por el cual en las zonas francas se

tendrán que implementar este tipo de cambios, motivo de los compromisos regionales existentes.

Así mismo en lo que tiene que ver a regímenes aduaneros se regla en los arts. 19, 20 y 21 de la presente resolución, determinándose lo siguiente:

En el art.19.- Se consideran subsidios derivados de la aplicación de Regímenes Aduaneros, los siguientes:

- a) La devolución, exención, suspensión o aplazamiento total o parcial de los gravámenes a la importación de materias primas, insumos y bienes intermedios que formen parte de las mercancías de exportación, cuya cuantía exceda a los montos efectivamente percibidos o que corresponda percibir, con el debido descuento por desperdicios;
- b) Los subsidios de naturaleza cambiaria, financiera, tributaria y fiscal no tributaria que se den como consecuencia de la aplicación de los Regímenes Aduaneros, en cuyo caso se sujetarán al tratamiento previsto en los Capítulos II, III, IV y V de la presente Decisión.

Igualmente como en el asunto tributario, ahora en el aduanero se dispone en el art. 20 que los Países Miembros eliminarán los subsidios derivados de la aplicación de Regímenes Aduaneros para las exportaciones intrasubregionales, estableciéndose un límite en el art. 21 hasta el 31 de marzo de 1993, para que la Comisión aprobara las características y plazos de adopción del régimen comunitario armonizado de los Regímenes Aduaneros aplicables a las exportaciones.<sup>62</sup>

Como vemos a pesar de existir regulación comunitaria al respecto a la desaparición de los beneficios a la exportación, principalmente en el tema tributario y aduanero que nos ocupa,

---

<sup>62</sup> Decisión 330 *Comunidad Andina de Naciones, Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.*

no se han eliminado hasta la presente fecha dichas subvenciones, lo cual denota también que en la Comunidad Andina de Naciones no existe un seguimiento de las decisiones adoptadas, o talvez aun más no hay decisión política de querer erradicar esta serie de beneficios, sea porque a los países americanos no les interesa este tipo de desmontes en los beneficios a las exportaciones o que aun la Comunidad Andina no se encuentre en condiciones para implementar tales cambios, de ser así, haría falta tomar determinaciones respecto al tema a fin de que no se queden normas como la descrita en el papel y sin aplicación.

#### **4.2 Las zonas francas y la OMC**

Jaime Granados en el documento antes citado respecto al punto dice que: la frase “zona franca” o “zona de procesamiento para la exportación” no es parte de la terminología de la OMC. Sin embargo, está claro que algunas de las disciplinas de la OMC regulan algunos de los aspectos medulares de las zonas francas, sobre todo cuando se analizan las zonas francas como mecanismos para incentivar la exportación de mercancías, tema debidamente regulado por el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.

Menciona que el Acuerdo sobre Subvenciones establece que existen en términos muy generales tres tipos de subsidios: los subsidios prohibidos, los subsidios permitidos y los subsidios recurribles.

Los subsidios prohibidos son básicamente aquellos condicionados a la exportación del producto (promoción de exportaciones) o a la utilización de insumos nacionales con preferencia a los importados (de sustitución de importaciones).

Los subsidios permitidos son fundamentalmente ciertas políticas de protección ambiental, de asistencia a regiones desfavorecidas de un país y ciertas políticas para promover investigación y desarrollo, subvenciones estas que se podían conceder en términos



muy limitados y solo durante un periodo de cinco años a partir de 1.994, conforme a si lo establece la OMC.

Por otro lado, las subvenciones recurribles son cualquier otro tipo de política oficial que implique una contribución financiera específica o mecanismos de sostenimiento de precios, que impliquen un beneficio para el productor. Serán recurribles en la medida que causen daño a la rama de producción nacional, una anulación o menoscabo de las ventajas que el socio comercial espera de los Acuerdos de la OMC o un perjuicio grave a los intereses de otro miembro.

La recurribilidad consiste en que los países afectados tienen recursos legales que pueden iniciar para detener o compensar la importación de productos subsidiados. Estos recursos pueden ser el inicio de un procedimiento específico y rápido para solucionar el conflicto con el otro socio comercial, o bien la interposición de un derecho compensatorio.

Las subvenciones que se consideran prohibidas en el Acuerdo sobre Subvenciones, Anexo 1 son:

- El otorgamiento de subvenciones directas a una empresa o rama de producción haciéndolas depender de sus resultados de exportación:
- La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o cotizaciones de seguridad social que deban pagar las empresas. Por impuestos directos se entiende impuestos sobre la renta, sobre el salario, sobre los intereses, sobre los cánones, regalías y cualquier otra forma de ingresos y los impuestos territoriales.

- Cualquier deducción especial que se conceda a los exportadores para efectos del cálculo de la base sobre la que se calculan los impuestos directos que sea más ventajosa que la que se otorga respecto de la producción para el mercado interno.
- La exención o remisión de impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, por una cuantía que exceda de los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado interno. Por impuestos indirectos se entiende el impuesto de ventas, consumo, valor agregado, volumen del negocio, franquicias, timbres, transmisiones y existencias y equipos, ajustes fiscales en frontera, cualquier otro impuesto distinto a los directos, así como las cargas a la importación (arancel de aduanas, y cualquier otro derecho o carga que se perciba sobre las importaciones).
- La remisión o devolución de cargas a la importación por una cuantía que exceda de las percibidas sobre los insumos importados que se consuman en la producción del producto exportado.
- Tarifas de transporte interior y de fletes para las exportaciones proporcionadas o impuestas por las autoridades, más favorables que las aplicadas a los envíos internos.
- Suministro gubernamental de bienes y servicios para uso en la producción de bienes para la exportación, en términos más favorables que el suministro para la producción interna.
- Sistemas de garantías o seguro de crédito a la exportación a tasas subsidiadas, así como créditos subsidiados para la exportación.

Como se puede observar, muchos de estos instrumentos antes descritos son precisamente los utilizados en los regímenes de zona franca, en las zonas de procesamiento

para la exportación y, en general, en los regímenes de maquila. Sobre todo, el más popular y el más claramente afectado por estas regulaciones, aunque no el único es el que atañe a las exoneraciones de impuestos sobre la renta y otros impuestos directos. La exoneración del impuesto sobre la renta es uno de los motivos más importantes por los que muchas empresas se establecen en una zona franca o de procesamiento para la exportación.

Por ultimo menciona Granados que durante la Ronda Uruguay se había acordado, en términos generales, que los países en desarrollo se comprometen a cumplir con la obligación de abstenerse de otorgar subsidios a la exportación a partir del 1 de enero del 2003 (artículo 27 del Acuerdo sobre Subvenciones), es decir, se les daba un plazo de transición de ocho años a partir de 1.995. Sin embargo, como parte de las negociaciones tendientes al lanzamiento de la Ronda Doha en noviembre de 2001, los países renegociaron este compromiso y lograron extenderlo por cinco años adicionales, más una prórroga adicional de dos años (siete total).<sup>63</sup>

Recordando un tanto la Decisión 330 Comunidad Andina de Naciones, Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, y de lo anotado en lo que tiene que ver al Acuerdo sobre Subvenciones de la OMC, podemos determinar que tienen mucha similitud por no decir son iguales respecto a las restricciones que en uno y otro se imponen, tanto a impuestos directos como indirectos, con la diferencia de que en la norma de la Comunidad Andina lo toma por separado el tema tributario fiscal de impuestos directos e indirectos sobre los aduaneros, con lo cual se verifica una vez mas la tendencia a que desaparezcan los subsidios sobre las exportaciones por efectos de los convenios multilaterales de comercio.

---

<sup>63</sup>( J. Granados , *Zonas Francas y otros...* .pp. 13,14,15)

Sobre lo vertido es preciso también decir que para la OMC, una exoneración de impuestos indirectos, entre los que están los aranceles de importación para los insumos, figura típica de la zona franca, resultaría incompatible, en la medida de que dicha exoneración sea por un monto que exceda el monto que en ese producto se aplicaría para su venta en el mercado interno. Por lo que solo en tal caso habría un subsidio a la exportación.

El problema sería por cuanto frecuentemente las empresas de zona franca están exoneradas de arancel y otros impuestos de importación para todas sus compras en el exterior, y no solo para aquellos insumos que se incorporan o consumen en la producción del bien, este el exceso que parece ser incompatible con la OMC.

#### **4.3 El caso colombiano**

El profesor Germán Pardo Carrero, en la exposición antes mencionada, que fuera presentada en Medellín el año anterior, expone la reforma legal que sufrió el régimen de zonas francas en Colombia, por efectos de los compromisos asumidos con la OMC (Organización Mundial de Comercio), los cuales en forma resumida se traducen a lo siguiente:

Menciona que Colombia forma parte de la OMC desde el año de 1994, por efectos del acuerdo multilateral, mediante el cual se adoptan todos los acuerdos e instrumentos jurídicos conexos, los acuerdos comerciales multilaterales que forman parte del acuerdo OMC son vinculantes para todos los miembros.

Se ha acordado en el marco OMC (como todos los países miembros) desmontar gradualmente subsidios a exportaciones de productos industriales, plazo que expiró en el 2003 y fue prorrogado hasta el 2006.

Esta entiendo fue la principal causa y que de una forma responsable ha motivado a dicho país entrar en una reforma tributaria para el tratamiento del régimen de zonas francas, por lo cual como justificación para la reforma menciona:

“Colombia garantizará de conformidad con sus leyes y reglamentos sus compromisos en el marco de la presente decisión. El período de transición para la eliminación de las subvenciones a la exportación no se prorrogará en ningún caso después de 2006...por consiguiente, las autoridades adoptaran las medidas apropiadas para cumplir con lo dispuesto en la presente decisión”

Expone que para cumplir con la OMC se han desmontado exenciones en renta por ley 863/ 2003, a partir de 2007.

Por ello se redefinen las zonas francas, cumpliendo con la OMC, pero asegurando que se cuente con instrumentos para la creación de empleo, la captación de nuevas inversiones de capital, promoción de competitividad de las regiones donde se establezcan con base en tratamiento tributario especial (en renta y valor agregado)

Ley 863 de 2003 art. 69

“A partir del 31 de diciembre de 2006, se deroga el art. 213; literal m del art. 322 del E.T (Estatuto Tributario). Y el art. 15 de la ley 109 de 1985 en lo referente a usuarios industriales de zonas francas”<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> E.T. art. 213

Las personas jurídicas usuarias de las zonas francas industriales estarán exentas del impuesto de renta y complementarios, correspondientes a los ingresos que obtengan en desarrollo de las actividades industriales realizadas en la zona, siempre que cumplan con las disposiciones contenidas en la ley 109 de 1985 y demás normas que la desarrollen.

E.T. art. 322: casos en los cuales no se aplica impuesto de remesas

A los ingresos obtenidos en las actividades industriales realizadas en zonas francas industriales por personas jurídicas usuarias de las mismas, siempre que cumplan con lo establecido en la ley 109 de 1985 y en las disposiciones que la desarrollen, o la modifiquen.

Ley 109 de 1985.- Artículo 15. -exención de impuestos de renta y complementarios.

Las personas jurídicas usuarias de zonas francas industriales que cumplan con lo establecido en la presente ley y en las disposiciones que la desarrollan, estarán exentos de impuesto a la renta y complementarios correspondientes a los ingresos obtenidos con las actividades industriales realizadas en la zona.

## LEY 1004 DE 2005

Es la Ley por efectos de la cual se modifica un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones.

El régimen especial que se modifica por efectos de la reforma legal es el de zonas francas, dentro de un contexto de estímulo a la inversión.

Artículo1.- La zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y 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 impuestos a las importaciones y a las exportaciones

### Definición de zonas francas

Área geográfica delimitada del territorio nacional, espacio determinado y cercado (cerrado)

De la definición anotada y que es la actual en la legislación tributaria Colombiana, se desprende que a diferencia de nuestra Ley se menciona que en la zona franca, las mercancías que ingresan se las consideran como fuera del territorio aduanero nacional para efectos de impuestos a las importaciones y a las exportaciones (arancel), por lo que con tal disposición se excluye la liberación de los demás impuestos directos e indirectos de los que se beneficiaban las zonas francas, con lo cual se cumple con los acuerdos internacionales con la OMC y la Comunidad Andina, situación que nuestro país el Ecuador tendrá que emprender en vista de los ejemplos de los países hermanos.

### Sujeto a control aduanero.

Respecto del control aduanero la Ley 1004 art. 4 menciona: El Gobierno debe establecer controles para evitar que los bienes almacenados o producidos de zona franca ingresen al TAN (Territorio Aduanero Nacional) sin el cumplimiento de disposiciones legales.

El control de aduana es fuerte en el perímetro de la ZF (Zona Franca) y menos fuerte en el interior.

Igualmente tal disposición me parece interesante para su aplicación, por cuanto tanto en el interior de una zona franca como en el exterior la Aduana podría ejercer su control, situación que no se da en nuestro caso con nuestra legislación, por cuanto en la misma se dispone que las mercancías ingresadas a zona franca no están sujetas al control aduanero, situación esta que no permite a la Administración Tributaria cumplir con sus funciones de control adecuadamente principalmente a este régimen liberatorio, con tal antecedente creo que la reforma Colombiana en este tema debe ser resaltada a fin de que en las reformas que tengan que darse en el país se incluya una parecida.

Además el usuario operador responde ante la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional) por tributos aduaneros y sanciones a que haya lugar, respecto de bienes sustraídos o perdidos

Sobre tal punto cabe mencionar que en nuestra legislación se mantiene de forma parecida, en lo que tiene que ver a los impuestos, excepto en el régimen sancionatorio que en nuestra legislación se da competencia al Conazofra para la aplicación de sanciones, situación que coordino mas con el modelo Colombiano.

En el mismo art. 1 que habla del concepto se dispone que actividades se podrán realizar y entre ellas están:

Se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios o actividades comerciales.

### Actividades industriales

Procesos a desarrollar

Que sean altamente productivos y competitivos bajo conceptos de:

- Seguridad
- Transparencia
- Tecnología
- Producción limpia
- Buenas prácticas empresariales

Que promuevan a la generación de economías en escala.

### Actividades industriales de bienes (art. 3)

Encaminadas a procesos de producción, transformación, ensamblamiento de mercancías, a través de procesamiento de materias primas.

### Actividades industriales de servicios (art.3) entre otras:

- 1- Logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, envase, etiquetado o clasificación.
- 2- Telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos y organización, gestión u operación de bases de datos;
- 3- Investigación científica y tecnológica;
- 4- Asistencia médica, odontológica y en general, de salud
- 5- Turismo;
- 6- Reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes;



- 7- Soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria;
- 8- Auditoria, administración, corretaje, consultaría o similares.

#### Actividades Comerciales

- Mercadeo
- Comercialización
- Almacenamiento
- Conservación de bienes

Sobre las diferentes actividades que puedan realizarse en una zona franca, podría decirse que son muy parecidas las que establece la legislación Colombiana reformada con la Ecuatoriana en vigencia, sin embargo en lo que tiene que ver a servicios notamos que la Ley Colombiana es mucho mas explicita respecto a nuestra legislación, toda vez que en la Ecuatoriana se menciona a los servicios vinculados al comercio internacional (entiéndase los que sean) y por otro lado servicios turísticos, educativos y hospitalarios, estos últimos sin una reglamentación clara lo que ha permitido que en Ecuador exista aplicaciones del tipo legal (régimen liberatorio zonas francas), con el objeto de liberarse totalmente del pago de impuestos, sin por lo menos cumplir con los objetivos primordiales del régimen, motivos por los cuales debería realizarse una revisión de las zonas francas en el Ecuador y verificar en si que cumplan con los objetivos principales de la Ley de Zonas Francas.

#### Normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior

Tradicionalmente es propio de las Zonas Francas una normatividad propia en materia de derechos aduaneros y de restricciones o barreras económicas al tráfico, en razón de la cual, a la mercancía que ingresa o sale de Zona Franca no se le aplican derechos de aduana ni

las consabidas barreras económicas (otros tributos indirectos, impuestos de equiparación, etc.).

El resto de la regulación nacional es plenamente aplicable, por lo que se requiere de norma expresa que establezca la no aplicación.

La Ley 1004 además consagra una normatividad “especial” más amplia, buscando competir con otros países de la zona, en la captación de inversión.

Es posible que con TLC Colombia –USA: se establezcan en Zonas Francas para producir o manufacturar diversos bienes destinados a mercados de Estados Unidos.

#### Normatividad especial en materia tributaria

Mercancías ingresadas en zonas francas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones.

#### Impuestos a las exportaciones

Como regla general no existen, el arancel armonizado decreto 4431 de 2004 establece en art. 1 que: “La exportación de mercancías estará libre de gravámenes”

#### ET art. 481: Bienes que conserva la calidad de exentos:

Ley 1004 art. 7: Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o servicios de zona franca o entre éstos, siempre que los mismos sean para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios. Mercancías ingresadas en ZF se consideran fuera del TAN para efecto del impuesto a las importaciones

La introducción de bienes del exterior a zona franca –no se considera importación (ley 1004 art. 4.6)

No obstante, será importación para efectos de control aduanero, control de barreras directas por razones de control de barreras directas por razones de salud pública, sanidad animal y vegetal, etc.

Ni al TAN (territorio aduanero nacional) ni a ZF (zona franca) se permite el ingreso de ganado enfermo (vaca loca) o de aves enfermas (fiebre aviar)

Lo anotado igualmente que en la Colombiana, se mantiene en nuestra legislación en la que se siguen considerando las liberaciones de los tributos aduaneros, ahora igualmente liberadas se encuentran las mercancías que van del país a la zonas francas, así también sucede en la exportación, las mercancías que ingresan del exterior a zona franca, se las considera como exportaciones, en todo lo demás que no se considere impositivo aduanero se someterán a los controles aduaneros o paraduaneros correspondientes como es el tema salud y seguridad, que se encargan de controlar las Aduanas del mundo.

Ley 1004 art. 5 adiciona ET. con el siguiente artículo:

El “art. 240-1 regula la tarifa de impuesto a la renta para las mercancías que ingresan a zona franca, Tarifa para usuarios de zona franca. Fíjese a partir del 1o de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarias de zona franca.

Parágrafo: la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general vigente”

Menciona el autor que las causas para no implementar la tarifa general del impuesto a la renta en Colombia y realizar en cierta forma una concesión, fueron entre otras las siguientes:

Hay países como Honduras, Haití o Nicaragua que no están obligados a desmontar sus incentivos y subsidios a la exportación.

Hay otros países de Centroamérica y el Caribe que deben hacer efectivo sus desmontes de incentivos prohibidos a partir 2010.

Como consecuencia de recientes acuerdos con Chile, G-3, CAN, Mercosur, TLC con USA, debe impulsarse la captación de inversión para impulsar sector exportador,

Por lo que ya no es suficiente garantizar prestación de servicios básicos a la inversión, se requiere normatividad clara y competitiva para garantizar la inversión.

Se requiere de herramienta activa que fomente desarrollo integral de competitividad del país.

- Por lo que la Tarifa del 15% debe ser para todos los usuarios nuevos y antiguos de zonas francas.

Por lo mencionado se puede ver que a pesar de que los compromisos internacionales tienen que ver con un desmonte total de los beneficios a las exportaciones sean estos en impuestos directos e indirectos, con las reformas emprendidas por el vecino país, no se cumple en su totalidad los compromisos asumidos, al gravar la renta pero no con la tarifa general del impuesto, las razones para tal decisión tienen valía por cuanto al existir otros países en Centroamérica principalmente, que seguirán beneficiándose de las liberaciones que han gozado por mucho tiempo las zonas francas, lo que hace que las zonas francas en Sudamérica queden en una posición desventajosa respecto de las demás en el contexto regional y porque no también mundial.

En materia de Impuestos a las Ventas

Art. 7. Adicionase al art. 481 del Estatuto Tributario (bienes que conserven la calidad de exentos) con el siguiente literal:

"f) las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre éstos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios."

Entonces, se aplica a:

- las mercancías vendidas desde el territorio aduanero nacional a zona franca ---¿se considera exportación?)
- las mercancías vendidas entre usuarios
- siempre que sean necesarios para desarrollar objeto social? cuales? cual es el criterio de necesidad?

#### Motivo de esta norma

La exigencia de la decisión 599 de 2004 de la CAN para que los países permiten solicitar como impuesto descontable el IVA en las compras de activos fijos. Colombia es el único país andino que no ha establecido el crédito fiscal del IVA relacionado con estos activos.

La alternativa de solicitar el IVA como impuesto descontable lo correcto técnicamente debido que no se lleva el IVA al impuesto de renta.<sup>65</sup>

Sobre el impuesto al valor agregado se mantiene en forma muy parecida en Ecuador, por cuanto lo que ingresa del país a zona franca se considera como una exportación, igualmente se consideran como exportaciones a las mercancías que ingresan del exterior a

---

<sup>65</sup> (G. Pardo Carrero, *Conferencia*, Medellín 2006)

zona franca, por lo cual en tales hechos no se verifica el nacimiento de una obligación tributaria por efectos de no configurarse el presupuesto establecido en la norma para establecer el tributo, sin embargo la aclaración realizada por el autor sobre el IVA en el tratamiento Colombiano tiene su justificativo al no considerárselo en Colombia deducible del impuesto a la renta, como en nuestro país y otros miembros de la CAN se mantiene, en base a la Decisión 599 de la CAN antes mencionada.

Se puede concluir que Colombia como gobierno parte de la Organización Mundial de Comercio, ha efectuado cambios sustanciales en su legislación dentro del tratamiento a las zonas francas en tal país, a pesar de que no se ha desmontado en su totalidad los beneficios que pretenden se eliminen en la OMC, sin embargo de lo cual se ratifican una vez más los criterios vertidos en puntos anteriores relacionados a los acuerdos regionales y con la misma OMC.

## 5. CONCLUSIONES

El régimen especial de zonas francas, es parte del ordenamiento jurídico de varios países del mundo, entre ellos el de nuestro país el Ecuador, apareciendo como un régimen tributario aduanero de tipo liberatorio, bajo la figura de una ficción jurídica de extraterritorialidad respecto de las mercancías que ingresan a dichas áreas debidamente calificadas como zonas francas, en lo que tiene que ver a la sujeción de impuestos tanto al comercio exterior como a los demás impuestos como son renta, IVA, ICE, municipales etc.; zonas éstas que conforme los objetivos generales determinados en la Ley de Zonas Francas, servirán para promover empleo, generación de divisas, inversión extranjera, transferencia tecnológica, incremento de exportaciones de bienes y servicios y el desarrollo de zonas deprimidas del país. Este modelo, sin embargo, por efectos de una progresiva inserción de los países en la economía internacional imperante; por un lado, con los compromisos asumidos ante la Organización Mundial de Comercio (OMC), en los que se imponen eliminaciones de los subsidios a las exportaciones, y por otro, en lo que tiene que ver a los esquemas de integración regional se imponen presiones para la eliminación de mecanismos de exoneración o reducción de aranceles y otros impuestos a la importación de insumos o equipos que se incorporan o utilizan en mercancías para la exportación, lo cual generará un cambio de fondo en la forma de operar en ciertos regímenes especiales, entre ellos las zonas francas. Es importante concluir sobre las particularidades del régimen en el Ecuador, así como también los cambios a los que se verá avocado el presente régimen considerado como especial y liberatorio dentro de la legislación ecuatoriana, por efectos de compromisos internacionales asumidos por el país, situación fáctica esta que tendrá a la larga incidencia

tanto en impuestos directos como indirectos para las empresas que se pretendan beneficiar de este régimen. Conclusiones que la expongo de la siguiente manera:

1- Las zonas francas, según la legislación ecuatoriana, aparecen como un régimen especial de comercio exterior de tipo liberatorio del pago de impuestos al comercio exterior. Conforme la Ley de Zonas Francas vigente en el Ecuador, los usuarios debidamente autorizados y los administradores de tales zonas francas, gozan del beneficio de la exoneración total del impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, de impuestos provinciales y municipales, impuestos al comercio exterior.

2- Nuestra legislación no ha sido precisa en mencionar que se encuentran liberadas de impuestos las mercancías que ingresan al régimen de zonas francas, por efectos del principio de no sujeción, como hemos revisado de la doctrina en el transcurso del trabajo, y más no producto de exoneración o dispensa legal que resultan diferentes.

3- Los países que en la actualidad mantienen regímenes de zonas francas han desarrollado sus propios ordenamientos jurídicos. Así, en el Ecuador se estableció el régimen especial de zonas francas en la Ley Orgánica de Aduanas y se creó la Ley de Zonas Francas y su Reglamento de aplicación, de esta manera las mercancías que ingresen al territorio Ecuatoriano y que sea parte del territorio declarado y delimitado como zona franca están sujetas a estas leyes especiales, de acuerdo a su clasificación (industriales, comerciales, de servicios). Las operaciones atinentes al régimen se deben realizar en las áreas concesionadas en cada provincia donde se haya establecido una zona franca, con el control de la empresa administradora sujeta al Consejo Nacional de Zonas Francas CONAZOFRA, órgano que establece la política general.



4. Vale la pena referirse al Consejo Nacional de Zonas Francas y observar que sobre sus hombros carga una gran responsabilidad en lo que tiene que ver al control y aprobación de ciertas operaciones en las zonas francas, motivo por el cual el Ejecutivo debe poner énfasis en que las personas que se encuentren a cargo de tal institución sean profesionales afines a la rama del comercio exterior, con profundos conocimiento de materia tributaria y lo que es mas sin mas intereses que el beneficio del país y su mancomunado, por cuanto en la actualidad se han verificado ciertas distorsiones en las autorizaciones de algunas zonas francas, las cuales no se ven que cumplan con los principales objetivos y fines de una zona franca, sino que se ha resumido simplemente al uso de la figura legal tributaria para la elusión de altas cantidades de dinero en impuestos, sobre lo cual mas bien, mas que control del organismo mantengo debería emprenderse una reforma seria en la que se asigne el control que tiene este organismo a otro ente del Estado, que conforme su organización y capacidad pueda estar en aptitud de ejercer un mejor control y coordinación con la Administración Tributaria Central, sea esta Servicio de Rentas Internas o Corporación Aduanera Ecuatoriana. Lo anotado sin dejar a un lado el papel que juega el Presidente de la Republica, al ser la autoridad que en el Ecuador tiene la facultad de otorgar mediante Decreto Ejecutivo la creación de una zona franca, lo que en los últimos años se ha resumido a cualquier cosa excepto realizar un estudio objetivo y motivado para la autorización de nuevas zonas francas en el Ecuador y la manutención de otras.

5- Los usuarios de las zonas francas son personas naturales o jurídicas autorizadas para realizar operaciones de comercio exterior utilizando estos territorios en base a conocimientos profundos y objetivos acerca del régimen franco y aduanero. Deben contar con asesoría técnica y jurídica, de tal manera que lleven al país en el cual se vayan a desenvolver nuevas

posibilidades de mejorar su atención y política exterior para que se produzca un incremento en las demandas comerciales con fines de desarrollo y mejoramiento del sistema franco, y obtener un aumento del valor agregado exportado y el desarrollo de capacidades exportadoras por el momento.

6- Los países que han acogido el régimen de zonas francas están comprometidos procurar el cumplimiento de sus objetivos comunes y primordiales, como son el desarrollo de las zonas deprimidas a través de la generación de empleo, para lo cual es indispensable atraer la inversión extranjera, la instauración de nuevas tecnologías, mejorar la infraestructura e instalaciones de almacenamiento, y la capacidad de exportación. Sin embargo pese a lo anotado, nos damos cuenta de que en el Ecuador no se cumple en su totalidad los objetivos primordiales, como por ejemplo podemos anotar que casi ninguna de las zonas francas existentes en el país se han ubicado en zonas deprimidas a fin de encaminar un desarrollo de tales lugares, más bien se han creado en lugares en los cuales existe un desarrollo económico relativamente estable. Por otro lado, en lo que tiene que ver a inversión extranjera, se podría decir que muy poco se ha conseguido este tipo de inversión dentro de las zonas existentes en el Ecuador lo que tiene que ver a las transferencias tecnológicas y nuevas tecnologías no se ha podido observar tampoco mayor desarrollo, debiendo anotarse más bien que la gran mayoría de empresas que son usuarios de zonas francas y administradores de estas se han radicado por las exoneraciones de impuestos que permite nuestra legislación actual, principalmente del impuesto a la renta.

7- Las zonas francas deben promover el desarrollo de los pueblos, ello conlleva a respetar la soberanía de los estados, y cuidar el medio ambiente y el ecosistema.

Definitivamente no se puede permitir que se realicen operaciones o se ingresen mercaderías que pongan en riesgo la riqueza natural de un país, o la salud de sus habitantes, si llegare a darse esta situación el órgano de control y las autoridades nacionales deben retirar las autorizaciones de operación y aplicar las sanciones del caso, principalmente las indemnizaciones para rescatar el área afectada. Por lo anotado se tendrá que tener mucho cuidado el uso que pueda darse de estas para el destino de ciertas mercancías que hayan ingresado en otros regímenes especiales y que por efectos de terminación del plazo del mismo se las pretenda introducir a una zona franca, y así no reexportar al exterior, como por ejemplo maquinaria que se encuentre en estado de chatarra y se pretenda cambiar de un régimen suspensivo al liberatorio de zona franca, lo cual atentaría al medio ambiente del país, ya que el tratamiento que deben recibir tales mercancías es otro muy apartado del régimen de zona franca.

8- El régimen especial liberatorio de zonas francas, se encuentra en aplicación en el Ecuador conforme las normas legales vigentes y que regulan el mismo como son la Ley de Zonas Francas y su Reglamento General, Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General, principios bajo los cuales y de la práctica común se encuentra aplicándose tanto la liberación en los tributos al comercio exterior de aquellas mercancías (materias primas etc.), que ingresen bajo la figura de este régimen especial en el país, así como también pese a la posición de la administración tributaria central SRI, la cual anotamos en el capítulo anterior, y que no se considera vinculante para el sujeto pasivo, por lo cual se debe continuar aplicando la liberación total respecto al impuesto a la renta, al comercio exterior y demás impuestos como IVA, ICE, municipales, etc.

Lo anotado sin perjuicio de que hasta que por efectos de la inserción comercial del país en el mundo próximamente tengan que aplicarse profundas reformas a los sistemas de zonas francas y otros regímenes especiales, como por ejemplo el acuerdo SMC de subvenciones de la OMC a las exportaciones inicialmente, motivo por el cual las zonas francas que se dediquen a exportaciones en el Ecuador tendrán que cambiar el giro de sus negocios y convertirse más bien en centros de servicios principalmente logísticos o de servicios.

Se debe además anotar que para la aplicación del acuerdo de subvenciones a las exportaciones por parte de la OMC, los países suscriptores como el Ecuador y otros de Latinoamérica tienen un plazo máximo hasta el año 2009 para que en sus legislaciones se excluyan este tipo de beneficios, siempre y cuando se hayan solicitado las prórrogas correspondientes, las cuales no han sido pedidas por el país, motivo por el cual actualmente nos encontraríamos en claros incumplimientos con la Organización Mundial del Comercio, lo cual podría costar una demanda por tal efecto.

9- El régimen de zonas francas en el Ecuador es un sistema relativamente reciente, y con cierto incremento en los últimos tiempos, por motivos de que el Ejecutivo ha procedido a una calificación indiscriminada de zonas francas en el país, sin un análisis fáctico responsable que verdaderamente se encamine al verdadero propósito que tienen estas zonas, por lo cual es de fundamental importancia que el Gobierno Nacional revise tales autorizaciones y además aplique a través del Conazofra controles suficientes a las empresas que se benefician de este régimen liberatorio, en aras de cumplir con los principios básicos constitucionales de la tributación de igualdad, proporcionalidad y generalidad.

10- El régimen de zonas francas necesita de un análisis profundo y sistemático para que los países lo adopten; debido a que lo que es conveniente y beneficioso para un estado podría no serlo para otro, es un tipo de transformación acogerse a nuevas políticas e implementar nuevas formas de comercio exterior, esta vez libre de impuestos para aportar al desarrollo.

Sin embargo este análisis, debe hacerse en cada país para conocer los riesgos y prepararse mejor para las negociaciones comerciales e ir pensando sobre mejores alternativas y opciones en cada caso.

11- El objetivo común actual de las naciones que se acogen a los acuerdos comerciales de negociaciones acerca de las importaciones y exportaciones mediante nuevos regímenes como son en este caso las zonas francas o la maquila, buscan un apoyo mutuo para llevar adelante nuevas teorías de integración y eliminar barreras arancelarias y de esta manera incrementar la inversión extranjera mediante la adopción de políticas que permitan la formación de un conjunto de fuerzas multilaterales y regionales que pretendan racionalizar y liberalizar el comercio internacional.

12- Hemos visto el modelo colombiano y las reformas que se dieron para que a partir de este año tributario se desmonten las exenciones en materia de impuestos directos, imponiendo en forma diferenciada una tarifa del 15 % a los usuarios de las zonas francas respecto al impuesto a la renta, reformas que han sido objeto por cumplimiento de compromisos con la Organización Mundial de Comercio, motivo por el cual el Ecuador debería tomar más en serio los cumplimientos que tengan que darse en el marco de la OMC y a través de los entes correspondientes, impulsar las reformas necesarias a fin de que el país evite una demanda de tipo internacional.

13- Vemos de forma muy vistosa que en la reforma a la legislación colombiana, se establece que el control aduanero tiene que existir dentro de una zona franca, lógicamente de una forma menos fuerte que en los exteriores, lo cual debería recogerse para las reformas que tengan que emprenderse por cuanto por el momento en la práctica, la autoridad aduanera de la jurisdicción de la zona franca no puede ejercer mayores controles sobre inventarios y demás operaciones que se dan en tales espacios; sin dejar de ser interesante la vinculación como responsable que hace la reforma colombiana respecto al usuario operador ( en lo que refiere a nuestra legislación sería el administrador de la zona) que responde ante la DIAN por tributos aduaneros y sanciones a que haya lugar, respecto de bienes sustraídos o perdidos.

### **Bibliografía Citada**

- Barba C. Diana, *Ensayo Regímenes especiales dentro del comercio exterior* ESPOCH 2003-2004.
- Basaldúa Ricardo X., *Derecho Aduanero-Parte General*, Buenos Aires, Abelardo Perrot, 1992
- Batista Ricardo, *Zonas Francas en el Salvador*, San Salvador – El Salvador, Editorial Cantagallo. 1997
- Bonzón Juan Carlos, *Régimen legal de Aduanas en la Zona Franca*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1978
- Carrera Mario, *Zonas Libres, Puertos Libres*, Quito-Ecuador, Editorial La Ley, 1.997.
- Contreras Carvajal Máximo, *Derecho Aduanero*, México, Editorial Porrúa, 1998.
- De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Ediciones Malaquino-Rosario, Argentina 1964, Tomo 2.
- De Paz Páez Carmen, *Las zonas y los depósitos francos en la unión europea*, Imprenta Ter, S.L. Santander, 2002.
- Estrada Patricio, “*Lo que se debe conocer para exportar*”, Quito-Ecuador, Editorial S/N 2003.
- Faracchio Juan Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero y Portuario*, Montevideo, Ediciones Jurídicas.
- Fernández Lalanne Pedro, *Comentario al Código Aduanero*, Guía Practica del Exportador e Importador SACI, 3º edición, agosto 1998
- Gottifredi Marcelo Antonio, *Código Aduanero Comentado*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1996.

- Granados Jaime, Documento de divulgación, *Zonas Francas y otros regímenes especiales en un contexto de negociaciones comerciales multilaterales y regionales*, Buenos Aires, NTAL-ITD-STA, 2003.
- Luqui Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989
- Márquez y Márquez Antonio, *Renta de Aduanas*, Editorial Revista de Derecho Privado, 1971
- Mellado Noemí, *Chile y el Mercosur en América Latina*, Cáp. XVI Zonas Francas y Mercosur, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1999
- Morales Juan, *Perspectivas de las Zonas Francas en el Ecuador*, BID, Quito-Ecuador 1998.
- Pardo Carrero German, *Conferencia*, Medellín, 2006
- Tosi Jorge Luis, *Las Zonas Francas y los Mercados Internacionales*, Buenos Aires, Edit. La Ley, 2000.
- Troya Jaramillo José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- Villegas Ibáñez Antonio, *Tratado de Derecho Aduanero*, La Paz-, Stampa Gráfica Digital, 1997.
- Vives Maria Luisa, *Las Zonas Francas: Aspectos-Jurídicos, Tributarios, Aduaneros, Comerciales, Operativos*, Buenos Aires Argentina, Editorial Errepar S.A., 2000.
- Zavala Egas Jorge, *Entrevista realizada*, septiembre 2006.
- Facultad de Derecho Universidad de Chile, *Chile y el Mercosur en América Latina*, Santiago de Chile, editorial jurídica de Chile, Edición 1ra, 1.999.
- Documento de trabajo de la ONUDI, *Zonas de Transformación para la Exportación en los países en Desarrollo*, edición 1980.
- Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC) OMC.



Decisión 330 Comunidad Andina de Naciones, Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.

Tríptico sobre Zonas Francas, Aduana del Ecuador.

Constitución Política de la Republica del Ecuador.

Ley Orgánica de Aduanas Codificada, RO Suplemento 219, noviembre 2006.

Código Tributario, Codificado 2005-009, Suplemento del RO 38, 14-VI-2005.

Ley de Régimen Tributario Interno, *Codificación 2004-06*, Codificación 2004-06, Suplemento RO 463, 17-XI-2004.

Ley de Beneficios Tributarios para nuevas inversiones productivas, generación de empleo y prestación de servicios, Ley 2005-20, RO 148, 18-XI-2005.

Ley de Zonas Francas (DL.1.Pcl. RO.625:19 de febrero de 1991).

Reglamento a la ley de Zonas Francas (Decreto Ejecutivo N' 2710 RO. 769: 13 de septiembre de 1991).

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas.

### **Links**

<http://www.cnzfe.gov.do/>

<http://www.czfa.org/>

<http://www.czfa.org/leyes/Ley%20ZF%20Ecuador.doc>

<http://www.metrozona.com/servicios.html>

<http://www.iladt.org>

<http://www.comunidadandina.org>