

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO**  
**COLEGIO DE JURISPRUDENCIA**

La violación a los principios tributarios de igualdad y  
generalidad en la no devolución del IVA para  
exportadores de servicios en la actividad de maquila

**Alejandro Páez Vallejo**

**Quito, noviembre de 2012**

## Acta de Grado

En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "La violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila", presentado por el estudiante, señor Alejandro Páez Vallejo previo a la obtención del título de Abogado.

Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, conformó el Tribunal de Grado, con los siguientes profesores:

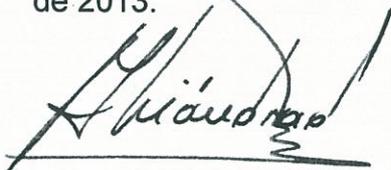
Señor Doctor Fabián Andrade, Presidente del Tribunal e Informante del Ensayo Jurídico;

Señor Doctor Javier Bustos, Director del Ensayo Jurídico;

Señor Doctor Pablo Sánchez, Delegado del Decano e Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, le asignó a la Defensa Oral la calificación de 92.67/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 90.5/100, da la nota final de Grado de 91.58/100, equivalente a "A" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

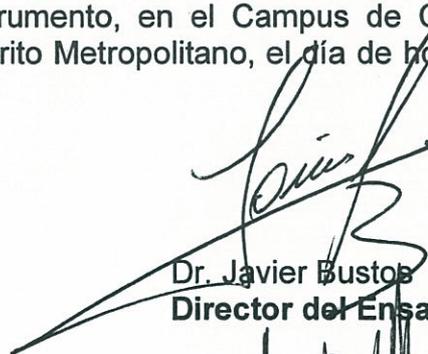
Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, el día de hoy, 18 de enero de 2013.



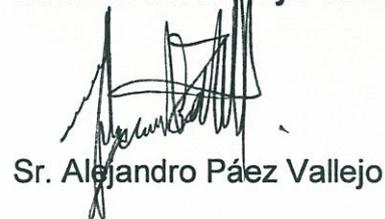
Dr. Fabián Andrade  
Presidente del Tribunal



Dr. Pablo Sánchez  
Delegado del Decano



Dr. Javier Bustos  
Director del Ensayo Jurídico



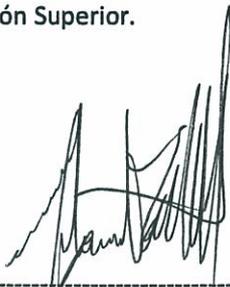
Sr. Alejandro Páez Vallejo

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art.144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:



Nombre:

Alejandro Pérez Vallejo

C. I.:

171289805-8

Fecha:

18/01/13

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO**

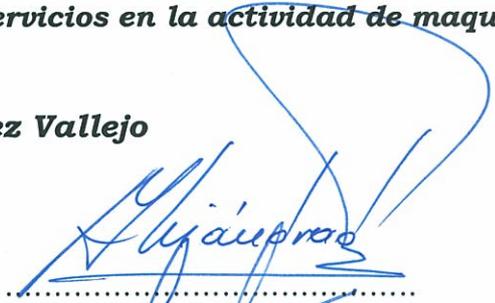
**Colegio de Jurisprudencia**

**HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS**

***“La violación a los principios tributarios de igualdad y Generalidad en la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila”***

***Alejandro Páez Vallejo***

Dr. Fabián Andrade  
Presidente del Tribunal e Informante



Dr. Javier Bustos  
Director de Tesis



Dr. Pablo Sánchez  
Delegado del Decano e Informante



Dr. Luis Parraguez  
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, 18 de Enero de 2013

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO

“La violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en la no devolución el IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila”

ALUMNO Alejandro Páez Vallejo

E VALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

El régimen tributario actual prevé la devolución de IVA pagado, cuando el mismo se incorpora en bienes que se exportan, sin que exista una razón técnica o jurídica para excluir de este régimen a los servicios que se exportan. Actualmente la exportación de servicios (tecnología, asistencia técnica e investigación) en el mundo supera en volumen a los bienes. Por lo que interesa analizar desde las Actas de discusión en el Congreso Nacional, de aquel entonces, las razones (descuido o actos deliberados) para excluir de dicho régimen a los servicios.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

Si bien la hipótesis jurídica parte del hecho de que la omisión por la cual los bienes y servicios utilizados en la exportación de servicios (particularmente al caso de la maquila) sería violatoria de los principios del régimen constitucional tributario de: igualdad y generalidad. Se llega a concluir que ello incluso sería desfavorable y contraproducente para utilizar bienes y servicios ecuatorianos de los mismos maquiladores en el Ecuador sobre los mismos bienes y servicios cuando se importan desde el exterior.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

Son suficientes en su base bibliográfica, incluye Actas del Congreso, jurisprudencia y análisis comparado de legislaciones de Iberoamérica.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

El contenido argumentativo es muy importante considerando que no existen autores que se hayan dedicado a un tema tan específico sobre la devolución de IVA en exportación de bienes vs. La no devolución de bienes en servicios, en particular al tema de la maquila. Por lo que cualquier hilo conductor para el debate será siempre importante.

FIRMA DIRECTOR:

Javier Bustos A.

Viernes, 23 de Noviembre de 2012

Quito, enero 4 de 2013

Doctor  
Luis Parraguez  
Decano  
Colegio de Jurisprudencia  
Universidad San Francisco de Quito

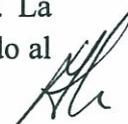
Estimado Luis:

Por tu intermedio pongo a consideración del Colegio de Jurisprudencia el siguiente informe y evaluación con respecto al trabajo de investigación de Alejandro Páez, intitulado: "La violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila".

1. En lo que respecta al problema planteado, el alumno se cuestiona, en un primer orden de asuntos, si el tratamiento que legislativamente se ha otorgado al agregado nacional en el régimen de maquila en relación con el tratamiento dispensado a la exportación de bienes se ajusta a los principios constitucionales en materia tributaria (principalmente el de igualdad); y, de otro lado, si la diferenciación efectuada es consistente con los fines extrafiscales que alientan la introducción en el sistema del régimen de maquila. El problema planteado se incardina en el análisis de racionalidad sistemática de la legislación en materia del IVA y la maquila, en el contexto constitucional. La relevancia del problema está dada por la invitación a pensar de manera consistente al formular una política pública.

2. El alumno plantea como hipótesis la existencia de una diferencia arbitraria en el tratamiento tributario del IVA en la maquila cuando se trata de un agregado nacional que involucra la adquisición local de bienes y servicios, por la ausencia de devolución del IVA pagado. Lo importante de la hipótesis no está dado por la consecuencia constitucional, por tratarse de un régimen de beneficio (positivo) cuya exclusión no resulta posible o conveniente. La hipótesis muestra como la definición de políticas públicas es inconsistente y marchan en senderos opuestos. El resultado: Mientras mayor agregado nacional menor competitividad de la empresa maquiladora por efecto del IVA, lo que a todas luces es contrario a la política de estímulo de la generación de empleo y riqueza local.

3. La línea argumentativa se ha asentado principalmente en la conceptualización de la maquila como un servicio y los defectos del régimen de devolución del IVA pagado localmente. La búsqueda del tercio de comparación para determinar la diferenciación arbitraria le ha colocado al



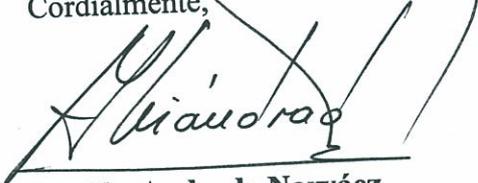
alumno en la encrucijada del efecto de una conclusión en este sentido: No tiene propósito constitucional alguno la exclusión del beneficio que mantienen terceros en desmedro de las empresas maquinadoras. Lo que se requiere es extender el beneficio en función de las políticas de estímulo vinculadas con la maquila que deben ser compatibles con las políticas extrafiscales vinculadas con el beneficio actual.

4. La información bibliográfica es pertinente.

Por todas estas consideraciones he asignado como evaluación el 90% del puntaje aplicable a un trabajo de investigación, según los siguientes criterios:

- (a) Importancia del problema presentado, con un máximo de quince puntos: 14 (catorce).
- (b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador, con un máximo de quince puntos: 14 (catorce).
- (c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados, con un máximo de veinte puntos. 19 (diecinueve).
- (d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada), con un máximo de cincuenta puntos. 43 (cuarenta y tres).

Cordialmente,



**Fabián Andrade Narváez**

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO**  
**EVALUACIÓN DE INFORMANTE / TRABAJO ESCRITO TESINA**

**TESINA / TITULO**

*“Generalidad en la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila”*

**ALUMNO**

*Alejandro Páez Vallejo*

**EVALUACIÓN**

**Importancia del problema presentado (15 puntos)**

El problema planteado es de importancia para el estudio del derecho ya que se presenta el problema de de la no devolución del IVA para los exportadores de servicios en la actividad de la maquila, dejando de lado la aplicación de los principios de igualdad y generalidad aplicables en el derecho tributario.

15 puntos

**Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador (15 puntos)**

Es de trascendencia la hipótesis planteada por el investigador, ya que se realiza un análisis respecto de la aplicación de los principios de igualdad y de generalidad, a la no devolución del IVA en la compras realizadas localmente, para la prestación del servicio de maquila, y establece las conclusiones de conveniencia del funcionamiento del régimen vigente.

15 puntos

**Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados (20 puntos)**

La investigación realizada respeta los parámetros mínimos de rigurosidad científica aplicables. En efecto, contiene las referencias bibliográficas y citas de pie de páginas mínimas para demostrar, por una parte, la tarea investigativa efectuada y, por otra, el respeto debido a los derechos de propiedad intelectual de los autores de las obras que se citan. Los documentos y materiales empleados son suficientes y pertinentes.

15 puntos

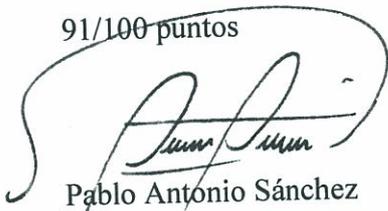
**Contenido argumentativo de la investigación (50 puntos)**

Considero que se trata de un esfuerzo académico serio, que demuestra un criterio jurídico formado y un nivel apropiado en el uso del lenguaje, en donde se realiza un análisis lógico y pertinente, dada el poco desarrollo del tema específico por parte de otros autores.

46 puntos

**TOTAL**

91/100 puntos



Pablo Antonio Sánchez

Docente del Colegio de Jurisprudencia

## **Dedicatoria**

*A mis padres, hermanos, familia, amigos y todos  
los que aportaron a la redacción del presente  
trabajo; especialmente, a la Unidad Tributaria  
de Pérez Bustamante & Ponce.*

## **Abstract**

The maquila industry, regulated by our legislation since the '90s, seems to be an attractive activity for Ecuador because it promotes industrial development, domestic production, technology, foreign investment, transfers of currency, employment, inclusion of local components, and exports; however, it is scarcely used by local companies due to legislative inconsistencies in our legal system.

Those inconsistencies are based on the premise that in our legislation maquila is understood to consist in exports of services subject to 0% VAT rate, and according to Article 72 of the Organic Internal Tax Regime Law, it cannot benefit from VAT refund on local purchases. In this connection, in order to perform maquila services Ecuadorian companies procure goods or services locally, which are incorporated into a productive process for manufacture of finished products, intended to be exported. Under our domestic legislation, those local purchases are subject to a 12% VAT rate, and thus an economic issue arises for Ecuadorian maquiladoras due to the application of a 12% VAT rate on purchases (local procurement) that cannot be offset with a 0% VAT rate on sales (exports).

This economic issue arises from the distinction established in Article 72 of the Organic Income Tax Regime Law pursuant to which only exporters of goods may benefit from VAT refund. Therefore, this dissertation will seek to determine the reasons that led law-makers to establish a distinction between exporters of goods and exporters of services in the maquila industry from the standpoint of the general principles of the Ecuadorian tax system such as equality and generality. It is important to take into account that the increasing VAT not subject to offset that is to be assumed by maquiladoras is seriously detrimental to the maquila industry because the tax levied on maquila services results in double taxation on the same goods.

## **Resumen**

La actividad de maquila, recogida por nuestra legislación desde la década de los noventa, a pesar de ser una actividad aparentemente atractiva para el Ecuador ya que a través de ésta se fomenta la industria, la producción local, la tecnología, la inversión extranjera, la transferencia de divisas, el empleo, el involucramiento de agregado nacional y las exportaciones, es una actividad escasamente utilizada por compañías nacionales debido a inconsistencias legislativas contempladas en nuestro ordenamiento jurídico.

Dichas inconsistencias parten de la premisa que en nuestra legislación, la actividad de maquila es considerada como una exportación de servicios sujeta a la tarifa 0% de IVA y, de acuerdo a lo establecido en el artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, no está beneficiada de la devolución de este impuesto generado en las adquisiciones locales. En ese sentido, para la prestación del servicio de maquila, las compañías ecuatorianas incurren en adquisiciones locales, ya sean de bienes o servicios, los cuales se involucran al proceso productivo para la elaboración del producto final que será exportado. Dichas adquisiciones locales, de acuerdo a nuestra legislación interna están gravadas con tarifa 12% de IVA, generándose un conflicto económico para las compañías maquiladoras ecuatorianas debido a un IVA en compras (adquisiciones locales) a tarifa 12% imposible de ser compensado frente a un IVA en ventas (exportaciones) a tarifa 0%.

Este conflicto económico es generado por la diferenciación que ha establecido el artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno al beneficiar con el derecho a la devolución del IVA exclusivamente a los exportadores de bienes. Por lo tanto, el presente trabajo estará enfocado a determinar cuáles fueron los motivos del legislador en realizar esta diferenciación entre los exportadores de bienes y exportadores de servicios en la actividad de maquila, desde el punto de vista de los principios generales del régimen tributario ecuatoriano como son la igualdad y generalidad. Es importante tomar en cuenta que el IVA incompensable y creciente que deberá ser asumido por las compañías maquiladoras, perjudica gravemente a ésta actividad ya que se carga un impuesto al servicio de maquila ocasionando una doble imposición respecto de un mismo bien.

# Indice

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	1
Capítulo 1: Conceptos preliminares entorno al IVA y la actividad de maquila.....	5
1.1 El Impuesto al Valor Agregado.....	5
1.1.1 El IVA en los servicios.....	7
1.1.2 Procedimiento para la devolución de IVA en exportación de bienes.....	10
1.2 La actividad de maquila.....	12
1.2.1 Tipos de maquiladoras.....	14
1.2.2 Importación bajo régimen especial y beneficios tributarios.....	17
1.2.3 Servicio en territorio nacional o servicio exportado.....	20
1.2.4 Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE's) y su comparación con la actividad maquila.....	22
1.3 La maquila en el derecho comparado.....	26
1.3.1 México.....	27
1.3.2 Colombia.....	29
Capítulo 2: Análisis comparativo y consecuencias económicas ocasionadas por la no devolución del IVA en la actividad de maquila.....	32
2.1 El principio de igualdad tributaria.....	33
2.2 El principio de generalidad tributaria.....	40
2.3 Criterios de comparación para aplicar diferenciaciones entre contribuyentes.....	43
2.4 Similitudes entre la actividad de maquila y la exportación de bienes involucrados a procesos industriales.....	47
2.4.1 Motivación Legislativa para realizar el tratamiento diferenciado.....	52
2.5 Similitudes entre la actividad de maquila y el turismo receptivo.....	59
2.6 Consecuencias económicas ocasionadas por la no devolución del IVA en la actividad de maquila.....	64
Conclusiones.....	74
Recomendaciones.....	79
Bibliografía.....	81

## Abreviaturas

CE	Constitución del Ecuador
C.C.	Código Civil ecuatoriano
COPCI	Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones
FOB	<i>Free On Board</i> (español: libre a bordo)
FODINFA	Fondo de Desarrollo para la Infancia
ICE	Impuesto a los Consumos Especiales
ISD	Impuesto a la Salida de Divisas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
Ley 90	Ley de Régimen de Maquila y Contratación Laboral a Tiempo Parcial
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de 2004
LRETE	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno de 1989
MCPEC	Ministerio Coordinador de Producción, Empleo y Competitividad
MICIP	Ministerio de Industrias, Comercio, Integración y Pesca
MIPRO	Ministerio de Industrias y Productividad
RLORTI	Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
SENAE	Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador
SRI	Servicio de Rentas Internas del Ecuador
ZEDE`s	Zonas Especiales de Desarrollo Económico

## INTRODUCCIÓN

A partir de la promulgación de la Constitución de Montecristi en octubre de 2008, el Ecuador ha iniciado un proceso de reforma industrial a través de la cual se ha intentado dar mayor fomento a la producción nacional con valor agregado a través de una serie de objetivos económicos, tributarios y comerciales. La Constitución ha plasmado como objetivos generales de la política económica el incentivo a la producción nacional, la productividad y la competitividad, intentando involucrar la mayor cantidad de valor agregado nacional a los procesos productivos. Como objetivos de la política comercial, la Constitución ha fomentado las economías de escala, al aparato productivo y a la producción nacional. Por último, como objetivos dentro de la política fiscal, la Constitución ha considerado como primordial generar incentivos tributarios para la inversión en los diferentes sectores de la economía. Estos tres objetivos se ven mayormente impulsados en las actividades de exportación con valor agregado y el involucramiento de significativa mano de obra, otorgándoles la característica de exportaciones preferenciales.

En este contexto de promoción a la inversión nacional y exportaciones, la Asamblea Nacional en diciembre de 2010 expidió el COPCI<sup>1</sup>, a través del cual se dio aplicabilidad y consonancia a todos los objetivos económicos, comerciales y fiscales indicados. Otro

---

<sup>1</sup> (Ecuador) Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

cambio radical que trajo el COPCI fue la modificación al régimen aduanero y la derogación expresa de la Ley Orgánica de Aduanas de 1998<sup>2</sup>. Dentro del nuevo régimen aduanero y como mecanismo para fomentar las exportaciones, el COPCI creó un régimen especial para las importaciones denominado “régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo”, en el cual se incluyó a la actividad de maquila. Es importante mencionar que la actividad de maquila no es una actividad nueva en nuestro ordenamiento jurídico puesto que data desde 1990 en que se publicó la Ley 90<sup>3</sup>.

Doctrinariamente, la maquila es un contrato celebrado por una compañía extranjera y una compañía local en el cual se realiza una actividad industrial, involucrada en un proceso productivo a grande o mediana escala, en el cual se intenta abaratar costos de producción y mano de obra, para elaborar, transformar, reparar, ensamblar o perfeccionar un producto final el cual será exportado a su destino final.

En ese aspecto, el incentivo primordial que nuestra legislación otorga a la actividad de maquila es respecto a la importación de la materia prima, tecnología, maquinaria, permitiendo su importación sin el pago de ningún tipo de impuesto tales como el IVA, el ICE y derechos arancelarios.

A pesar de este respaldo constitucional y legal que envuelve a la actividad de maquila y de los beneficios aduaneros que existen a la importación, sigue siendo una actividad escasamente utilizada en nuestro ordenamiento jurídico. En ese contexto, nos ha parecido conveniente involucrarnos en todos los elementos característicos de la actividad de maquila y detectar el principal motivo por el cual esta actividad ha vuelto a caer en desuso por nuestros inversionistas nacionales y extranjeros; análisis que lo realizaremos a partir de un enfoque tributario-económico.

Lo primero que cabe mencionar es que la actividad de maquila es considerada por nuestra legislación y, por el derecho comparado, como una exportación de servicios; por lo tanto, sujeta a tarifa 0% de IVA. Sin embargo, como lo indicamos, la actividad de maquila está inmersa en un proceso productivo en el cual pueden involucrarse bienes o servicios de origen nacional para la fabricación del producto final (llamado agregado nacional), adquisiciones que por ser realizadas en territorio ecuatoriano están sujetas a

---

<sup>2</sup> (Ecuador) Ley Orgánica de Aduanas. Registro Oficial No. 359 de 13 de julio de 1998.

<sup>3</sup> (Ecuador) Ley de Régimen de Maquila y Contratación Laboral a Tiempo Parcial. Registro Oficial Suplemento No. 493 de 03 de agosto de 1990.

la tarifa de 12% del IVA. Así, al mantener un IVA en compras locales tarifa 12% y un IVA en ventas de exportación tarifa 0%, se genera un evidente problema económico para todos los exportadores que involucren bienes o servicios locales a su producto que será exportado; conflicto que se traduce a un IVA imposible de compensarse mediante crédito tributario y, por lo tanto, creciente.

Para solucionar este conflicto y fomentar las exportaciones, nuestra LORTI a través del artículo 72 ha establecido un mecanismo de devolución del IVA en 90 días para todas las adquisiciones locales realizadas e involucradas en las exportaciones. Sin embargo, la misma norma es clara en indicar que este beneficio únicamente podrán acceder exportadores de bienes excluyendo así a todas las compañías exportadoras de servicios.

En ese contexto es importante mencionar que la actividad de maquila no es una exportación común de servicios sino que al ser una actividad de ensamble, de confección, de perfeccionamiento, de transformación o reparación la cual culmina con la exportación de un bien, la restricción al beneficio de la devolución del IVA es más alarmante y gravosa. En virtud de ello es importante preguntarse ¿qué ocurre en el caso de que en el servicio de maquila se involucren bienes o servicios nacionales adquiridos por la compañía maquiladora?

El distingo realizado por legislador a través del artículo 72 de la LORTI, no podría ser analizado sin los principios generales del derecho tributario, principios aceptados por la mayoría de ordenamientos jurídicos y recogidos por nuestra Constitución en el artículo 300. A través de estos principios –principalmente el principio de igualdad y generalidad- podremos determinar si es que la diferenciación establecida en el artículo 72 de la LORTI es razonada y justificada o es una diferenciación violatoria al derecho de no discriminación e igualdad formal.

Dicho cuestionamiento se convierte en la hipótesis del presente trabajo, en el cual intentaremos determinar si el tratamiento diferenciado establecido por el legislador en el artículo 72 de la LORTI, es un tratamiento diferenciado justificado en los principios generales del derecho tributario como son la igualdad y proporcionalidad y motivado por razones extra-fiscales; o, simplemente es una diferenciación arbitraria, irracional e injustificada violatoria a los principios generales del derecho tributario y, por lo tanto,

violatoria al derecho a la no discriminación e igualdad formal consagrados igualmente en nuestra Constitución.

En virtud de ello, hemos dividido al presente trabajo en dos capítulos, el primero conceptual e introductorio y, el segundo, de comparación y consecuencias económicas derivadas de la no devolución del IVA para compañías maquiladoras. Así, el primer capítulo partirá de dos conceptos a ser desarrollados: el IVA y la actividad de maquila. Analizaremos las características típicas del IVA, cual es el tratamiento que se da al IVA en los servicios y como opera la devolución del IVA para exportadores de bienes. Seguido de ello desarrollaremos a la actividad de maquila y sus orígenes, el régimen aduanero especial y el tratamiento que se da a esta actividad en el derecho comparado.

El segundo capítulo tiene como objetivo fijar los elementos de comparabilidad a través de un análisis de los principios generales del derecho tributario como son la igualdad y la generalidad y, cómo se aplican estos principios en el caso en que se otorgue un beneficio fiscal a un grupo específico y no a otro. Seguido de ello, y para poder determinar si el tratamiento diferenciado es justificado o injustificado, analizaremos lo que la doctrina constitucional denomina tercios de comparación. Compararemos a dos grupos que aparentemente están en similares condiciones que la actividad de maquila. Por último, concluiremos con los efectos económicos que genera la no devolución del IVA en las compañías inmersas en la actividad de maquila; partiendo de la contradicción normativa que mientras más agregado nacional se involucre al proceso productivo, más caro será el servicio de maquilado. Así, las compañías maquiladoras –para abaratar sus costos de producción- se verá en la necesidad de importar toda la materia prima del extranjero, consecuencia totalmente absurda y contraria a los objetivos constitucionales de promoción de la industria nacional.

# **CAPÍTULO 1: CONCEPTOS PRELIMINARES ENTORNO AL IVA Y LA ACTIVIDAD DE MAQUILA**

## **1.1 El Impuesto al Valor Agregado**

El IVA adoptado por el Ecuador a partir de 22 de diciembre de 1989 en la LRTI, actualmente recogido por la LORTI, es el impuesto que grava a la transferencia de bienes corporales, las importaciones, los servicios, los derechos de autor, los derechos de propiedad industrial y los derechos conexos. El artículo pertinente es el siguiente:

Art. 52. [LORTI]- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Dentro de la doctrina tributaria, las características que envuelven este impuesto son: indirecto, real, neutral, nacional, coparticipable y plurifásico<sup>4</sup>.

Por indirecto entendemos al impuesto que puede ser trasladable a un destinatario final, se fundamenta en un acto o hecho económico y, por lo general, está destinado al gasto. Es decir, si bien aparentemente afecta todas las transacciones -desde la producción hasta la comercialización- es un impuesto que está destinado únicamente al consumidor final<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Cfr. S. RIVERO. *Impuesto al Valor Agregado: Manual Práctico*. ed. Depalma. Buenos Aires. 2000. p. 1.

<sup>5</sup> Cfr. C. GARCÍA VIZCAINO. *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*. ed.

Por real entendemos al impuesto cuyas obligaciones nacen sobre el objeto del hecho imponible; es decir, que mira únicamente a la transacción sin considerar las situaciones personales del contribuyente<sup>6</sup>. Sin embargo, a pesar de ser un impuesto de naturaleza objetivo, la LORTI contempla ciertas excepciones las cuales radican en beneficios a ciertos contribuyentes con ciertas características específicas como por ejemplo: la devolución del IVA para personas con discapacidad (artículo 74 LORTI), la devolución del IVA para las personas de la tercera edad (artículo 181 RLORTI), entre otras excepciones de carácter personal.

Por neutral entendemos al impuesto que no persigue la incitación o abstención de una acción u actividad específica (como busca el ICE) sino que aplica para toda una colectividad indistintamente de la situación financiera de cada contribuyente<sup>7</sup>. Sin embargo, como veremos que en el presente trabajo, existen ciertas excepciones en las cuales los efectos alrededor del IVA (ej. exenciones y devoluciones) inciden en la decisión final de inversionistas extranjeros o nacionales respecto del tipo de actividad a realizar (ej. la maquila).

Por nacional entendemos al impuesto que se origina en el país donde se consume el bien o donde se presta el servicio. A causa de ello y tratando de armonizar las legislaciones de todos los países, las importaciones de bienes por lo general están gravadas con IVA tarifa 12% mientras que las exportaciones se encuentran gravadas con tarifa 0%. En ese sentido está redactada nuestra LORTI en su artículo 56 numeral 14 en donde se indica claramente que los servicios que se exportan gravan IVA tarifa 0%.

Por coparticipable entendemos al impuesto en donde no sólo es el Estado es el recaudador del impuesto, sino que la ley faculta para que sean los mismos sujetos pasivos quienes recauden el impuesto y se lo entreguen al SRI, denominados agentes de percepción. La LRTI en su artículo 63 establece lo siguiente:

- En calidad de agentes de percepción:
  - Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;
  - 1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

---

Depalma. Buenos Aires. 1999. p. 76.

<sup>6</sup> *Ibíd.* p. 71.

<sup>7</sup> Cfr. M. PLAZAS Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. ed. Temis. Bogotá. 1998. p. 17.

Por plurifásico se entiende al impuesto que grava en los distintos estadios de fabricación y distribución del producto, desde el productor hasta el consumidor final. Es por esta razón que en otros países se lo conoce como el Impuesto al Valor Añadido, en donde en cada estadio de la cadena productiva se va generando un “valor añadido” sobre el cual recae el impuesto<sup>8</sup>. Nuestra LORTI recoge este mismo principio en el artículo 52 cuando indica que “[s]e establece el Impuesto al Valor Agregado [...] en todas sus etapas de comercialización.”

En la normativa comunitaria andina, la norma que regula el IVA es la Decisión 599 del Acuerdo de Cartagena la cual, es de obligatorio cumplimiento para el Ecuador<sup>9</sup>. Dentro de sus principales finalidades, la Decisión 599 establece la armonización de políticas tributarias que garanticen las condiciones de competencia entre los países miembros de la Comunidad Andina, evitando principalmente la introducción de obstáculos al comercio intracomunitario; además garantiza una mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios de los países miembros. Los aspectos generales que regulan el IVA dentro de la normativa andina son igualmente los principios de neutralidad y nacionalidad. La normativa andina regula principalmente aspectos sustanciales y procedimentales en torno a la aplicación del IVA como por ejemplo principios generales, reglas de aplicación de la territorialidad, tipos de servicios, etc.

### **1.1.1 El IVA en los servicios**

Como ya lo mencionamos anteriormente, de acuerdo al artículo 52 de la LORTI, el IVA también grava la prestación de servicios. Mauricio Plazas define a la prestación de servicio como:

*[L]a prestación de una obligación de hacer o de no hacer, a cargo de una o más personas y a favor de otra u otras, como contrapartida directa y relativamente equivalente al pago de un precio y dentro de un contexto de valor agregado, en la medida en que la actividad que se trate no se encuentre expresamente excluida por la ley [las cursivas son más]*<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. M. PLAZAS Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado...Óp. cit.*, p. 41

<sup>9</sup> (Ecuador) Decisión 599 del Acuerdo de Cartagena. Registro Oficial Suplemento No. 7 de 29 de abril de 2005.

<sup>10</sup> M. PLAZAS VEGA. *El IVA en los servicios*. ed. Temis. Colombia. 1993. p. 121

De la referida definición es importante realizar las siguientes aclaraciones. Por lo general la obligación principal derivado de un contrato de servicios es la obligación de hacer como los servicios de limpieza, servicios de comida, alojamiento; siendo la excepción, la obligación de no hacer como por ejemplo el contrato de no construcción sobre determinado espacio geográfico.

Bonivento Fernández por su parte considera como contrato de arrendamiento en general como “aquel en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa (locatio conductio rei), o a ejecutar una obra (locatio conductio operaris) o prestar un servicio (locatio conductio operarum), y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado<sup>11</sup>.”

Por lo tanto, resulta importante mencionar que la contraprestación motivo del servicio debe traducirse a un pago, ya sea pago en especie o pago dinero y que por lo general se da en contratos de ejecución simultánea o de tracto sucesivo, los cuales se van generando mes a mes, con contraprestaciones simultáneas y periódicas<sup>12</sup>.

La LORTI entiende a la prestación de servicios de la siguiente manera:

Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- 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* [las cursivas son mías].

De la referida definición, es importante resaltar el énfasis que realiza la norma respecto de la carencia de relación laboral en la prestación de servicios. Otro elemento importante de la definición de la LORTI es el elemento material o intelectual, dando exactamente lo mismo los servicios que presta un albañil a los servicios que presta un médico. En ese mismo sentido, el Código Civil entiende como servicio aquel que presta un individuo de carácter inmaterial o intelectual como por ejemplo la composición de una obra literaria (artículo 1941 C.C.), siempre y cuando no exista relación de dependencia.

Sin embargo, ninguna de las definiciones aportadas es clara en definir hasta qué punto se puede considerar como servicio aquella prestación la cual tiene objeto final la

---

<sup>11</sup> Cfr. J. BONIVENTO FERNÁNDEZ. *Los principales contratos civiles*. ed. Librería del Profesional. Bogotá. 1992. p. 327

<sup>12</sup> Cfr. M. PLAZAS VEGA. *El IVA en los servicios...Óp. cit.*, p. 137

entrega de un bien mueble. Un clarísimo ejemplo es la contratación de un pintor para que realiza un autorretrato. ¿Dicha relación jurídica se trata de la venta de una pintura o de la prestación de un servicio? La misma pregunta podríamos hacernos respecto de la compra o la confección de un traje o en la actividad de maquila.

El Código Civil esclarece el panorama a través del contrato de obra material, el cual citamos a continuación<sup>13</sup>:

*Art. 1930.- Si el artífice suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta, pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra.*

Por consiguiente, el peligro de la cosa no pertenece al que ordenó la obra sino desde su aprobación, salvo que se haya constituido en mora de declarar si la aprueba o no.

*Si la materia es suministrada por la persona que encargó la obra, el contrato es de arrendamiento.*

*Si la materia principal es suministrada por el que ha ordenado la obra, poniendo el artífice lo demás, el contrato es de arrendamiento.* En el caso contrario, de venta.

El arrendamiento de obra se sujeta a las reglas generales del contrato de arrendamiento, sin perjuicio de las especiales que siguen [las cursivas son mías].

El artículo aportado es de vital importancia porque establece las reglas de cuando se puede considerar a la elaboración, perfeccionamiento, construcción como una compraventa y, cuando puede considerarse como la prestación de un servicio (ej. servicio de construcción). Bajo aquel presupuesto, si es que un individuo compra tela y le entrega al sastre para que confeccione un traje, es claramente un servicio. Por el contrario, si el mismo individuo acude donde el sastre y este último es quien proporciona la tela para el traje es claramente una compraventa<sup>14</sup>.

Los dos ejemplos propuestos, tanto la venta como el servicio, son transacciones que están gravadas con tarifa 12%. Sin embargo, ¿qué ocurriría en el caso de la contratación para alguien que fabrique pan? ¿Es una venta o es un servicio? o ¿qué pasa con el contrato de servicio de construcción de inmueble y el contrato de venta de inmueble? Las preguntas formuladas son de vital importancia principalmente por la tarifa que aplicaría a determinada transacción. Si es una compraventa está claro que de acuerdo a la LORTI, gravaría IVA tarifa 0% pero si es un servicio debería gravar tarifa 12%.

En el derecho tributario, la divergencia que una determinada actividad sea considerada como una compraventa o como un servicio es de vital importancia;

---

<sup>13</sup> (Ecuador) Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

<sup>14</sup> Cfr. M. PLAZAS VEGA. *El IVA en los servicios...Óp. cit.*, p. 137

principalmente por las distintas tarifas que podrían aplicar a la transacción y por la devolución del IVA. Así, no es lo mismo que a una determinada actividad se la considere como exportación de bienes y a otra como exportación de servicios, ya que para esta última actividad no existe devolución del IVA.

### **1.1.2 Procedimiento para la devolución del IVA en exportación de bienes**

Al tratarse el presente trabajo sobre la devolución del IVA para las compañías exportadoras, es importante analizar el tratamiento y procedimiento para que la devolución se vuelva efectiva.

La normativa aplicable para la devolución del IVA para exportadores de bienes es la LORTI, el RLORTI y la Resolución del SRI No. 33 publicado en el R.O. 636 de 08 de febrero de 2012.

La LORTI dentro de su artículo 72 ha establecido lo siguiente:

*Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y este deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo [las cursivas son mías].*

Del artículo referido se desprenden los siguientes requisitos para que opere la devolución del referido impuesto: i). La devolución puede solicitarla cualquier persona natural o jurídica que ha realizado exportación de bienes; ii). El exportador debe haber adquirido bienes o servicios de nacionales que han sido involucrados en el bien que se exporta; iii). El contribuyente debe presentar la respectiva solicitud de devolución.

Al ser el IVA un impuesto mensual, las devoluciones también se las realiza a mes vencido de acuerdo a todas las exportaciones que se realizaron durante aquel periodo. Para poder solicitar la devolución, el contribuyente debe estar al día en todas sus obligaciones formales y sustantivas. Es decir, debió haber presentado su declaración mensual del IVA, declaración de IVA como agente de retención y el anexo transaccional simplificado (ATS).

La lógica detrás de la devolución del IVA en la exportación de bienes radica en las características mismas del impuesto como es el carácter nacional y plurifásico además de tener una motivación económica para el fomento de las exportaciones. Como bien lo menciona el artículo 72 de la LORTI, este reembolso que debe efectuar el SRI es un derecho a favor del contribuyente, por ello el reconocimiento de intereses a partir del día 91 en que se realizó la solicitud.

El procedimiento para solicitar la devolución del IVA, tiene un etapa que se la realiza a través del sistema informático del SRI y, la siguiente, que se la realiza a través de ventanillas. Antes de solicitar la devolución de este impuesto, el contribuyente debe registrarse ante el SRI como exportador. Previo al ingreso de la solicitud, el contribuyente debe efectuar una prevalidación a través del sistema informático del SRI en el cual se detalla un reporte de las adquisiciones locales gravadas con tarifa 12%; prevalidación que debe ser impresa y presentársela junto con la solicitud de devolución del IVA.

Al momento de acercarse a ventanilla, el contribuyente junto con la solicitud de devolución debe presentar los siguientes documentos: 1. Reporte de prevalidación del periodo solicitado; 2. Copia de la cédula de identidad, cédula de ciudadanía o pasaporte y papeleta de votación del solicitante (solo si es la primera vez que se lo solicita); 3. Copia del nombramiento del Representante Legal debidamente inscrito en el Registro Mercantil; 4. Copias certificadas de comprobantes de venta y documentos de importación que sustenten los costos de producción y comercialización (documentos que deben contener el sello y firma original del contador o representante legal); 5. Listado de comprobantes que sustenten las adquisiciones locales que han sido involucrados en el producto exportado (firmado por el representante legal y contador), además un listado en medio magnético<sup>15</sup>.

Es importante mencionar que a partir de enero del año 2008, los exportadores constituyen agentes de retención en todas las adquisiciones o importaciones que se realice para la exportación del bien. Es decir, el contribuyente deberá retener el 100% del valor del IVA y entregar a su proveedor local un comprobante de retención por el IVA retenido. A través de este mecanismo, se visualiza el carácter coparticipable del

---

<sup>15</sup> (Ecuador) SRI. *Devolución del IVA para exportadores de bienes.* <http://www.sri.gob.ec/web/10138/197> (acceso: 26/09/2012).

impuesto; sin embargo, no siempre puede ser aplicable<sup>16</sup>. Es importante mencionar que de acuerdo la RLORTI, el valor máximo de devolución del IVA no podrá superar el 12% del valor de las exportaciones efectuadas por el mismo periodo por el cual se pidió la devolución. De generarse un saldo a favor del contribuyente, este podrá ser utilizado en otras solicitudes futuras de devolución del IVA.

Todo este largo procedimiento que deben cumplir todas las compañías exportadoras para no encarecer su producto y asumir un costo adicional del 12%, tiene otras dificultades adicionales que se traducen a que el SRI puede objetar el reconocimiento de esta devolución y, por lo tanto, negarla. Esta negativa puede ser impugnada en sede administrativa o sede judicial ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal; gestión que ocasiona un gasto adicional para la compañía exportadora.

## **1.2 La actividad de maquila**

La actividad de maquila implementada en el Ecuador desde la década de los noventa es el proceso industrial destinado a la elaboración, perfeccionamiento, transformación o reparación de bienes de procedencia extranjera, importados bajo un régimen aduanero especial con exoneración total o parcial de tributos, con la finalidad de ser reexportados al propietario de la mercadería y con la posibilidad de incorporación de componentes nacionales<sup>17</sup>.

Esta actividad económica ha sido escasamente utilizada por la industria nacional principalmente por el poco fomento que el Gobierno le ha dado y –como veremos en el presente trabajo- por las incongruencias en los beneficios fiscales que establece nuestro ordenamiento jurídico. Antiguamente, la base legal que aplicaba para la actividad de maquila era el Reglamento a la Ley de Régimen de Maquila<sup>18</sup>, la Ley Orgánica de Aduanas y el Reglamento a la Ley Orgánica de Aduanas<sup>19</sup>. Actualmente, con la publicación del COPCI y la derogación expresa de la Ley Orgánica de Aduanas, el

---

<sup>16</sup> Cfr. S. RIVERO. *Impuesto al Valor Agregado: Manual Práctico*. ed. Depalma. Buenos Aires. 2000.

<sup>17</sup> (Ecuador) Ley de Régimen de Maquila y Contratación...*Óp. cit.*, artículo 1.

<sup>18</sup> (Ecuador) Reglamento a la Ley de Régimen de Maquila. Registro Oficial No. 553 de 31 de octubre de 1990.

<sup>19</sup> (Ecuador) Reglamento a la Ley Orgánica de Aduanas. Registro Oficial No. 158 de 07 de septiembre de 2000.

régimen de maquila está comprendido dentro de la Resolución de la SENA No. 687<sup>20</sup>, el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción<sup>21</sup>, la Ley 90 y el Texto Unificado de Legislación del MICIP<sup>22</sup>.

Esta actividad *sui generis* desde los inicios de su creación ha sido un régimen escasamente utilizado por las compañías nacionales a pesar de ofrecer beneficios laborales y tributarios interesantes. El órgano regulador de la actividad de maquila fue el MICIP; sin embargo, a partir del 2010, el ministerio a cargo es el MIPRO a través de su Subsecretaría de Industrias, Productividad e Innovación Tecnológica. En caso de que se pretenda establecer actividades de maquila respecto de cualquier otra actividad que no tenga que ver con la industria y producción, deberá solicitarse la autorización al Ministerio del ramo.

En el mundo, la actividad de maquila ha sido largamente utilizada desde la década de los cincuenta y ha otorgado beneficios millonarios tanto a los países que han servido como maquiladores (países huéspedes), como a los países que se han beneficiado de aquel servicio<sup>23</sup>. La actividad de maquila inicialmente se radicó en Puerto Rico; sin embargo, en base al éxito que generó rápidamente se expandió a la mayoría de países del mundo, especialmente en países asiáticos y latinoamericanos<sup>24</sup>.

Con el avance y desarrollo de este mecanismo de producción (elaborar productos en otras jurisdicciones para exportar la totalidad de la mercadería abaratando costos) se han ido creando una serie de instituciones alrededor de ella como por ejemplo: Parques Industriales, Zonas Francas, Plataformas de Exportación, Depósitos Industriales, Programas Fronterizos de Industrialización, y las ahora famosas Zonas Económicas de Desarrollo (ZEDE's)<sup>25</sup>.

Durante un largo período de tiempo, mientras la izquierda estaba fuertemente arraigada en el mundo -especialmente en los países latinoamericanos y Europa del este-

---

<sup>20</sup> (Ecuador) Normas para Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo. Registro Oficial No. 602 de 22 de diciembre de 2011.

<sup>21</sup> (Ecuador) Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción. Registro Oficial Suplemento No. 452 de 19 de mayo de 2011.

<sup>22</sup> (Ecuador) Texto Unificado de Legislación del MICIP. Registro Oficial No. 744 de 14 de enero de 2003.

<sup>23</sup> RAMIRO CHIRIBOGA. *Maquila: Reto al Desarrollo*. Mañana Editores. Quito. 1991. p. 10

<sup>24</sup> Cfr. JURGEN SCHULDT Y OTROS. *¿Es viable la maquila en el Ecuador?* Ed. ILDIS. 1991. p. 13

<sup>25</sup> *Ibid.* p. 13

se miró a la maquila como el mecanismo de control y explotación que utilizaban los países de “primer mundo” a países “subdesarrollados” o “tercermundistas”.

Luego de varios años en que la apertura a la globalización y, especialmente, a causa del desarrollo impensable que han tenido los principales países maquiladores como China e India, nuevamente la actividad de maquila empieza a ser una opción de desarrollo para los países latinoamericanos. En ese sentido, el actual gobierno ecuatoriano a través de la publicación del COPCI ha intentado dar impulso a esta actividad industrial que fomenta la producción.

La compañía extranjera busca a través de la actividad de maquila una reducción en sus costos operacionales principalmente en la fuerza de trabajo, en el consumo de energía y en el costo de las materias primas. Por su lado, el país huésped, busca fomentar la mano de obra nacional, ahorrar divisas, descentralizar la industria, recibir tecnología de punta, modernizar los procesos productivos, incrementar la productividad nacional y sobre todo atraer inversión extranjera.

En ese sentido, la Ley de Régimen de Maquila y Contratación a Tiempo Parcial indica que las operaciones de maquila están dirigidas principalmente a:

- a) La modernización y tecnificación de los sectores productivos;
- b) La inversión en sectores de tecnología avanzada;
- c) La captación de mano de obra y su capacitación;
- d) *Proporcionar la mayor incorporación de componentes nacionales en los procesos de maquila; y,*
- e) *Estimular la inversión extranjera directa en el país [las cursivas son mías].*

### **1.2.1 Tipos de maquiladoras**

Lo primero que cabe mencionar es que la operación de maquila, tanto en Ecuador como en el mundo entero es considerada como la prestación de un servicio. Así, una compañía extranjera con intereses en fabricar productos de cualquier índole, contrata los servicios de una compañía maquiladora para que elabore un producto terminado o semi-elaborado con materia prima proporcionada por lo general por la compañía extranjera. Como bien lo indica Ramiro Chiriboga:

Por lo general son compañías principalmente de capital extranjero, que se instalan con la única finalidad de perfeccionar bienes para su exportación. Mayormente operan bajo un contrato para *subensamblar, ensamblar, transformar o terminar bienes de propiedad de su casa matriz*, que son reexportados hacia la misma. Casi siempre las herramientas y equipos para la producción, así como las maquinarias, partes y piezas,

permanecen bajo el dominio (propiedad) de la casa matriz y son internadas bajo el régimen de admisión temporal [las cursivas son mías]<sup>26</sup>.

Con el pasar del tiempo y el beneficio de este tipo de actividad, en la actualidad se ha visto la necesidad de que en el proceso productivo de la maquila se agreguen productos de la misma nacionalidad que el de la compañía maquiladora; es decir, productos del país huésped denominados agregado nacional. En estos casos específicos, el producto final de la actividad de maquila tendrá un origen mixto, ya que estará compuesto por materia prima extranjera y por materia prima nacional.

Así como la compañía extranjera proporciona la materia prima, también puede aportar con maquinaria y tecnología. Esta maquinaria y tecnología de acuerdo a lo establecido por la Ley 90 y el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción también está exonerada de impuestos a la importación.

Con estos antecedentes, hemos detectado que existen cuatro diferentes escenarios en los cuales puede llevarse a cabo actividades de maquila sin perjuicio de que existan escenarios adicionales o híbridos. Los escenarios que hemos determinado son los siguientes: a). Maquila pura y directa.- Cuando la compañía extranjera crea una empresa vinculada en otro país y monta la infraestructura propia para realizar operaciones de maquila en la cual su relación es de matriz-sucursal. La iniciativa en este tipo de maquila proviene del extranjero; b). Maquila indirecta.- Cuando la compañía extranjera suscribe contratos de producción con compañías locales independientes sin la relación matriz-sucursal. A pesar de que la compañía extranjera aporta la maquinaria, equipo y tecnología, la compañía nacional tiene total autonomía. A este tipo de maquila la doctrina la denomina como programas de “Shelter” o Albergue<sup>27</sup>; c). Maquila tipo arrendamiento industrial.- Cuando la compañía extranjera únicamente proporciona la materia prima de origen extranjero y la compañía maquiladora es propietaria de toda su infraestructura. Lo que ocurre en este escenario es una especie de arrendamiento industrial que permite a compañías extranjeras obtener ventajas en cuestión de costos y su relación es del tipo cliente-proveedor; d). Maquila con agregado nacional.- Cuando la compañía extranjera proporciona parte de la materia prima y el resto de la materia prima debe ser adquirida la por la compañía maquiladora. Dentro de esta categoría puede

---

<sup>26</sup> RAMIRO CHIRIBOGA. *Maquila: Reto al Desarrollo*. Óp. cit., p. 16

<sup>27</sup> Cfr. *Ibíd.* p. 17

producirse cualquiera de los escenarios anteriormente descritos; es decir, puede establecerse la relación cliente-proveedor o matriz-sucursal, además de que la maquinaria pueden ser de propiedad de la compañía extranjera o de la compañía maquiladora. La característica esencial en este escenario es que el producto final estará compuesto por materia prima nacional y materia prima extranjera.

Nuestro actual ordenamiento jurídico no tiene restricción alguna para los escenarios antes descritos por lo tanto, cualquiera de ellos es potencialmente viable. Sin embargo, desde el punto de vista económico, es más beneficioso para el Ecuador que en el proceso productivo de la actividad de maquila intervenga la mayor cantidad de agregado nacional. Así, desde el punto de vista económico es más favorable para el Ecuador el escenario denominado “Maquila con agregado nacional”.

Este escenario además de generar mayor mano de obra y tecnología, fomenta la industria local a través de exportaciones indirectas. Se entiende por exportaciones indirectas, todo el agregado nacional involucrado en procesos productivos que dan como resultado final un producto final de origen mixto el cual será exportado.

Ponemos como ejemplo una empresa que fabrica sacos y telas para envasar alimento de animales, balanceado, cemento, etc. Dicho producto está elaborado aproximadamente en un 90% con materia prima derivada del polipropileno -materia que el Ecuador no produce- y un 10% con materia prima nacional tales como hilos, tintas, sellos, etc. Este 10% que se involucra en el proceso productivo de la maquila llamado agregado nacional, generaría mayores ingresos para el Estado ecuatoriano ya que fomenta la industria interna, genera competitividad frente a proveedores extranjeros y produce una exportación indirecta<sup>28</sup>. Así, en el escenario “Maquila con agregado

---

<sup>28</sup> A pesar de que la intención del agregado nacional es el fomento de la producción nacional, existen casos en que dichas adquisiciones nacionales provienen de una importación realizada por otro contribuyente; es decir, bienes que fueron nacionalizados y, por lo tanto, pagado los respectivos aranceles e impuestos. Pese a que en este caso específico no se puede considerar a dichos bienes como agregado nacional, es importante tomar en consideración que dicha venta igual estará sometida a tarifa 12% y, por lo tanto, es importante que exista la devolución del IVA para los exportadores que hayan adquirido dicho bienes en la elaboración de su producto final.

Hay que tomar en consideración que a pesar de que dichos bienes nacionalizados no fomentan la industria nacional, desde otra óptica sí fomenta la economía nacional ya que de igual generan ingresos para el Estado ecuatoriano. Por ejemplo, para nacionalizar dicha mercadería el contribuyente debió haber pagado impuestos y derechos arancelarios; al vender dichos bienes en el mercado nacional, cada venta estará sometida al IVA el cual genera ingresos para el Estado; el contribuyente que vende dichos productos deberá tributar por sus ingresos respecto al impuesto a la renta; además dicho contribuyente para realizar la venta debe requerir mano de obra nacional y debe de contratar los servicios básicos como agua, luz, teléfono; y por último, estará sometido a los

nacional” la iniciativa de la actividad de maquila puede provenir tanto de una compañía extranjera que quiera abaratar costos de producción, como de una compañía ecuatoriana que quiera abaratar costos en la importación de materia prima. Es decir, para todas aquellas compañías ecuatorianas que exporten productos compuestos parcialmente por materia prima extranjera, resulta sumamente interesante el tratamiento aduanero especial que existiría para la importación de dicha mercadería.

Por ejemplo, en lugar de que la compañía nacional venda el producto terminado a su comprador en el extranjero y cargarle el costo adicional por la importación de la materia prima, la compañía nacional puede establecer una actividad de maquila en la cual el comprador extranjero proporcione la materia prima extranjera y, así, se podría generar un ahorro en el costo de importación. De esta manera, el producto final que será exportado generado a través de maquila será más competitivo que el producto que se exportó sin dicha actividad. Por lo tanto, pese a que hemos aportado varias posibilidades y escenarios en los cuales se puede llevar a cabo la actividad de maquila, es importante indicar que el enfoque del presente trabajo es analizar la maquila bajo el escenario “Maquila con agregado nacional”. Es decir, cuando en el proceso productivo de la actividad de maquila intervenga materia prima de origen nacional y extranjera.

### **1.2.2 Importación bajo régimen especial y beneficios tributarios**

El COPCI dentro de los regímenes aduaneros para la importación ha establecido el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento de activo, el cual es definido de la siguiente manera:

*Art. 149.- Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo .- Es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero ecuatoriano, con suspensión del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos aplicables, de mercancías destinadas a ser exportadas luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento, bajo la forma de productos compensadores.*

---

impuestos municipales como son patentes, permisos medio ambientales, permisos de funcionamiento, entre otros. Por todo estos motivos, a pesar a que dicho producto no puede considerárselo como agregado nacional, para efectos del presente trabajo se entenderán comprendidos en dicha definición, ya que hacer una distinción entre unos y otros productos resultaría innecesaria.

A manera de conclusión, es importante tomar en cuenta que sea que se considere agregado nacional o se considere bienes extranjeros nacionalizados, cualquier de las dos opciones es más atractiva que importar todo desde el extranjero exonerado de impuestos y devolverlo como producto terminado.

Respecto de ello, véase la Resolución 195 del Subsecretario de Comercio e Inversiones del MIPRO denominada “Porcentajes de Valor Agregado Nacional Sectorial VANS” publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 788 de 13 de septiembre de 2012.

Podrán autorizarse instalaciones industriales, que al amparo de una garantía general, operen habitualmente bajo este régimen, cumpliendo con los requisitos previstos en el reglamento al presente Código.

Los productos compensadores que se obtengan aplicando este régimen podrán ser objeto de cambio de régimen a importación para el consumo, pagando tributos sobre el componente importado de dicho producto compensador [las cursivas son mías].

A pesar de que el referido artículo no trata sobre las actividades de maquila, la Resolución No. 687 de la SENA E es la normativa que incorpora a la maquila bajo este régimen especial de importación. Así, el artículo 4 de la referida resolución establece claramente que el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento de activo puede darse bajo las modalidades de: importación individual, maquila e instalación industrial<sup>29</sup>. La norma pertinente es la siguiente:

Art. 4.- Modalidades.- El régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo pueden darse bajo las modalidades de:

1. Importación individual.- La efectuada por una persona natural o jurídica cuyas mercancías cumplan con el fin admisible del régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo.

2. *Maquila.- Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo cuya mercancía está destinada a un programa de maquila debidamente autorizado por el Ministerio del ramo.*

3. Instalación industrial.- Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo cuyo titular es una instalación industrial debidamente autorizada por el Subdirector General de Operaciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en calidad de delegado del Director General [las cursivas son mías].

Las operaciones de perfeccionamiento de activo que trata este régimen especial se refiere a actividades de transformación, elaboración, montaje, ensamblaje, adaptación, reparación, restauración o acondicionamiento de mercaderías<sup>30</sup>. Las mercancías admitidas bajo este régimen son: cualquier tipo de materia prima, insumos, envases, embalajes, material de empaque, etiquetas, folletos, clisés, matrices, moldes, herramientas, accesorios, partes, piezas, o cualquier otro bien tangible que pueda ser sometido a un proceso productivo, con excepción de materia prima que intervenga de manera auxiliar (como fuentes energéticas, lubricantes o combustibles)<sup>31</sup>.

Básicamente este régimen especial opera bajo la rendición de garantías generales o específicas, a través de las cuales la SENA E se asegura el cumplimiento de las

---

<sup>29</sup> (Ecuador) Normas para Régimen de Admisión Temporal Perfeccionamiento...*Óp. cit.*, Artículo 4.

<sup>30</sup> (Ecuador) Reglamento al Título de Facilitación Aduanera...*Óp. cit.*, Artículo 131.

<sup>31</sup> *Ibíd.* Artículo 133 y 134.

obligaciones aduaneras y la reexportación del producto a su destino final. Para ello la SENA E ha implementado un sistema informático de liquidaciones y compensaciones en el cual se controla la cantidad de bienes internados versus la cantidad de bienes exportados (sistema ecuapass<sup>32</sup>). El plazo máximo en el cual puede permanecer la mercadería internada bajo dicho régimen es de 1 año; caso contrario, luego de 15 días en que no se hubiere justificado el retraso, la SENA E iniciará con los procesos de ejecución de garantías y el establecimiento de multas, independientemente de la responsabilidad penal por el delito de defraudación aduanera.

Dentro de la compensación de la mercadería internada versus la exportada, puede ocurrir la situación de que existan mermas o desperdicios que no puedan ser justificados. Para ello la Resolución No. 687 permite que el 1.5 por mil de la mercadería pueda ser declarada como merma o desperdicio. Cualquier monto superior al 1.5 por mil deberá ser verificado por compañías calificadas previamente por la SENA E, quienes deberán realizar la respectiva auditoría. En caso de destrucción o pérdida de la mercadería internada bajo este régimen especial, el COPCI establece que se extingue la obligación tributaria.<sup>33</sup>

Todas las compañías que se beneficien de este régimen especial podrán ceder total o parcialmente la titularidad del régimen salvo las compañías maquiladoras. Siendo la actividad de maquila en el Ecuador de carácter intransferible, a diferencia de otras jurisdicciones como la mexicana en donde es permitido el establecimiento de sub-maquilas<sup>34</sup>.

Una vez finalizado la cantidad de productos elaborados correspondiente al programa de maquila, el MIPRO o el ministerio del ramo respectivo deberá levantar el acta de finiquito en la que se dejará constancia de que se ha realizado la totalidad de las exportaciones correspondientes. Para que el acta de finiquito sea levantada, la empresa maquiladora deberá elaborar un informe con auditores especializados indicando todas las importaciones que se realizaron bajo dicho régimen, las cantidades desperdiciadas así como el detalle de los productos reexportados. Luego de ello, dentro del término de

---

<sup>32</sup> Este sistema todavía no está funcionando en su 100% ya que ha sido implementado recientemente a partir de octubre del año 2012.

<sup>33</sup> (Ecuador) Código Orgánico de la Producción...*Óp. cit.*, Artículo 114.

<sup>34</sup> Véase el sub-capítulo 1.3.1 México.

diez días, la compañía maquiladora deberá entregar una copia del acta de finiquito al Banco Central del Ecuador. De esta manera concluye el régimen especial de internación temporal para perfeccionamiento de activo así como el programa de maquila.

Luego de haber analizado el régimen aduanero especial que aplica para la actividad de maquila es importante tomar en consideración que en la actualidad las trabas fiscales a la importación de materias primas son cada vez mayores. A causa de ello, los márgenes de utilidad de las compañías exportadoras se ven reducidos por el sin número de obligaciones laborales, social y tributarias que deben satisfacer mensualmente. En ese contexto, resulta extremadamente atractivo las actividades de maquila principalmente porque como bien lo menciona el artículo 149 del COPCI, artículo 43 de la Ley 90 y artículo 2 de la Resolución del SENA 687, existe exoneración de impuestos tanto del IVA, ICE, así como aranceles aduaneros. Además de la exoneración de estos impuestos, no existe el hecho generado del ISD según lo establecido por el artículo 97 del Texto Unificado de Legislación del MICIP que transcribimos a continuación:

Art. 97.- Tanto los bienes internados como los productos reexportados al amparo del régimen previsto en la Ley 90, *son de propiedad de contratantes extranjeros y, en consecuencia, dicha internación y reexportación no generan movimiento de divisas* [las cursivas son mías].

Dentro de nuestro sistema económico existen un sin número de compañías ecuatorianas exportadoras que su principal mercado está en el extranjero; compañías que en su proceso productivo involucran materia prima de origen extranjero, la cual está gravada con el arancel establecido dentro de su categoría, así como ISD, IVA e ICE (de ser el caso). Frente aquellos impuestos elevados, la actividad de maquila puede ser una solución efectiva para todas las compañías exportadoras que incorporan materia prima extranjera en sus procesos productivos. Por lo tanto, es importante determinar los efectos económicos que ocasionaría la no devolución del IVA en las adquisiciones locales inmersas en dicha actividad, efectos que los desarrollaremos en el sub-capítulo 2.6 del presente trabajo.

### **1.2.3 Servicio en territorio nacional o servicio exportado**

El siguiente punto a analizar en el presente capítulo es determinar qué tipo de servicio es la operación de maquila. Es decir, si es que es un servicio que se presta en

territorio nacional o es un servicio exportado. Para ello, consideramos fundamental transcribir los requisitos que ha establecido la LORTI para considerar a una prestación de servicios como servicio exportado. La parte pertinente es la siguiente:

Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
- c) *Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,*
- d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador [las cursivas son mías]<sup>35</sup>.

Los requisitos mencionados son taxativos por lo tanto, basta con que se incumpla uno de ellos para que no se tipifique la exportación de servicios. Esta diferenciación es importante principalmente por la tarifa que aplicará a la transacción. Así, si se tratare de un servicio local la tarifa aplicable es la del 12% y, si se tratare de una exportación de servicios, la tarifa aplicable es la de 0%.

Por lo tanto, para concluir si la maquila se trata de un servicio local o un servicio exportado, es fundamental analizar los requisitos establecidos en el artículo 52 de la LORTI aplicados a las características principales de esta actividad: a). Exportador residente en el país.- Para que una compañía pueda ser calificada como maquiladora necesariamente debe estar domiciliada en el Ecuador según el artículo 73 del Texto Unificado de Legislación del MICIP. Por lo tanto, se cumple el requisito de residencia; b). Beneficiario domiciliado en el extranjero.- Según el artículo 1 de la Ley 90, el beneficiario y usuario del servicio de maquila es un “contratante del exterior”, por lo tanto también se cumple este requisito; c). Uso, aprovechamiento o consumo en el extranjero.- De acuerdo al artículo 149 del COPCI las mercaderías internadas bajo el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo están “destinadas a ser exportadas luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento”. Por lo tanto está claro que el aprovechamiento del producto final se realizará en el extranjero; d). Gasto independiente: Nada dice la normativa respecto al gasto independiente entre maquiladora y compañía extranjera; sin embargo, lo lógico es que

---

<sup>35</sup> (Ecuador) Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004. Artículo 56 numeral 14.

el costo del servicio de maquilado sea cargado al valor final del producto el cual será vendido en el extranjero. Por lo tanto, quien asumirá el costo del servicio de maquila será la compañía extranjera. Por todos los argumentos esgrimidos, no cabe duda de que el servicio de maquilado es una exportación de servicios. El mismo SRI ha absuelto una consulta tributaria en ese sentido indicando lo siguiente:

El servicio de maquila consistente en el valor agregado nacional prestado por la EMPRESA UNIPERSONAL MANUFACTURAS KHORY a su contratante en el exterior, *constituye una exportación de servicios en tanto se verifiquen los presupuestos establecidos en el numeral 14 del artículo 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno* y en los términos establecidos en la referida norma, *el cual se encuentra gravado con tarifa 0% del IVA*, hecho por el cual, el consultante deberá emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta [las cursivas son mías]<sup>36</sup>.

#### **1.2.4 Zonas Especiales de Desarrollo (ZEDE'S) y su comparación con la actividad de maquila**

Dentro de los importantes cambios que contempló el COPCI en el ámbito aduanero, la modificación al régimen de Zonas Francas por el de ZEDE's es una de las reformas más novedosas. En las Disposiciones Transitorias del referido código, se establece puntualmente en el literal n) que con la entrada en vigencia del COPCI se deroga expresamente la Ley de Zonas Francas publicada en el R.O. No. 562 de 11 de abril de 2005. A través de dicha derogatoria y de las Disposiciones Reformatorias número tercera, cuarta, quinta y décima séptima, el marco jurídico de las antiguas Zonas Francas fue reformado por el de las ZEDE's.

A pesar de aquello, las antiguas Zonas Francas creadas bajo el anterior ordenamiento jurídico se seguirán vigentes, con la única salvedad de que a partir de la publicación del COPCI deberán sujetarse a sus nuevas disposiciones; principalmente en lo que respecta a los administradores y operadores. Las actuales ZEDE's conceptualmente hablando, mantienen el mismo principio que las Zonas Francas ya que son destinos aduaneros al igual que la destrucción de la mercadería, el abandono y el ingreso a un régimen aduanero<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> (Ecuador) SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012010OCON000320. Registro Oficial 254, 10 de agosto de 2010.

<sup>37</sup> (Ecuador) Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción. *Óp. cit.*, Artículo 115.- Destinos Aduaneros.- De conformidad con lo dispuesto en la normativa internacional establecida para el efecto, se consideran destinos aduaneros: a) La destrucción; b) El abandono; c) El

Para establecer las similitudes y diferencias entre las ZEDE's y la actividad de maquila, es importante esclarecer ciertos conceptos preliminares. Como lo dijimos en el párrafo anterior, una institución son los destinos aduaneros (el destino que se le dará a la mercadería) y otra, los regímenes aduaneros (regímenes para la importación y exportación).

De acuerdo al COPCI, los regímenes aduaneros para la importación se resumen en: importación para el consumo (artículo 147), admisión temporal para reexportación en el mismo estado (artículo 148), régimen de admisión temporal para perfeccionamiento de activo (artículo 149), reposición de mercancías con franquicia arancelaria (artículo 150), transformación bajo control aduanero (artículo 151), depósito aduanero (artículo 152) y reimportación en el mismo estado (artículo 153).

Como lo vimos anteriormente, dentro del régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo, se encuentra la importación individual, la actividad de maquila y la instalación industrial<sup>38</sup>. Por lo tanto, bajo ningún concepto se podría comparar a la ZEDE con la actividad de maquila a pesar de que aparentemente tendrían los mismos beneficios fiscales para la importación.

Las ZEDE's de acuerdo al Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión están exentas del pago de aranceles e IVA, ICE y FODINFA<sup>39</sup>, para toda mercadería importada<sup>40</sup>. Igualmente de acuerdo al LRETE existe exoneración de ISD para todas las importaciones de bienes y servicios que se realicen bajo la modalidad ZEDE.

Por lo tanto, a diferencia del impuesto FODINFA, las ZEDE's y el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo gozan los mismos beneficios fiscales a la importación. Sin embargo, es importante hacer énfasis que los beneficios

---

ingreso a un Régimen Aduanero; y, d) El ingreso a una Zona Especial de Desarrollo Económico o una Zona Franca.

<sup>38</sup> (Ecuador) Normas para Régimen de Admisión Temporal.. Óp. cit., artículo 14.

<sup>39</sup> (Ecuador) Reglamento de Nuevos Recursos de Fondo de Desarrollo de la Infancia. Registro Oficial No. 13 de 28 de febrero de 1997. Artículo 1: Son fuentes de financiamiento adicionales para el Fondo de Desarrollo para la Infancia: a) El rendimiento del impuesto adicional del 0.5% ad - valorem CIF a las importaciones, con excepción de los items del arancel de importaciones referentes a productos que se utilizan en la elaboración de fármacos de consumo humano y veterinario que constan determinados en el arancel de importaciones y sus modificaciones de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 4 de la Ley Arancelaria.

<sup>40</sup> (Ecuador) Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión. Registro Oficial Suplemento No. 450 de 17 de mayo de 2011.

fiscales que se otorgan a las ZEDE's se dan por su estatus aduanero delimitado en un espacio geográfico específico<sup>41</sup>, no por su actividad económica *per se*. En cambio, el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo es un régimen que se enfoca a la actividad económica industrial, supervisado por otra institución como el MIPRO.

Doctrinariamente hablando se entiende a las zonas francas y/o ZEDE's como:

[U]n territorio aduanero especial en relación con el territorio aduanero general, en cuya jurisdicción se encuentre situado, en donde, por disposición legal y dentro del marco así establecido en cada caso, se aplica un régimen aduanero diferente para las mercancías nacional o extranjeras que ingresan, y específicamente, el relativo a los derechos aduaneros que, por regla general, allí no se generan<sup>42</sup>.

A pesar de que en teoría ambas instituciones (ZEDE y maquila) están enfocadas a fomentar las exportaciones, atraer nuevas inversiones sostenibles, facilitar los flujos de comercio exterior, generar divisas y fomentar las exportaciones<sup>43</sup>, es importante mencionar que las ZEDE's también están concebidas para realizar otros tipos de actividades como actividades de tecnología e innovación que protejan el medio ambiente o el consumo energético y, para desarrollar servicios logísticos que suplan las necesidades de transporte, almacenamiento, carga, principalmente en zonas de como puertos y aeropuertos (artículo 36 del COPCI).

Para un mejor entendimiento, traemos como ejemplo el proyecto Yachay o Ciudad del Conocimiento, el cual se establecerá de la siguiente manera:

Yachay forma parte de los ejes de desarrollo socio económico del país y se insertará en el contexto nacional como una Zona Económica Especial de Desarrollo, ZEDE, (Código Orgánico de la Producción)<sup>44</sup>.

El proyecto cuenta con aproximadamente 1800 hectáreas para la zona agrícola, 1300 hectáreas para la zona ecológica y arqueológica, 1330 hectáreas para desarrollo de

---

<sup>41</sup> (Ecuador) Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión. Decreto Ejecutivo 757 Registro Oficial Suplemento No. 450 de 17 de mayo de 2011. Artículo 60.- Para los efectos del presente reglamento, entiéndase por territorio aduanero delimitado, al área donde se encuentra establecida la zona especial de desarrollo económico, con los límites que sean determinados en el acto administrativo de autorización. El resto del territorio nacional se lo denominará territorio aduanero no delimitado.

<sup>42</sup> G. PARDO CARRERO. *Tributación Aduanera*. ed. Legis. Bogotá. 2009. p. 251

<sup>43</sup> (Ecuador) Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo...*Óp. cit.*, Artículo 45.

<sup>44</sup> (Ecuador) Yachay. *Produce*. <http://www.yachay.ec/produce/> (acceso: 02/09/2012).

tecnología y zona tecnológica y con 640 hectáreas para la universidad, parque tecnológico, comercio y negocios; todos ello bajo la modalidad ZEDE<sup>45</sup>.

Los sujetos intervinientes en una ZEDE son: por un lado, los administradores quienes son los encargados de autorizar el ingreso y salida de toda mercancía utilizada para el cumplimiento de los procesos autorizados para sus operadores (artículo 55 y 57 Decreto Ejecutivo 757), así como el encargado del control de inventarios (artículo 56 Decreto Ejecutivo 757); y, por otro lado, los operadores quienes son los usuarios que instalarán sus industrias y demás actividades permitidas bajo la modalidad ZEDE.

Para que ambos sujetos intervinientes en las ZEDE's reciban los mismos procedimientos aduaneros simplificados, es necesario que se califiquen como Operadores Económicos Autorizados por la SENAE (artículo 49 Decreto Ejecutivo 757). El órgano regulador que aprueba la creación de una ZEDE es el Consejo Sectorial de la Producción, consejo adscrito al MCPEC. Además, es este mismo Consejo quien califica a nuevos potenciales operadores (artículo 42 COPCI).

La entidad pública encargada de supervigilar el procedimiento de ingreso y salida de mercadería y materiales para la construcción, así como los encargados para establecer los diversos procedimientos para el manejo de la mercadería dentro de la ZEDE es la Unidad Técnica Operativa de Supervisión y Control de ZEDE (artículo 37 COPCI y artículo 61 Decreto Ejecutivo 757). Esta Unidad es la encargada de establecer los procedimientos de transferencia de dominio de las distintas materias primas dentro de las ZEDE's (artículo 86 Decreto Ejecutivo 757).

Los operadores y el/los administrador/es de la ZEDE serán solidariamente responsables respecto al ingreso, tenencia, mantenimiento y destino final de toda mercancía introducida o procesada en las zonas autorizadas, y responderán legalmente por el uso y destino adecuado de las mismas. La responsabilidad solidaria establecida opera sobre las obligaciones tributarias aduaneras incumplidas, y sobre las sanciones pecuniarias que se impongan dentro de la ZEDE (artículo 45 COPCI).

Además de los beneficios fiscales a la importación ya mencionados, las ZEDE's gozan de otro beneficio fiscal establecido por la Disposición Reformativa Segunda 2.7 del COPCI, la cual agrega el artículo innumerado seguido del artículo 37 de la LORTI, en el cual se establece que los sujetos pasivos de una ZEDE, sean administradores u

---

<sup>45</sup> *Ibíd.*

operadores, tendrán una rebaja adicional de 5 puntos porcentuales en su tarifa del impuesto a la renta.

Luego de haber analizado a breves rasgos las características principales de las ZEDE's, es importante mencionar que la actividad de maquila y las ZEDE's no son instituciones excluyentes. Para un mejor entendimiento, la primera es un espacio geográfico con beneficios tributarios especiales y la segunda es una actividad económica. Es así que dentro del comercio mundial, las zonas francas, zonas especiales o cualquier nomenclatura que se utilice, son los espacios óptimos e ideales para realizar actividades de maquila<sup>46</sup>.

Sin embargo, al constituirse una compañía como operadora de una ZEDE en la cual realice actividades de maquila, ya no debería rendir cuentas al MIPRO sino que estará sometida a las disposiciones del administrador de la ZEDE, de la SENA E y del MCPEC a través del Consejo Sectorial de la Producción.

En otras palabras, luego de haber mencionado los beneficios fiscales a la importación que gozan las ZEDE's (exoneración de: aranceles, IVA, ICE, ISD y FODINFA) sería innecesario someter a aprobación del MIPRO el programa de maquila y realizar todo el procedimiento establecido por el Texto Unificado de Legislación del MICIP ya que ambas instituciones gozan de los mismos beneficios fiscales a la importación (a excepción del FODINFA).

Por lo tanto, sea que la actividad de maquila se establezca bajo régimen de ZEDE o bajo la Resolución No. 687 de la SENA E, deberá considerarse a esta como una exportación de servicios y, en base a ello, la no devolución del IVA en la adquisición de bienes y servicios locales se mantiene.

### **1.3 La maquila en el derecho comparado**

Para continuar con el análisis respecto a la actividad de maquila, consideramos fundamental analizar la legislación interna de los algunos países vecinos los cuales tienen algunos años de ventaja en esta actividad. Los países que consideramos importantes son México y Colombia.

---

<sup>46</sup> G. PARDO CARRERO. *Tributación Aduanera...Óp. cit.*, p. 253

Haremos una breve aproximación a la legislación interna de cada país, analizando principalmente si dentro de dichas jurisdicciones la actividad de maquila es considerada como una exportación de un bien o la exportación de un servicio y analizaremos de qué manera su ordenamiento interno ha solucionado el conflicto de la grabación del IVA en todas las adquisiciones locales específicamente del agregado nacional que se incorpora al proceso productivo.

### 1.3.1 México

México es uno de los principales países en los cuales se ha asentado fuertemente la actividad de maquila ya que al estar colindando su frontera con Estados Unidos, se ha visto influenciado en esta actividad desde la década de los sesentas hasta la actualidad.<sup>47</sup> Al ser un país fuertemente maquilador su legislación también ha evolucionado según las necesidades económicas de las compañías inmersas en esta actividad. Por lo cual, podríamos afirmar que es uno de los países con mayor desarrollo jurídico respecto de esta actividad.

La normativa actualmente vigente para la actividad de maquila es el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación<sup>48</sup>. Se dice que para el año 2000 coexistían aproximadamente 4300 compañías maquiladoras con más de un 1,100,000 personas trabajando en ellas. No por nada es considerado como el segundo ingreso más relevante para la economía mexicana luego de los ingresos petroleros<sup>49</sup>. La Ley del Impuesto Agregado ha establecido en su artículo 29 que se considerará como exportación de servicios las operaciones de maquila y submaquila, siempre y cuando los bienes objeto de la maquila sean exportados por la misma empresa maquiladora<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Cfr. M. ABASCAL SHERWELL. *Efectos Fiscales y Aduaneros en el Proceso de Maquila*. p. 123. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/29/cnt/cnt6.pdf> (acceso: 16/09/12).

<sup>48</sup> (México) Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de junio de 1998.

<sup>49</sup> *Ibid.* p. 124

<sup>50</sup> (México). Ley del Impuesto Agregado. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Artículo 29: [...]Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios: IV.- *El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país*, por concepto de: b).- *Operaciones de maquila y submaquila* para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora [las cursivas son mías].

Otra peculiaridad importante que trae la Ley del Impuesto Agregado es respecto a la Regla 5.2.4. en la cual se establece la tarifa del 0% para todos aquellos bienes o servicios sub-maquilados, entendidos como aquellos servicios que presta otra empresa nacional a la maquiladora para unir esfuerzos y optimizar el servicio de maquila. Es decir, la legislación mexicana permite que la compañía maquiladora contrate los servicios de otra compañía nacional, para la realización del servicio de maquilado. Lo interesante de esta subcontratación es que la tarifa que se aplicará entre la compañía local y la maquiladora será la misma que se aplica para la exportación de servicios; es decir tarifa 0%.

Las compañías maquiladoras mexicanas ya no tienen que incurrir en el pago del IVA y después solicitar la devolución del mismo luego de transcurridos varios meses. A través de este mecanismo, las compañías maquiladoras obtienen mayor liquidez y competitividad en el mercado internacional además de dinamizar la economía interna., La jurisprudencia mexicana respecto al fomento que se da para los exportadores de bienes y servicios ha mencionado lo siguiente:

La finalidad de los artículos 29, fracción IV, inciso b) y 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, interpretados de manera armónica y en conjunto, *consiste en estimular la exportación de bienes y servicios, a través de aplicar la tasa 0% en el cálculo de dicho impuesto a las compañías exportadoras que cuentan con Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (Pitex), aprobados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, a efecto de hacer más competitivos sus precios, descargando a tales bienes o servicios de impuestos indirectos al consumo, en razón de que éstos se causarán en el extranjero. En consecuencia, dicho estímulo de aplicación a la tasa 0% es extensivo a los terceros que enajenen bienes o presten servicios a dichas empresas, siempre y cuando se incorporen a manera de insumo en los bienes destinados a la exportación [las cursivas son mías]*<sup>51</sup>.

El artículo 22 del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, en el cual se estipula que las compañías que cuenten con un programa de maquila vigente podrán transferir las mercancías que han importado temporalmente bajo el régimen especial a otras compañías maquiladoras. Dicha cesión de titularidad

---

<sup>51</sup> (México) Sentencia Revisión fiscal 78/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de septiembre de 1998. <http://www.prodecon.gob.mx/consultatesis/contenidoTesis.aspx?Id=7319-342> (acceso: 21/08/2012).

del régimen especial no solo podrá realizarse a otras compañías maquiladoras sino que también podrán beneficiarse cualquier compañía con programas de exportación<sup>52</sup>.

La norma está redactada en el sentido de que si una compañía maquiladora importa temporalmente cierta materia prima que pueda ser útil para otra compañía que exporte productos, la primera actuaría como proveedor de la segunda, aplicando igualmente el mismo principio de tarifa 0% del IVA en la venta local.

Todo este mecanismo de tarifa 0% del IVA en las ventas o servicios que realicen proveedores locales a compañías maquiladoras no sería posible sin la implementación de un programa informático llamado Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (Pitex)<sup>53</sup>, en el cual los proveedores de compañías maquiladoras tienen la obligación de inscribirse. De esta manera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mexicana evita la evasión tributaria y mantiene dinamizada la economía.

### 1.3.2 Colombia

La actividad de maquila en territorio colombiano tuvo también bastante acogida manteniendo actualmente varias marcas extranjeras que se fabrican bajo esta modalidad como por ejemplo Nike, Adidas, Patagonia, Nina Rici, entre otras.

Dentro de la legislación colombiana, el régimen aduanero mediante el cual se interna toda la materia prima de origen extranjero es a través del régimen de reposición con franquicia arancelaria, establecido por el artículo 179 del decreto ley 444/67<sup>54</sup>, denominado Plan Vallejo. El organismo encargado de vigilar y manejar este régimen es el Ministerio de Comercio Exterior (MINCOMEX), junto con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

---

<sup>52</sup> (México). Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Artículo 22.- Las empresas que cuenten con programa de maquila *podrán transferir las mercancías que hubieran importado temporalmente*, a otras maquiladoras o a compañías con programa de exportación que vayan a llevar a cabo los procesos de transformación, elaboración o reparación, o realizar el retorno de dichas mercancías, *difiriendo el pago del impuesto general de importación* siempre que cumplan con lo que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general [las cursivas son mías].

<sup>53</sup> Sistema informático similar al Ecuapass.

<sup>54</sup> (Colombia) Decreto-Ley No. 444 de 1967. Publicado en el Diario oficial No. 32189 de 06 de abril de 1967.

Las leyes que regulan a la actividad de maquila dentro de la legislación colombiana son: el Estatuto Tributario, el Estatuto Aduanero, Ley de Fronteras (Ley 191)<sup>55</sup>, el Decreto 2685 de 1999, el Decreto 1232 de 2001 y, principalmente, el Decreto Ley No. 444 de 1967 (Plan Vallejo).

Desde la creación del Plan Vallejo, se ha fomentado en gran medida la exportación colombiana a través de componentes internacionales con la exoneración total o parcial de impuestos así como la exoneración del IVA<sup>56</sup>. El espíritu del plan es agilizar las operaciones de comercio internacional, teniendo como objetivos primordiales la generación de divisas, mayor competitividad internacional e incentivos a los sectores productivos<sup>57</sup>. Se dice que en la actualidad el 72% del total de exportaciones del país se realizan bajo dicho régimen<sup>58</sup>.

A pesar de que dentro de la legislación colombiana no existe una norma específica que regule la actividad de maquila, esta actividad se enfrasca dentro del concepto de transformación o ensamble. Como ya lo mencionamos, estas actividades son realizadas bajo el régimen de reposición con franquicia arancelaria o reposición de inventarios, régimen establecido en el artículo 179 del Plan Vallejo.

Para poder acceder a los beneficios aduaneros y tributarios que ofrece este régimen, es importante que la compañía que quiera realizar actividades de maquila, transformación o ensamble, se inscriba en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios. De esta manera podrá acceder a los siguientes beneficios: a).

---

<sup>55</sup> A. B. BERNAL y otros. *La Ley de Fronteras, Comentada y Compilada*. 2007. p.17. [http://www.google.com.ec/#hl=es&scient=psy-ab&q=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&og=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&gs\\_l=hp.3...407798.407798.1.408252.1.1.0.0.0.0.444.444.4-1.1.0...0.0...1c.2.SL9dU0YBIb4&pbx=1&bav=on.2.or.r\\_gc.r\\_pw.r\\_qf.&fp=58ce9c4538ccf9ab&bpcl=35466521&biw=1280&bih=578](http://www.google.com.ec/#hl=es&scient=psy-ab&q=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&og=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&gs_l=hp.3...407798.407798.1.408252.1.1.0.0.0.0.444.444.4-1.1.0...0.0...1c.2.SL9dU0YBIb4&pbx=1&bav=on.2.or.r_gc.r_pw.r_qf.&fp=58ce9c4538ccf9ab&bpcl=35466521&biw=1280&bih=578) (acceso: 16/09/2012).

<sup>56</sup> *Exportadores, preocupados por entierro del Plan Vallejo*. <http://www.portafolio.co/negocios/exportadores-preocupados-entierro-del-plan-vallejo> (acceso: 16/08/2012).

<sup>57</sup> *Productos de Colombia. Definición Plan Vallejo*. [http://www.productosdecolombia.com/main/guia/Plan\\_vallejo.asp](http://www.productosdecolombia.com/main/guia/Plan_vallejo.asp) (acceso: 16/08/2012).

<sup>58</sup> COMUNIDAD ANDINA. *Armonización de Regímenes Aduaneros de devolución y suspensivos de derechos en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones*. 2002. [http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjAB&url=http%3A%2F%2Finttranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FInformativos%2FSGdi366\\_R1.doc&ei=yFdKUNORBI2A0AGsq4CAA&usq=AFQjCNHIuifdODGQpp\\_nkPj2xnAriQpqBw](http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjAB&url=http%3A%2F%2Finttranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FInformativos%2FSGdi366_R1.doc&ei=yFdKUNORBI2A0AGsq4CAA&usq=AFQjCNHIuifdODGQpp_nkPj2xnAriQpqBw) (acceso: 07/09/2012).

Devolución del IVA por las exportaciones; b). Exención del IVA para los servicios prestados en el país en desarrollo de un contrato de exportación de servicios<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. *Guía para exportar en Colombia*. Bogotá. 2004. <http://www.consuladodecolombiasydney.org.au/uploadfiles/cea1.pdf> (acceso: 07/09/2012).

## **CAPÍTULO 2: ANÁLISIS COMPARATIVO Y CONSECUENCIAS ECONÓMICAS OCASIONADAS POR LA NO DEVOLUCIÓN DEL IVA EN LA ACTIVIDAD DE MAQUILA**

Luego de haber analizado las principales características del IVA y de la actividad de maquila, es necesario analizar los principios generales del régimen tributario ecuatoriano, y así poder determinar si es que la no devolución del IVA para exportadores de servicios -contemplada en el artículo 72 de la LORTI- ha violado estos principios fundamentales. La doctrina es unánime en afirmar que los principios generales del derecho tributario son: principio de igualdad, generalidad, progresividad y prohibición de la confiscatoriedad<sup>60</sup>.

Nuestra Constitución, en ese sentido establece lo siguiente:

Art .300.- El régimen tributario se regirá por los principios de *generalidad*, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, *equidad*, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos .La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables [las cursivas son mías].

Adicional a ello, nuestro Código Tributario ha establecido lo siguiente:

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, *generalidad*, *igualdad*, proporcionalidad e irretroactividad [las cursivas son mías].

---

<sup>60</sup> Cfr. R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. ed. Depalma. Buenos Aires. 2000. p. 323.

El artículo 300 de la Constitución, ha dividido el régimen tributario ecuatoriano desde una base jurídico como son los principios y, por otro lado, ha encaminado dichos principios a un fin económico como es la redistribución de la riqueza, la estimulación de empleo, la producción de bienes y servicios, entre otros.

En base a esta distinción que ha establecido el artículo 300 de la Constitución y, para poder determinar si es que en la no devolución del IVA para la actividad de maquila ha existido violación a los principios tributarios, es fundamental realizar un análisis de comparación con actividades de similares características y determinar cuáles fueron los motivos por los cuales el legislador estableció esta diferenciación. Para ello, nos remitiremos a las Actas del Congreso Nacional. Luego de dicha comparación, realizaremos un análisis de las implicaciones económicas que genera la no devolución del IVA en las compañías maquiladoras.

Para efectos comparativos hemos detectado 2 grupos con los cuales la actividad de maquila puede ser comparada: a). Desde el punto de vista del objeto.- Con compañías exportadoras de bienes los cuales han sido sometidos a procesos productivos y en los cuales se ha incorporado agregado nacional; b). Desde el punto de vista del sujeto.- Con los operadores de turismo receptivo considerados por nuestra legislación como exportadores de servicios.

Es importante mencionar que a pesar de que a los principios tributarios se los mira como una sola unidad y se justifican en conjunto<sup>61</sup>, para determinar si ha existido un trato discriminatorio para las compañías maquiladoras, analizaremos los principios tributarios de igualdad y generalidad.

## **2.1 El principio de igualdad tributaria**

A pesar de que nuestra Constitución establece como principio del régimen tributario la equidad y nuestro Código Tributario lo denomina como principio de igualdad, esta aparente distinción no tiene mayor relevancia doctrinaria ya que se los entiende como principios similares<sup>62</sup>. Por lo tanto, para efectos del presente trabajo nos referiremos a

---

<sup>61</sup> Cfr. R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. Óp. cit., p. 325.

<sup>62</sup> Cfr. J. PIZA RODRÍGUEZ. *Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. ed. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2010. p. 137.

este principio exclusivamente como principio a la igualdad, alejándonos del criterio de la Corte Constitucional, el cual indica lo siguiente:

El principio constitucional de equidad en el sistema tributario [...] guarda relación con los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y progresividad, pudiendo afirmarse entonces que la equidad, por su connotación de justicia e igualdad social con responsabilidad, *consiste básicamente en que la carga tributaria sea repartida de una manera justa* [las cursivas son mías]<sup>63</sup>.

El principio de igualdad tiene una contextualización amplia y, otra, aplicada al derecho tributario. Desde el punto de vista general, el principio de igualdad alcanza su máximo esplendor con la Revolución Francesa, sustentado en la igualdad de los hombres ante la ley. Este principio surge como rechazo frente al sistema monárquico de privilegios y discriminaciones al cual estaba sometida la población<sup>64</sup>. Nuestra Constitución recoge este principio a través del siguiente artículo:

Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios  
2. *Todas las personas son iguales* y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades [las cursivas son mías].

Y lo establece como derecho a través del artículo 66 numeral 4, el citamos a continuación:

Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:  
4. *Derecho a la igualdad formal, igualdad material* y no discriminación [las cursivas son mías].

Dentro de esta conceptualización general, el principio de igualdad puede vérselo desde cuatro ámbitos distintos, a saber: 1). Trato idéntico a personas o grupos que se encuentran en circunstancias idénticas; 2). Trato totalmente diferenciado a personas o grupos que no tienen elementos en común; 3). Trato igualitario a personas o grupos que tengan diferencias pero que las similitudes sean mayores que las diferencias; 4). Trato diferenciado a personas o grupos que tengan similitudes pero que las diferencias sea mayores a las similitudes<sup>65</sup>.

Coincidiendo con Bernal Pulido, de las cuatro hipótesis mencionadas, la primera y segunda no generan mayor conflicto ya que su aplicabilidad es general y no da paso a interpretaciones. Sin embargo, la tercera y cuarta es en donde muchas veces el principio

---

<sup>63</sup> (Ecuador) Corte Constitucional No. 004-11-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 572 de 10 de Noviembre del 2011.

<sup>64</sup> Cfr. R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. Óp. cit., p. 325.

<sup>65</sup> Cfr. C. BERNAL PULIDO. *El Derecho de los Derechos: escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. ed. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2005. p. 257.

de igualdad pierde claridad y, por lo tanto, en donde más conflictos se generan. En este contexto es primordial preguntarse ¿es justificada una norma que hace distingos respecto de grupos o personas de similares características? ¿cuáles son los elementos que permiten al legislador realizar distinciones entre un grupo de personas sin que se vulnere el principio de igualdad?

La doctrina no impide que el legislador haya creado normativa que otorgue distintos tratamientos a diferentes tipos de personas siempre que en dicha distinción no exista discriminación de ninguna índole ni que sea arbitraria, irracional o indebida. Así a criterio del extinto Tribunal Constitucional ecuatoriano:

[E]l legislador (mediante ley) puede realizar distinciones o diferenciaciones entre sujetos o grupos de personas para hacer efectivo el principio de igualdad, mas esta diferenciación debe provenir de factores objetivos que obliguen a realizar dicha distinción, los que son determinados por criterios de razonabilidad [énfasis añadido]<sup>66</sup>.

Para ello, el desarrollo constitucional ha creado otros principios adicionales y complementarios al derecho de igualdad, principios enfocados a salvaguardar los derechos constitucionales de las personas al momento en que el legislador ha realizado distingos a través de la promulgación de leyes. Estos principios se traducen a la prohibición de discriminación, generalidad, proporcionalidad, de progresividad, razonabilidad, prohibición de la arbitrariedad, no confiscatoriedad, entre otros.

Desde el punto de vista tributario, el principio de igualdad mantiene los mismos lineamientos que el concepto amplio, ya que está enfocado a la igualdad de las personas ante la ley tributaria tratando de evitar distingos injustificados. Sin embargo, este principio está íntimamente relacionado con la capacidad del contribuyente para pagar impuestos de acuerdo al monto de sus ingresos, principio denominado como capacidad contributiva<sup>67</sup>. Es así que la capacidad contributiva es el fundamento y método de medición objetivo de aplicabilidad del principio de igualdad<sup>68</sup>.

Respecto al principio de igualdad dentro del derecho tributario, Adam Smith en 1767, ya se había pronunciado al respecto mencionando que “todos los súbditos debían

---

<sup>66</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.

<sup>67</sup> Cfr. R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. *Óp. cit.*, p. 353.

<sup>68</sup> *Ibíd.*

aportar al sostenimiento del Gobierno en proporción a sus respectivas capacidades y en proporción a sus ingresos”<sup>69</sup>.

Es a través de estos postulados iniciales que con el pasar del tiempo, los principios tributarios alcanzaron su desarrollo y conceptualización más amplia y, actualmente son principios reconocidos por la mayoría de ordenamientos jurídicos. Por su lado, R. Spisso entiende al principio de igualdad como “la medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica <sup>70</sup>.” Contrariamente, Dino Jarach entiende al impuesto desigual como “aquellos dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta”<sup>71</sup>.

Todos estos principios se visualizan en mayor medida con impuestos directos, como por ejemplo el impuesto a la renta. Evidentemente en este tipo de impuestos -al ser de carácter progresivos- a mayor ingreso mayor imposición y a menor ingreso menor imposición. Es así que se justifica el tratamiento diferenciado para personales naturales, respecto de las distintas tarifas específicas del impuesto a la renta de acuerdo al monto de sus ingresos (artículo 36 de la LORTI).

En ese sentido, Jarach menciona que:

[S]on desiguales los impuestos sobre los ingresos brutos de cualquier actividad, a pesar de su trato general y uniforme con respecto a esa base de imposición, porque a los mismos ingresos brutos pueden corresponder –en definitiva- rentas netas diferentes<sup>72</sup>.

Bajo la opinión del autor, el hecho de que las sociedades tributen en base a una tarifa general –por ejemplo del 23%- es atentatorio a los principios de generalidad y capacidad contributiva ya que la utilidad de una pequeña sociedad no está en igualdad de condiciones que la utilidad de una grande; por lo tanto, la capacidad contributiva es diferente al igual que sus ingresos y gastos.

En este caso específico en que se da un aparente tratamiento igualitario a las personas jurídicas a través de una tarifa única es en donde podemos demostrar que sin los demás principios tributarios, el principio de igualdad pierde aplicabilidad. Así, el

---

<sup>69</sup> Cfr. G. FONROUGE. *Derecho Financiero*. ed. Depalma. Buenos Aires. 1997. p. 368.

<sup>70</sup> R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. *Óp. cit.*, p. 330.

<sup>71</sup> JARACH DINO. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996. p. 300.

<sup>72</sup> *Ibíd.* p. 300.

hecho de que a todo un grupo –como son las personas jurídicas- se les haga tributar en base a una tarifa específica, es una norma que respeta el principio de igualdad. Sin embargo, podría ser considerada como una norma violatoria a los demás principios tributarios como son el de capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad, ya que no todas las compañías están en igualdad de condiciones. Por lo tanto, como ya lo mencionamos, un trato diferenciado a un tipo de personas o grupo no puede ser analizado sin utilizar los demás principios del derecho tributario.

Dentro de un fallo emitido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en el cual un contribuyente solicitó al SRI que lo incluya en la lista de Contribuyentes Especiales y al obtener la negativa, presentó una demanda contencioso-tributaria fundamentado en una violación al principio de igualdad. La parte pertinente de del fallo es la siguiente:

*[L]a categoría de contribuyentes especiales no atenta contra el principio de igualdad, y que es potestad de la Administración Tributaria, dentro de su facultad general determinadora, emplear respecto de la aplicación de los tributos los métodos más adecuados para el propósito, haciendo para el efecto los distingos del caso. La Sala, en ese recurso, ha hecho suyos los razonamientos vertidos por el Tribunal Constitucional en la Resolución 094-2000-TP que negó la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el régimen legal de los contribuyentes especiales. Es necesario advertir que ni de la Ley, ni del Reglamento, ni de las resoluciones de carácter general que para efectos de aplicar esta categoría ha expedido el Servicio de Rentas Internas, como de ningún otro instrumento jurídico, se infiere que el contribuyente pueda solicitar a la Administración que se le otorgue la calificación de contribuyente especial. Esta calidad, que debe ser conferida por la Administración mediante Resolución debidamente motivada, obedece a razones de eficiencia, economía administrativa y agilidad en la recaudación, y bajo ningún punto de vista se realiza a fin de evitar los efectos de las retenciones en la fuente del impuesto al valor agregado o de la imposibilidad de compensar el crédito tributario que una Empresa posee por este concepto. No cabía, por tanto, que la Empresa actora dirigiera un pedido en este sentido, y menos aún procedía que la Autoridad Tributaria lo atendiera favorablemente si consideraba que la Empresa no reunía las características necesarias para ser catalogada como un contribuyente especial [las cursivas son mías]<sup>73</sup>.*

Junto con este principio general a la igualdad, nace y se funda el principio de proporcionalidad utilizado modernamente por los Tribunales Constitucionales como mecanismo de aplicación procedimental de los demás principios tributarios. De acuerdo a Bernal Pulido, el principio de proporcionalidad debe ser considerado como un instrumento metodológico para concretar los límites de las disposiciones de la acción

---

<sup>73</sup> (Ecuador) Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4. Página 1662. 24 de septiembre de 2007.

legislativa<sup>74</sup>. Es decir que el principio de proporcionalidad sirva como técnica de desviación del poder, como calificación jurídica de los hechos y como elemento ponderante de las actuaciones del Estado<sup>75</sup>.

Otra interesante sentencia que analiza el principio de igualdad es la dictada por el extinto Tribunal Constitucional respecto de la inconstitucionalidad parcial de la Ordenanza que establecía el cobro del peaje sobre la Avenida Manuel Córdoba Galarza. La parte pertinente de la sentencia es la siguiente:

[C]omo dice el tratadista Roberto Dromi: "El peaje es la percepción de una tasa por el uso de una obra determinada, destinada a costear su construcción y mantenimiento o solo su mantenimiento o conservación "[...] *El importe del peaje debe ser razonable y acorde con los principios constitucionales sobre tributación, legalidad, igualdad y no confiscatoriedad*". En el asunto que tratamos, se ha fijado un peaje en una vía que está en un área urbana, y liga barrios y parroquias urbanas, de muy distinta naturaleza de las vías inter-cantoniales o inter-provinciales. Por lo anotado, también carece de justificación objetiva y razonable que quienes habitan en la zona rural de Nanegalito o Pacto tengan que pagar peaje en la vía pública urbana "Manuel Córdoba Galarza", y a unos pocos kilómetros, otro peaje en Calacalí, siendo este último potestad del Consejo Provincial de Pichincha. Adicionalmente, *los ciudadanos residentes de las parroquias suburbanas, pagan una doble contribución, ya que en sus cartas de impuesto predial, al ser zonas suburbanas, se encuentran gravados con diversos impuestos, tasas y contribuciones, entre ellas, mejoras por arreglos de vías y utilización de las mismas, y el pago del peaje resulta una doble contribución que vulnera el principio de igualdad estipulado en nuestra Constitución Política.*

SEPTIMO.- En esta tónica, cabe preguntarnos, *por qué los usuarios de una vía, que tiene características similares a otras que están en el perímetro urbano, tienen que pagar un peaje, y otros ciudadanos usuarios de las otras vías no lo pagan; siendo razonable que el peaje como en el caso de la vía Calacalí, que es puerta de entrada o comunicación con parroquias rurales, tenga un trato diferenciado a efecto de lograr atención de grúas, primeros auxilios, y mantención de la vía (las cursivas me pertenecen)*<sup>76</sup>.

Dentro del impuesto que nos interesa –que es el IVA- al ser este de carácter indirecto y al estar vinculado a un hecho económico como es la adquisición, estos principios son menos palpables pero igualmente aplicables a través de la implementación de exenciones tributarias, beneficios fiscales o distintas tarifas del IVA.

Aplicando las cuatro hipótesis detalladas anteriormente en las cuales se puede visualizar el principio de igualdad, perfectamente el legislador pudo haber establecido

---

<sup>74</sup> Corte Constitucional No. 024-10-SCN-CC. *Juicio de Razonabilidad y Test de Proporcionalidad*. Registro Oficial Suplemento 294 de 6 de Octubre del 2010.

<sup>75</sup> Cfr. C. BERNAL PULIDO. *El principio de proporcionalidad...Óp. cit.*, p. 532.

<sup>76</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0037-2006-TC. Registro Oficial No. 60 de 10 de Abril de 2007.

diferencias en el trato respecto a distintas tarifas, beneficios o exenciones tributarias a ciertos tipos de contribuyentes o grupos específicos. Sin embargo, estas diferencias deben estar justificadas en base a los principios tributarios referidos y enfocados a la capacidad contributiva del individuo. Así, a criterio del extinto Tribunal Constitucional:

[E]ste sentido, los derechos de las personas y de todo ciudadano reconocidos en la Constitución, garantizan el principio de igualdad, principio que supone que las normas jurídicas deben ser interpretadas y aplicadas de modo igual, para todas las personas que se encuentren en el mismo tercio en comparación, y *que no deben concederse privilegios ni imponerse obligaciones a unos que no beneficien o graven a otros, que se hallen en las mismas condiciones* [las cursivas son mías]<sup>77</sup>.

Un claro ejemplo es la tarifa diferenciada que nuestra LORTI ha establecido en su artículo 55 para los bienes de primera necesidad como son: pan, azúcar, leche, atún, frutas, verduras, etc. Dicha tarifa no es más que una aplicación del principio de capacidad contributiva encaminado a favorecer la alimentación de la población y no encarecer los productos para las personas con ingresos limitados<sup>78</sup>. Es decir, tiene una motivación netamente extra-fiscal de carácter social, solidario y de justicia social. De acuerdo a R. Spisso, la aplicación de impuestos a productos de primera necesidad no respeta el principio de capacidad contributiva ya que reniega la ética de la solidaridad y el sustento constitucional social<sup>79</sup>.

A manera de conclusión, el principio de igualdad tributaria es el núcleo y eje de un estado constitucional de derecho, en donde, fundamentado en la presunción de constitucionalidad de las normas -desarrollado por Hans Kelsen- la única manera de regular las posibles arbitrariedades del poder legislativo recogidas en sus leyes tributarias, es a través de un debido procedimiento *ex post*, con la implementación de los principios generales del derecho tributario<sup>80</sup>.

Es allí en donde se tornaría elemental que este análisis lo realice el máximo órgano de protección de la Constitución, siendo el órgano competente para enmendar los posibles equívocos que llegase a cometer el poder legislativo a través de la promulgación de sus leyes.

---

<sup>77</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0507-2005-RA. Registro Oficial Suplemento No. 31 de 01 de marzo de 2007.

<sup>78</sup> Cfr. R. SPISSE. *Derecho Constitucional Tributario*. Óp. cit., p. 381.

<sup>79</sup> *Ibíd.* p. 381.

<sup>80</sup> Cfr. M. MARTÍNEZ LAGO. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. ed. Iustel. Madrid. 2010. p. 83.

## 2.2 El principio de generalidad tributaria

El principio de generalidad es considerado por cierta parte de la doctrina como el primero de los principios constitucionales en materia tributaria ya que es el principio límite del poder y justicia tributaria<sup>81</sup>. El concepto primordial del principio de generalidad es que todos sin excepción injustificada deben soportar cargas tributarias de acuerdo a su condición individual.

Desde nuestro punto de vista, el principio de generalidad no es más que una derivación del principio de igualdad, aplicado al caso concreto. Ya que consideramos que debe existir primero igualdad ante la ley que equipare a las personas en igualdad de condiciones, para luego establecer una medida de aplicación de esa igualdad fundamentado en la realidad especial de cada individuo. Esta aplicación diferenciada de acuerdo a las características específicas de cada individuo debe estar sustentada en motivos racionales que eviten una violación al derecho de no discriminación (artículo 66 num. 4 Constitución).

Es así que en derecho tributario, el derecho de no discriminación se materializa con la implementación de leyes que creen, modifiquen o supriman tributos, estableciendo exenciones, beneficios o tarifas distintas con motivos justificados, racionales y objetivos<sup>82</sup>.

Fritz Neumark citado a su vez por Rodolfo R. Spisso ha mencionado que:

[E]l principio de generalidad de imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto que tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ellos criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular *otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o imperativos de la técnica tributaria* [las cursivas son mías]<sup>83</sup>.

Por su lado G. Fonrouge añade que:

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, *abarcando integralmente las categorías de*

---

<sup>81</sup> Cfr. J. ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ. *Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2010. p. 133.

<sup>82</sup> Cfr. R. VALDÉS COSTA. *Instituciones de Derecho Tributario*. ed. Depalma. Buenos Aires. 1996. p. 107.

<sup>83</sup> R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. *Óp. cit.*, p. 326.

*personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas* [las cursivas son mías]<sup>84</sup>.

El principio de igualdad es el principio macro que establece un tratamiento igual a personas en igualdad de condiciones y desigual a personas en desigualdad de condiciones; fundamentado en el derecho universal a la igualdad formal contemplada en nuestra constitución en su artículo 66 numeral 4. Sin embargo, para poder ejercer dicho derecho, es fundamental la existencia de principios complementarios o, como dijimos anteriormente, principios procedimentales. Es allí en donde nace el principio de generalidad como mecanismo de protección del derecho a la no discriminación. El fin de este principio es que un mismo tributo, obligación, beneficio o exención se aplique a la misma categoría de personas, las cuales están en una igualdad de condiciones, llamada igualdad objetiva, material o fáctica<sup>85</sup> (ej: todas las personas que perciban ingresos menores a US\$ 9,720.00 no están obligados a pagar impuesto a la renta).

Se afirma que la generalidad se materializa en la prohibición de la existencia de privilegios tributarios discriminatorios e injustificados. En ese sentido, la única diferenciación legítima o válida que puede ser aceptada por nuestro ordenamiento jurídico es la que ha realizado el legislador de acuerdo a la capacidad económica de cada individuo, siendo cualquier otra diferenciación atentatoria de los principios generales de la tributación, y por lo tanto discriminatoria<sup>86</sup>.

Es importante mencionar que cuando utilizamos el término discriminación, estamos ratificando implícitamente que ha existido una violación al principio de igualdad, es decir estamos realizando una afirmación. Por lo tanto, para evitar cualquier tipo de confusión, cuando mencionamos que el legislador ha establecido tratamientos diferenciados justificados, estamos hablando de un trato distinto. Cuando mencionamos que el legislador ha establecido tratamientos diferenciados injustificados, estamos hablando de un trato discriminatorio (afirmación que debe ser probada por la presunción de constitucionalidad de las leyes), cuestión que lo demostraremos posteriormente.

Para ahondar en el principio de generalidad, ofrecemos como ejemplo, un fallo controversial emitido por la Corte Constitucional respecto de una acción de

---

<sup>84</sup> G. FONROUGE. *Derecho Financiero*. Volumen I. ed. Depalma. Buenos Aires. 1997. p. 371.

<sup>85</sup> Cfr. M. MARTÍNEZ LAGO. *Lecciones de Derecho Financiero...Óp. cit.*, p. 79.

<sup>86</sup> *Ibíd.* p. 80

inconstitucionalidad propuesta por las Clínicas Jurídicas de la Universidad San Francisco de Quito, en contra del recargo del 20% (artículo 90 CT). El fallo indica lo siguiente:

En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con este precepto, ya que *su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones previstas en la norma jurídica, esto es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora* [las cursivas son mías]<sup>87</sup>.

De la referida jurisprudencia, se evidencia que -a criterio de la Corte Constitucional- no existe violación del principio de generalidad en la aplicación del 20% del recargo ya que dicha sanción se impone a todos los contribuyentes, independientemente de su actividad, ingreso, domicilio, gastos, utilidad; por lo tanto no es una norma discriminatoria. El mismo fallo establece que el recargo del 20% tiene su justificación por razones de naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria (motivos supuestamente extra-fiscales) que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley<sup>88</sup>.

A manera de corolario, el fin principal de los tributos es la manutención del presupuesto y gasto público. Como excepción, se establecen beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas, de acuerdo a motivaciones extra-fiscales de diferentes índoles. Estas motivaciones extra-fiscales tienen su fundamento en cuestiones de justicia social, fomento de la economía, protección del medio ambiente, o cualquier otro fin justificado -como a criterio de la Corte Constitucional- es la aplicación del recargo del 20%. Estas motivaciones extra-fiscales permiten que el legislador pueda aplicar un trato diferenciado más no discriminatorio. Es así que si una norma establece beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas a un grupo específico sin que se visualice claramente la motivación extra-fiscal o su justificación, dicha norma viola los principios tributarios y, por lo tanto, genera discriminación.

En sentido inverso, si es que una norma aplica justificadamente un beneficio, exención o tarifa diferenciada a un grupo específico de individuos pero no los aplica a otro grupo de individuos en similares condiciones, igualmente existe una violación a los principios generales del régimen tributario y, por lo tanto, discriminación.

---

<sup>87</sup> (Ecuador) Corte Constitucional. Sentencia No.008-12-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 735 de 29 de Junio del 2012.

<sup>88</sup> *Ibíd.*

Bajo estas premisas, puede existir violación a los principios tributarios desde dos ópticas: a). Cuando exista beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas sin justificación extra-fiscal; b). Cuando exista beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas a cierto grupo de individuos por motivos extra-fiscales justificados pero que estos beneficios no se han aplicado a otro grupo en similares o idénticas características.

Esta última hipótesis es la que será analizada en el presente trabajo a través la comparación de grupos en similares características a la actividad de maquila como son las compañías exportadoras de bienes los cuales han sido sometidos a procesos productivos con el involucramiento de agregado nacional y a los contribuyentes inmersos en el turismo receptivo.

Es importante en este punto mencionar que desde nuestro punto de vista, el artículo 72 de la LORTI ha violado los principios tributarios a la igualdad y generalidad, afirmación que la demostraremos que en subcapítulo 2.4 y 2.4.1.

### **2.3 Criterios de comparación para aplicar diferenciaciones entre contribuyentes**

Previo a iniciar con los casos potencialmente comparables a la actividad de maquila y, en consonancia a los principios desarrollados anteriormente, es importante hablar del poder que tiene el legislador para eximir tributos o establecer beneficios o exenciones fiscales para cierto tipos de contribuyentes, facultades que están totalmente justificadas dentro de la doctrina tributaria.

Así, G. Fonrouge expresa que:

[U]na consecuencia inevitable del poder gravar *es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria* [...]. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, *hay límites que no pueden trasponerse en el poder de eximir*, porque ambos no son más que el anverso y el reverso de la misma medalla [las cursivas son mías]<sup>89</sup>.

Como le hemos visto, establecer exenciones o ciertos beneficios tributarios tiene total validez constitucional ya que estas se han originado por algún motivo legislativo, las cual pueden traducirse a cuestiones de fomento económico e industrial o justicia social (motivaciones extra-fiscales).

En ese sentido, hemos encontrado en nuestro ordenamiento jurídico algunos beneficios o exenciones justificadas, respaldas por los principios generales del derecho

---

<sup>89</sup> G. FONROUGE. *Derecho Financiero. Óp. cit.*, p. 348

tributario. Así, para efectos didácticos hemos dividido estos tratamientos tributarios diferenciados de acuerdo a las motivaciones extra-fiscales que impulsaron al legislador a establecerlas:

Motivación de fomento económico.- 1. Generales.- Exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva (artículo 24 COPCI); Reducción de 10 puntos porcentuales en la tarifa de IR sobre los montos reinvertidos para la adquisición de activo productivo (artículo 37 LORTI); Exoneración del ISD para operaciones de financiamiento externo (Art. 24.1.g del COPCI); Exoneración del ISD para compañías bajo el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo; Exoneración del impuesto a la renta sobre intereses pagados por créditos al exterior (artículo 24 COPCI). 2. Específicas.- Exoneración de pago del impuesto a la renta por 5 años, para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil dentro de ciertas actividades específicas (artículo 9.1 LORTI). Motivación de protección ambiental.- Deducibilidad del 100% para todas las inversiones que permitan conseguir un producción más limpia (artículo 24 COPCI); Exoneración de arancel, IVA e ICE para automóviles híbridos que no superen los US\$ 35,000.00 (artículo 55 LORTI). Motivación de incentivo turístico.- Tarifa 0% para la facturación del turismo receptivo (artículo 56 LORTI); Devolución del IVA en la adquisición de bienes y servicios incorporados para el turismo receptivo considerado como exportación de servicios (artículo 35 Ley de Turismo).

Motivación de justicia social.- Ingresos exentos de IR los obtenidos por discapacitados y personas mayores a 65 años (artículo 9 num. 12 LORTI); Dedución para empleadores del 150% adicional de las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad que superen el 4% establecido por ley (artículo 49 Ley Orgánica de Discapacidades<sup>90</sup>).

Todos estos beneficios e incentivos tributarios, a pesar de que su finalidad no está encaminada a la recaudación pública, tienen motivaciones igual de válidas como es el fomento a la inversión y la industria, incentivar el comercio, el turismo, las exportaciones, la inversión extranjera, la generación de divisas, proteger grupos

---

<sup>90</sup> (Ecuador) Ley Orgánica de Discapacidades. Registro Oficial Suplemento No. 796 de 25 de septiembre de 2012.

vulnerables como son las personas discapacitadas o las personas de la tercera edad o, proteger al medio ambiente. Es deber del legislador aplicar estas exenciones o beneficios tributarios justificadamente, basado en motivaciones reales y objetivas, ya que una indebida aplicación de estos beneficios, ocasionaría una violación de los principios tributarios de igualdad y progresividad y, por lo tanto, una violación al derecho de no discriminación.

Para efectos de determinar si una norma es discriminatoria o no, la doctrina y jurisprudencia constitucional ha establecido ciertos criterios de comparabilidad que deben existir entre un grupo y otro para poder establecer si efectivamente ha existido discriminación. Por ejemplo, si el legislador decidiera gravar a la venta de limones con tarifa 12% del IVA y a la venta de naranjas con tarifa 0%. Dicha norma no sería discriminatoria para los productores de limones, ya que entre ambos productos no existe criterios de comparabilidad. Pese a que existe una consecuencia económica evidente – que se traduce al encarecimiento del limón y por lo tanto una posible desviación del mercado en adquirir mayor cantidad de naranjas- no existiría violación a los principios constitucionales a la igualdad y generalidad, ya que no existe comparabilidad entre ambos grupos. Estos criterios mínimos de comparación que deben visualizarse y detallarse en un análisis discriminatorio, es lo que la doctrina y nuestra jurisprudencia lo conoce como “tercio de comparación” o “tercio en comparación”.

En ese sentido, sendos fallos de la Corte o Tribunal Constitucional han demostrado que para que exista inconstitucionalidad por motivos de violación al derecho a la igualdad y no discriminación, debe existir similitud de un tercio de comparación entre los individuos a comparar. Las partes pertinentes de los fallos son los siguientes:

[Q]ue, aún si hubiese tal fundamentación, sobre el derecho a la igualdad, este Tribunal en múltiples fallos, ha expresado que *para que exista tal violación debe tratarse de individuos que están en EL MISMO TERCIO EN COMPARACION, y debe producirse un trato desigual que conduzca a la prohibición de un derecho que se gozaría sin el tratamiento desigual, a lo cual se suma la existencia de un criterio valorativo negativo en el resultado [...].* La noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad. *No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza.* Sin embargo, por lo mismo que la igualdad y la no discriminación se

desprenden de la idea de unidad de dignidad y naturaleza de la persona es preciso concluir que, *no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana* [las cursivas son mías]<sup>91</sup>.

[T]odas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, *lo cual impide que el ordenamiento jurídico positivo y quien aplique las normas jurídicas realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación* [las cursivas son mías]<sup>92</sup>.

Por otra parte, el artículo 23, número 3 de la Constitución consagra el principio de igualdad ante la ley, el mismo que *impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tertium comparationis, para efecto de determinar los factores de igualdad y desigualación que comprueben el cumplimiento de este principio general de Derecho y este tercio en comparación tiene que ser una situación jurídica concreta en la que se encuentren otros ciudadanos o grupos de ciudadanos*. En la especie, es un Reglamento (no una norma de rango legal) la que establece la diferenciación: el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social puede funcionar con dos de sus miembros, pero uno de ellos debe ser el representante (principal o alterno) de la Función Ejecutiva. En definitiva, de conformidad con esta disposición el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social puede reunirse o funcionar con dos de sus tres integrantes (lo que no es inconstitucional), pero uno de ellos debe ser representante del Presidente de la República (no cualquiera de los tres miembros, entonces), lo que implica una diferenciación no establecida en la ley sino en una norma infralegal (un reglamento de ejecución), lo que resulta inconstitucional [las cursivas son mías]<sup>93</sup>.

De las jurisprudencias citadas ofrecemos las siguientes conclusiones. El principio de igualdad es el principio rector de la armonía constitucional y es el fundamento para establecer los criterios de comparabilidad. Para que exista violación al derecho de igualdad formal y no discriminación, debe compararse dos grupos o personas que tengan al menos un tercio de similitud. El trato desigual entre dos grupos o personas similarmente comparables debe traducirse objetivamente al no ejercicio de un derecho específico que vulnere la situación del grupo o persona, de manera evidente. La discriminación puede producirse tanto para la imposición de una obligación, como para la aplicación de un beneficio o privilegio. Por lo tanto, es igual de violatoria una norma que obligue injustificadamente a cierto grupo de personas a pagar más tributos, que una

---

<sup>91</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0169-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. No. 45 de 19 de marzo de 2007.

<sup>92</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0651-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. 4 de 19 de enero de 2007.

<sup>93</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.

norma que exonere injustificadamente a cierto grupo de personas a pagar menos tributos.

En el caso que nos compete, que es la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila, el derecho al cual se estaría privando a este grupo de contribuyentes es el derecho de reembolso que acceden los exportadores de bienes y exportadores de turismo receptivo en las adquisiciones locales de bienes y servicios, derecho contemplado en el artículo 72 de la LORTI y 31 de la Ley de Turismo, respectivamente.

Por lo tanto, es menester del presente capítulo determinar si es que este trato diferenciado –otorgado a compañías exportadoras de bienes y turismo receptivo- viola los principios tributarios constitucionales a la igualdad y generalidad, y concluir si es que ha existido una violación al derecho de no discriminación.

Para ello analizaremos 3 cuestiones fundamentales: si es que entre los dos grupos a comparar con la actividad de maquila existen similitudes; cuales han sido las motivaciones extra-fiscales que han conducido al legislador a otorgar el derecho de reembolso del IVA a estos dos grupos; y, existe en la actividad de maquila la suficiente motivación extra-fiscal de carácter constitucional y legal para concluir que también debería beneficiarse de este derecho al reembolso del IVA.

Seguido de ello, estableceremos las consecuencias económicas que genera la no devolución del IVA en las compañías maquiladoras.

## **2.4 Similitudes entre la actividad de maquila y la exportación de bienes involucrados a procesos industriales**

Según el análisis realizado en el Capítulo 1, vimos que la actividad de maquila es una exportación de servicio. Sin embargo, no es un servicio común, que lleva únicamente una prestación de hacer sino que al momento en que se incorporan componentes de origen nacional al proceso productivo, la actividad de maquila se vuelve una actividad compleja.

Cuando la compañía extranjera proporciona toda la materia prima importada bajo el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo, queda claro que la actividad de maquila se traduce a una prestación de elaboración, de confección, de

perfeccionamiento, denominada prestación de hacer<sup>94</sup>. Sin embargo, resulta confuso el tema al momento en que se incorporan gran cantidad de componentes nacionales al bien que será exportado. Por componentes nacionales vimos que puede ser materia prima, servicios nacionales, maquinaria o tecnología.

Bajo aquellos presupuestos es importante ahondar con la siguiente hipótesis. En el caso en que se incorporen componentes nacionales al proceso productivo a cargo de la compañía extranjera, es decir bienes o servicios que fueron pagados por esta última, nuevamente queda claro que la naturaleza del servicio es de confección, de transformación, de perfeccionamiento, de reparación (ej. el servicio de un sastre).

Sin embargo, dentro del amplísimo ámbito contractual, bien puede celebrarse un contrato en el cual se estipule lo siguiente:

Ejemplo.- La compañía maquiladora adquirirá por cuenta suya todos los componentes nacionales detallados en el Anexo 1 los cuales serán agregados al proceso productivo, el cual dará como resultado el producto final que será reexportado al país de donde es nacional la compañía extranjera.

Bajo esta última hipótesis, es notable que existe un problema jurídico por la adquisición del componente nacional a cargo de la compañía maquiladora. En este ejemplo, se evidencia que el producto final motivo del servicio de maquila estará compuesto por materia prima de origen nacional (agregado nacional) y, por materia prima internada bajo el régimen especial. El contrato indica que el agregado nacional que será involucrado al proceso productivo será por cuenta de la compañía maquiladora; por lo tanto, asumimos que el costo de adquisición del agregado nacional deberá ser añadido al costo del servicio de maquilado. Es así que el precio que pagará la compañía extranjera por el producto final estará compuesto por un servicio de transformación, más el costo de adquisición de la materia prima nacional. Sin embargo, ¿puede seguirse llamando a esta actividad compleja como una prestación de servicio?

Para esclarecer el conflicto, consideramos útil remitirnos nuevamente al artículo 1930 del Código Civil, el cual en la parte que nos interesa indica que “si la materia principal es suministrada por el que ha ordenado la obra, poniendo el artífice lo demás, el contrato es de arrendamiento”. Nos remitimos nuevamente a este artículo, ya que aporta elementos fundamentales para determinar cuándo una actividad puede ser considerada como una venta y cuando puede ser considerada como un servicio.

---

<sup>94</sup> Cfr. M. PLAZAS VEGA. *El IVA en los servicios. Óp. cit.*, p. 121

Bajo aquella premisa del Código Civil, consideramos que la discusión si la maquila es la prestación de un servicio, una compraventa de bienes o un contrato híbrido que envuelve ambas prestaciones, quedaría solucionado. Es decir, luego de haber analizado todos los elementos principales de la actividad de maquila, consideramos que sería cuestionable que una compañía extranjera celebre un contrato de maquilado con una compañía ecuatoriana, cuando los principales elementos involucrados en el proceso productivo sean proporcionados por la compañía maquiladora. Hay que tomar en cuenta que el fin principal que motiva a la compañía extranjera a celebrar un contrato de maquila en el Ecuador es el abaratamiento de los costos de producción traducidos a los beneficios fiscales en la internación de la materia prima extranjera, maquinaria o tecnología (exoneración del IVA, ICE y aranceles). Todos los demás potenciales beneficios pueden darse bajo cualquier otra modalidad sin necesariamente estar inmerso en el régimen de maquila. Por ejemplo, un potencial abaratamiento en la mano de obra, ahorro en servicios básicos (agua, luz, teléfono) o beneficios fiscales establecidos en el COPCI, pueden darse bajo cualquier tipo de relación comercial en el Ecuador, ya que no son beneficios exclusivos de la actividad de maquila. En ese sentido, sin los beneficios a la importación de la materia prima, maquinaria o tecnología, celebrar un contrato de maquila y someterse a todo este régimen sería innecesario. Aquello, apoyándonos en la definición del concepto de maquila contemplada en la Ley 90, la cual transcribimos a continuación:

[P]roceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, perfeccionamiento, transformación o reparación de bienes de procedencia extranjera, importados bajo el Régimen de Admisión Temporal Especial previsto en esta Ley, para su reexportación posterior, con la incorporación de componentes nacionales si fuere del caso.

Entonces y, exclusivamente bajo nuestra legislación, siempre que en la actividad de maquila la compañía extranjera provea el elemento indispensable para la elaboración del producto final<sup>95</sup>, se considerará como una prestación de un servicio y, por lo tanto, una actividad de maquila perfecta.

Es por todo el presente análisis que consideramos como tercio comparable a las compañías exportadoras de bienes involucrados en procesos productivos, en los cuales

---

<sup>95</sup> Por materia prima principal entendemos aquella que sin su adquisición sería imposible la fabricación del producto final; por lo tanto, no interesa el porcentaje que se involucre en el producto sino como lo hemos dicho, su indispensabilidad. Dichos elementos pueden traducirse a marcas, maquinaria, tecnología o materia prima.

se ha involucrado agregado nacional<sup>96</sup>. Consideramos a estos dos grupos como similares por las siguientes razones que exponemos a continuación: a). Ambos tienen como contra parte un destinatario en el extranjero; b). Ambos grupos están inmersos en procesos productivos a través de los cuales se incorpora agregado nacional tarifa 12% de IVA y materia prima extranjera; c). Ambos grupos fomentan las exportaciones, la producción nacional, la productividad, la competitividad y la tecnología; d). Ambos grupos tienen tarifa 0% de IVA en sus exportaciones; e). Para no encarecer el producto que será exportado, ambos grupos requieren que el IVA 12% en compras les sea reembolsado; f). Para la fabricación del bien que será exportado, ambos grupos involucran la misma cantidad de mano de obra y servicios básicos (agua, luz, teléfono); y, g). Ambos grupos generan los mismos ingresos para el Estado ecuatoriano ya que tributarán por sus utilidades (impuesto a la renta), por sus activos (impuesto 1.5 por mil), por su patrimonio (impuesto a la patente municipal) y todos los demás impuestos o tasas establecidas en nuestro ordenamiento jurídico.

Por todas estas razones mencionadas consideramos como similares a estos dos grupos económicos y, por lo tanto, como grupos comparables. Dentro del fomento constitucional y legislativo, ambos grupos están respaldados por los mismos artículos los cuales transcribimos a continuación:

Art. 284 CE.- La política económica tendrá los siguientes objetivos:

2. *Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas*, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.
4. *Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia*, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas.

Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

3. *La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios*, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Art. 300 CE.- [...] La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, *la producción de bienes y servicios*, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Art. 304 CE.- La política comercial tendrá los siguientes objetivos:

---

<sup>96</sup> A pesar que para efectos del presente trabajo hemos considerado como tercio de comparación a las compañías exportadoras de bienes involucrados en procesos productivos en los cuales se ha involucrado agregado nacional, es importante mencionar que el presente análisis puede aplicarse para cualquier otro exportador de bienes, como los exportadores de productos primarios de cacao, banano, brócoli, flores, etc; quienes también incurrir en la adquisición de bienes o servicios para la exportación de su producto.

2. Regular, promover y ejecutar las acciones correspondientes para impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial.
3. Fortalecer el aparato productivo y la producción nacionales.
5. Impulsar el desarrollo de las *economías de escala* y del comercio justo.

Art. 306 CE.- El Estado promoverá las exportaciones ambientalmente responsables, *con preferencia de aquellas que generen mayor empleo y valor agregado*, y en particular las exportaciones de los pequeños y medianos productores y del sector artesanal.

Art. 319 CE.- [...] El Estado promoverá las formas de producción que aseguren el buen vivir de la población y aquellas que atenten contra sus derechos o los de la naturaleza; alentará la producción que satisfaga la demanda interna y *garantice una activa participación del Ecuador en el contexto internacional*.

Art. 334 CE.- El Estado promoverá el acceso equitativo a los factores de producción, para lo cual le corresponderá

4. Desarrollar políticas de fomento a la producción nacional en todos los sectores, en especial para garantizar la soberanía alimentaria y la soberanía energética, *generar empleo y valor agregado* [las cursivas son más].

Art. 3 COPCI.- Objeto.- El presente Código tiene por objeto regular el proceso productivo en las etapas de producción, distribución, intercambio, comercio, consumo, manejo de externalidades e inversiones productivas orientadas a la realización del Buen Vivir. Esta normativa busca también generar y consolidar las regulaciones que potencien, impulsen e *incentiven la producción de mayor valor agregado, que establezcan las condiciones para incrementar productividad* y promuevan la transformación de la matriz productiva, facilitando la aplicación de instrumentos de desarrollo productivo, que *permitan generar empleo de calidad y un desarrollo equilibrado*, equitativo, eco-eficiente y sostenible con el cuidado de la naturaleza.

Art. 4 COPCI.- Fines.- La presente legislación tiene, como principales, los siguientes fines:

c. *Fomentar la producción nacional*, comercio y consumo sustentable de bienes y servicios, con responsabilidad social y ambiental, así como su comercialización y uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas;

o. *Fomentar y diversificar las exportaciones* [las cursivas son más].

En resumen, la contra cara a las exportaciones de bienes involucrados en procesos productivos con agregado nacional es la actividad de maquila, ya que un mismo producto –por ejemplo un saco- puede confeccionarse bajo la modalidad de maquila o bajo modalidad de exportación de bienes.

En base a que hemos concluido que estos grupos están en similares condiciones, es importante analizar cuáles fueron las razones por las que el legislador ha otorgado el beneficio de la devolución del IVA exclusivamente a los exportadores de bienes y no a los de servicios, especialmente en la actividad de maquila. Para ello, consideramos

fundamental analizar las discusiones y argumentos legislativos recogidos en los debates para la aprobación de las normativas que han otorgado estos beneficios.

#### **2.4.1 Análisis legislativo respecto a la devolución del IVA para exportadores de bienes**

Es importante mencionar que la LORTI al ser una norma de carácter orgánica y al regular los principales tributos de nuestro régimen tributario, es la ley más importante de nuestro ordenamiento jurídico -tributariamente hablando- ya que es la norma que regula la aplicación de los principales tributos que mayores ingresos le representa al Estado como: el impuesto a la renta, el IVA y el ICE.

En ese contexto, el artículo 57 en concordancia con el artículo 72, ambos de la LORTI, recogen la regla general respecto a la devolución del IVA para exportadores, la cual se resume a que solo existirá devolución de IVA para contribuyentes que exporten bienes. A través de estos artículos, se excluye categóricamente a los exportadores de servicios.

Dentro de la cronología de la creación de la LORTI, es importante mencionar que esta normativa fue aprobada por el Congreso Nacional mediante la Codificación 26 del 29 de octubre de 2004 y publicada en el Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004. Al ser una codificación, no existieron debates legislativos sino que su texto fue aprobado íntegramente reorganizando la anterior LRTI, publicada en el R.O. No. 341 de 22 de diciembre de 1989. La Codificación 26 de la LRTI fue realizada por la cantidad de reformas tributarias que se llevaron a cabo entre el periodo de diciembre de 1989 y noviembre de 2004, reflejados en un sin número de artículos añadidos (innumerados y sub-artículos A, B, C) o por la cantidad de artículos derogados. Durante aquel periodo de tiempo, podríamos afirmar que existieron aproximadamente 38 reformas legislativas, generadas principalmente por los acontecimientos políticos y económicos del momento como: la devaluación de la moneda, aumento del desempleo, endeudamiento externo creciente, congelamiento de fondos bancarios, derrocamiento de presidentes, dolarización, entre otros.

A pesar de que en la Codificación 26 no existieron debates legislativos ya que únicamente fue un reordenamiento de los artículos otorgándoles una nueva numeración, podremos remitirnos a las reformas comprendidas entre el período de 1989 y el 2004,

las cuales sí tuvieron el respectivo debate y están documentadas a través de las actas del archivo de la Asamblea Nacional (ex Congreso Nacional)<sup>97</sup>.

Como ya lo indicamos, los dos artículos que nos interesan para el presente estudio son: el artículo que establece crédito tributario y devolución del IVA para exportadores de bienes (actual artículo 57 LORTI anterior artículo innumerado seguido del artículo 55 LRTI) y el artículo que establece los 90 días para la devolución del IVA pagado en actividades de exportación de bienes (actual artículo 72 LORTI anterior artículo 69A LRTI).

Antes de la promulgación de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de abril de 1999, la regla general en los servicios era la tarifa 0%, siendo la excepción la lista taxativa del artículo 55 de la LRTI. Luego de la promulgación de dicha normativa, la excepción se volvió la regla general y se tipificó que todos los servicios están gravados con IVA a excepción de la lista recogida por el artículo 55 de la LRTI.

Cronológicamente, el artículo 69A fue el primero que se incorporó a la antigua LRTI a través de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas publicada en el R.O. 181 de 30 de abril de 1999. El primer debate de dicha ley fue el 07 de abril de 1999 y el segundo debate el 14, 15, 20 y 21 del mismo mes y año. El objetivo general para la promulgación de dicha normativa era crear ingresos adicionales para el presupuesto general del Estado e introducir reformas para ejercer el control sobre el gasto público. Como fin específico dentro del IVA, la ley estaba encaminada a regular de manera clara el crédito tributario y establecer un mecanismo de devolución del IVA pagado por exportadores<sup>98</sup>. Dentro de estos fines, claramente se menciona que “es necesario acometer una reforma que actualice las normas impositivas y ajuste la tributación a los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y generalidad<sup>99</sup>”.

En el segundo debate del proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de 20 de abril de 1999, los congresistas analizan el texto enviado por la comisión, el cual estipulaba lo siguiente:

---

<sup>97</sup> A causa de la época en la cual fueron emitidas las reformas analizadas, nos referiremos al poder legislativo como Congreso Nacional.

<sup>98</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Primer Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 82 de 07 de abril de 1999. p. 28.

<sup>99</sup> *Ibíd.* p. 32.

[Artículo propuesto por la comisión:] Artículo 69-A. IVA pagado en actividades de exportación. Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación o *prestación de servicios que se exporten*, tiene derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a 180 días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas determinará los requisitos y el procedimiento a seguir para su devolución. De detectarse falsedad en la información y declaración juramentada que se realizará para estos efectos, además del procesamiento por perjuicio, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al Fisco [las cursivas son mías]<sup>100</sup>.

Luego de las respectivas discusiones, debates y observaciones, se devuelve el artículo para que la Comisión vuelva a modificarlo y sea tratado en el segundo debate<sup>101</sup>. En el segundo debate, la Comisión incorpora las observaciones de mayoría e, inexplicablemente, suprime el texto “o prestación de servicios que se exporten”<sup>102</sup>.

Frente a dicho artículo corregido, el secretario del Congreso pregunta si es que existen observaciones al segundo texto enviado por la comisión y el legislador Alfredo Serrano Valladares presenta las siguientes observaciones que transcribimos a continuación:

Que se reemplace la frase “las adquisiciones locales o importación de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten” por la frase “en las adquisiciones locales o importaciones de bienes o la adquisición de servicios empleados en la fabricación o producción de bienes que se exporten o *con la ocasión de la prestación de servicios que se exporten*”. La modificación se debe a la incorrección en la redacción de la norma [las cursivas son mías]<sup>103</sup>.

Adicional a esta observación, otros legisladores como por ejemplo el diputado Leopoldo Baquerizo Adum presentó observaciones respecto al plazo de los 180 días establecidos ofreciendo modificarlo por 60 días<sup>104</sup>. Por otro lado, el diputado Raúl Hurtado Larrea propuso que en vez de 180 días se lo modifique por 90<sup>105</sup>. Otro grupo de congresistas presentaron observaciones respecto a los intereses, mencionando que éstos

---

<sup>100</sup> Ecuador) Congreso Nacional. “Primer Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 82 de 07 de abril de 1999. p. 53.

<sup>101</sup> *Ibíd.* p. 193.

<sup>102</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 85 de 14 de abril de 1999. p. 34.

<sup>103</sup> *Ibíd.* p. 196.

<sup>104</sup> *Ibíd.*

<sup>105</sup> *Ibíd.* p. 200.

deben computarse desde el primer día en que se presenta la solicitud ya que dicho dinero es de los contribuyentes y no del SRI<sup>106</sup>. Además, la diputada Anunzziatta Valdez Larrea realizó observaciones y propuso que se elimine el requisito de la declaración juramentada y el procesamiento por perjuicio, por ser auto incriminatorio el primero y porque el delito de perjurio le compete al ámbito penal<sup>107</sup>. Luego de todas las intervenciones, se presenta nuevamente el artículo con las observaciones añadidas, estableciendo lo siguiente:

[Artículo sometido a debate:] Artículo 69-A. Impuesto al valor agregado pagado en actividades de exportación. Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto le sea reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a noventa días a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante del sujeto pasivo, que debe acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado. De detectarse falsedad en la información el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al Fisco [lo añadido es mío].

El secretario somete a votación el artículo y es aprobado por 65 votos a favor y 25 en contra<sup>108</sup>. Del texto aprobado podemos constatar que de las cuatro observaciones presentadas por distintos diputados (incluir a los exportadores de servicios- disminuir el plazo de devolución del IVA- computar los intereses desde el primer día- suprimir la declaración juramentada y el delito de perjurio), la Comisión únicamente tomó en consideración dos de ellas a pesar de que el primer texto enviado sí contemplaba a los exportadores de servicios dentro de la devolución del IVA. Con estas correcciones, el texto fue publicado en el Registro Oficial el 181 de 30 de abril de 1999.

A través de este primer análisis legislativo, concluimos que la omisión de que los exportadores de servicios se beneficien de la devolución del IVA en todas las adquisiciones locales, es una omisión voluntaria ya que fue contemplada dentro del primer texto enviado por la Comisión y, además, observada acertadamente por el legislador Alfredo Serrano. Lastimosamente, en las actas revisadas no constan los argumentos, debates o motivaciones por los cuales la Comisión no incluyó –luego de las

---

<sup>106</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 85 de 14 de abril de 1999. p. 216.

<sup>107</sup> *Ibíd.* p. 197.

<sup>108</sup> *Ibíd.* p. 238.

observaciones realizadas por el diputado Serrano- la devolución del IVA para la exportación de servicios y sí se incorporaron las demás observaciones.

Siguiendo con la cronología de los artículos que nos interesan es importante analizar el artículo que establece el crédito tributario para exportadores de bienes. Es decir, el actual artículo 57 LORTI (anterior artículo innumerado seguido del artículo 55 LRTI). Dicho artículo fue aportado por el diputado Xavier Neira en el segundo debate del Proyecto de Ley de Racionalización Tributaria de 4 de noviembre de 1999. Para la aprobación de esta normativa el Congreso realizó el primer debate el 25 de octubre de 1999 y el segundo el 3 y 4 de noviembre de 1999. Finalmente, la Ley fue publicada en el R.O. Suplemento No. 321 de 18 de noviembre de 1999. El artículo mencionado establecía lo siguiente :

Art. ... Crédito Tributario por exportación de bienes.- Las personas naturales y jurídicas exportadoras que hayan pagado el IVA en la adquisición de bienes que exporten, *tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos*. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, *el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación*.

Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores.

También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumo y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero.

La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas [Las cursivas son más].

Dentro del segundo debate de 4 de noviembre de 1999, el diputado Xavier Neira Menendez toma la palabra y menciona que el Presidente Jamil Mahuad ha violado la constitución al modificar el sentido del artículo 55 de la LRTI (exportación de servicios tarifa 0%) a través de la reforma al RLRTI publicado en el Registro Oficial No. 222 de 29 de julio de 1999, en la cual el ejecutivo restringió a los servicios exportados a través de la siguiente disposición que transcribimos a continuación:

Art. 147.- Servicios Exportados.- A efectos de la aplicación del impuesto al valor agregado, se entenderá por servicios exportados *aquellos que hayan sido prestados a instituciones o sociedades extranjeras sin domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador*. El valor de tales servicios no afectará a los gastos de

ningún contribuyente en el país. En el caso de que se transfiera el gasto por servicio exportado a un sujeto pasivo del impuesto al valor agregado en el Ecuador, este deberá cancelar el impuesto al valor agregado por el servicio cargado en su contabilidad [las cursivas son mías]

Frente a dicha reforma, el diputado Xavier Neira en su intervención de 4 de noviembre de 1999, expresó lo siguiente:

Con ese texto [artículo 147 RLRTI], el Decreto del presidente Mahuad violó la Ley en el acápite 14 del Artículo 55 [tarifa 0% para exportadores de servicios], porque impidió que por ejemplo quienes *prestan el servicios de maquila se beneficien con la tarifa cero por servicios*, por eso es que yo me he permitido sugerir [q]ue se establezca un artículo innumerado agregado al artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno [...]. Porque planteo esta reforma, porque *en este momento hay un sinnúmero de empresas que prestan el servicio de maquila que quedarían al margen de la tarifa cero*, hay un sinnúmero de empresas que prestan servicios en la producción de embalaje que a su vez venden a empresas que exportan productos con ese continente [...]. Me parece que esta disposición que estoy sugiriendo no hace otra cosa que recoger el *clamor de los sectores productivos que no quieren que sus productos estén gravados con impuestos internos cuando están destinados a la exportación*, el Ecuador se da el lujo de exportar impuestos cuando lo que se debe buscar y usted como empresario exportador lo sabe, señor Presidente, *mejorar la competitividad de la producción nacional para seguir accediendo a los mercados externos en las mejores condiciones de precios* [las cursivas son mías]<sup>109</sup>.

El artículo aportado por el diputado Neira es importante porque establece claramente la diferenciación entre fabricante de bienes destinados a exportación y el exportador (quienes muchas veces no son la misma persona); hace énfasis que el beneficio de la devolución del IVA aplica para fabricantes de bienes destinados a exportación como para exportadores; da a entender que la tarifa 0% aplica también para los fabricantes y productores de bienes que son destinados posteriormente a exportación; y, una vez realizada la exportación, indistintamente de quien lo realice -sea fabricante o exportador- puede solicitar la respectiva devolución del IVA en las adquisiciones locales.

Este artículo actualmente recogido por el artículo 57 de la LORTI es fundamental para todos aquellos productores o fabricantes que con su trabajo fomentan las exportaciones. En ese contexto, uno de los mayores productos exportados por el Ecuador son cajas cartón ya que a través de ellas se exporta banano, café, camarón, atún, etc<sup>110</sup>. Sin este artículo y, de acuerdo al criterio fiscalista del SRI, únicamente se

---

<sup>109</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley de Racionalización Tributaria”. Acta No. 151 de 04 de noviembre de 1999. pp. 132-134.

<sup>110</sup> *Ibíd.* p. 252

devolvería el IVA para exportadores directos, olvidándose por completo de todos los productores directos detrás de ese producto como compañías fabricantes de cartones, plásticos, envases, fungicidas, etc.

Ahora bien, dentro de la actividad que nos corresponde, el análisis e información proporcionada por el diputado Neira es de vital importancia. De acuerdo a la argumentación realizada por el diputado nos queda claro que durante la década de los noventa la actividad de maquila estaba fuertemente utilizada por compañías nacionales. La legislación de aquella época (específicamente la legislación aduanera) era flexible para que la compañía maquiladora no exporte directamente el bien producido sino que podía ser exportado por un tercero<sup>111</sup>. En base a ello, al ser considerada desde siempre la actividad de maquila como un servicio exportado, ha tenido la tarifa 0% de IVA. A partir de la reforma al RLTI de julio de 1999 realizada por el ejecutivo, la actividad de maquila fue perjudicada gravemente debido a que dicho servicio prestado en territorio nacional debía gravar IVA 10%. Dicho IVA tarifa 10% que debía cargarse a la actividad de maquila evidentemente generaba un encarecimiento en el servicio y, por tanto, una exportación de un impuesto. Frente a ello, el diputado Neira durante los debates a la Ley de Racionalización Tributaria, para evitar el encarecimiento del producto exportado y para eliminar la exportación del impuesto, aportó el artículo innumerado seguido del artículo 55 el cual contemplaba la devolución del IVA para los fabricantes de bienes que se exportan. A través de ello, nuevamente se establece la tarifa 0% para la actividad de maquila cuando la compañía maquiladora no es la que directamente exporta el producto final. Sin embargo, ¿qué pasaba cuando la compañía maquiladora exportaba directamente el producto final?

A través del presente análisis legislativo podemos concluir que en el año 1999 se realizaron importantes reformas alrededor del IVA y las exportaciones. Dentro de ellas la devolución del IVA incurrido en adquisiciones que se involucren a bienes que se exporten y el crédito tributario para exportadores de bienes o fabricantes de bienes que se exporten. Estos artículos fueron introducidos para fomentar las exportaciones y no cargar un costo adicional respecto al IVA, principalmente en productores o fabricantes de bienes que no exportan directamente su producto sino que lo realizan a través de un

---

<sup>111</sup> Es importante mencionar que con nuestro actual ordenamiento jurídico aduanero, especialmente la Resolución No. 687 de la SENAE, la compañía maquiladora es la única que puede realizar la exportación del producto terminado.

tercero. Respecto a la actividad de maquila, hemos visto la preocupación de algunos diputados por que se incluyan a los exportadores de servicios como beneficiarios de la devolución del IVA y además hemos visto la preocupación de los legisladores en cargar el IVA a dicha actividad cuando la compañía maquiladora no es la que realiza directamente la exportación. Frente a ello, la implementación de los artículos referidos.

Luego del análisis realizado por el diputado Neira es interesante concluir que, durante aquella época, cuando la compañía maquiladora efectuaba directamente la exportación estaba beneficiada de la devolución de IVA por efectuarse una exportación de bienes. En ese sentido, entendemos que las compañías maquiladoras de aquella época a pesar de que su actividad principal era la prestación de un servicio que concluía con la exportación de un bien, el beneficio de la devolución del IVA les aplicaba de igual manera.

La diferenciación que ha establecido el artículo 72 de la LORTI entre exportadores de bienes y exportadores de servicios, en la actividad de maquila no se ha mantenido un criterio uniforme puesto que a pesar de ser considerada como una exportación de servicios, hemos visto que durante aquella época dicha actividad accedía al beneficio de la devolución. Por lo tanto, esta inexactitud de la norma ha ocasionado que el SRI otorgue el beneficio de la devolución del IVA en la actividad de maquila a su antojo.

## **2.5 Similitudes entre la actividad de maquila y el turismo receptivo**

A pesar de que el artículo 72 de la LORTI es la regla general respecto de la devolución del IVA para exportadores exclusivamente de bienes, nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley de Turismo publicada en el R.O. Suplemento 733 de 27 de diciembre de 2002, ha establecido la excepción y ha otorgado un trato preferencial para las personas naturales o jurídicas inmersas en el turismo receptivo otorgándoles el mismo beneficio de la devolución del IVA para las adquisiciones locales, importaciones o servicios involucrados en esta actividad. El artículo pertinente es el siguiente:

Art. 31.- Los servicios de turismo receptivo facturados al exterior se encuentran gravados con tarifa cero por ciento del impuesto al valor agregado de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos servicios prestados al exterior otorgan crédito tributario a la compañía turística registrada en el Ministerio de Turismo, en virtud del artículo 65, numeral 1 de la referida Ley. *Para el efecto deberá declarar tales ventas como servicio exportado, y entregar al servicio de rentas internas la información en los términos que dicha entidad exija.*

El crédito tributario será objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas. El impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios, que no sean incluidos en el precio de venta por parte de las compañías turísticas, *será reintegrado en un tiempo no mayor a noventa días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamada* [las cursivas son mías].

De la lectura del artículo citado, podemos visualizar que mantiene la misma redacción que el artículo 72 de la LORTI (anterior 69A de LRTI). Por lo tanto, podríamos inferir que el legislador utilizó el artículo 69A de la derogada LRTI y lo adaptó para la actividad de turismo receptivo. A pesar de que en la práctica la comparación entre ambas actividades es compleja -ya que la maquila forma parte de un proceso productivo industrial a gran escala y el turismo receptivo es una actividad de hotelería, alojamiento o alimentación para extranjeros no domiciliados en el país- consideramos que más que una similitud objetiva o material, la similitud se traduce a un mismo tratamiento tributario por haber sido consideradas ambas actividades como exportación de servicios.

Por lo tanto, hemos considerado a estas actividades similares por compartir las siguientes características: i). ambas actividades son consideradas por nuestro ordenamiento como exportaciones de servicio por lo tanto sometidas a tarifa 0% de IVA; ii). ambas actividades tienen un destinatario final en el extranjero; iii). ambas actividades a pesar de ser consideradas como exportación de servicios, son servicios que se los presta en territorio nacional; iv). ambas actividades en mayor o menor medida, requieren de la adquisición bienes o servicios locales gravados con tarifa 12% para la ejecución de sus actividades.

A pesar de que la actividad de turismo y la actividad de maquila forman parte del mismo grupo denominado exportadores de servicios, vemos que existen mayores similitudes entre las compañías maquiladoras y las compañías exportadores de bienes involucrados en procesos productivos. Sin perjuicio de ello, analizaremos los motivos extra-fiscales por los cuales el legislador otorgó el beneficio de la devolución del IVA exclusivamente a exportadores de servicios inmersos en el turismo receptivo. Es deber del presente sub-capítulo determinar si es que dicha diferencia tiene un fin justificado o es una diferenciación arbitraria. Para analizar las motivaciones extra-fiscales, hemos

recurrido nuevamente a las actas del Congreso Nacional para analizar los debates respecto de la Ley de Turismo y la justificación para otorgar dicho beneficio. Previo a ello, es importante partir de las conclusiones del sub-capítulo anterior respecto a la omisión voluntaria realizada por parte del legislador al no considerar a los exportadores de servicios como beneficiarios de la devolución del IVA y la falta de justificación o motivación respecto de dicha omisión.

Como antecedes indicamos que la ley de Turismo fue iniciativa del Ministerio de Turismo remitida al Congreso por el Presidente de la República a través de proyecto ley. La Ministra de Turismo fue invitada al Congreso en la segunda sesión del primer debate la cual se llevó a cabo con fecha 02 de mayo de 2002; sesión en la que expuso los motivos y objetivos del proyecto de ley. Dentro de los datos aportados por la Ministra durante su exposición, indicó las razones y justificaciones por las cuales era urgente una nueva Ley de Turismo. Dichas justificaciones se traducen a que el turismo era el tercer ingreso más relevante para el país dentro del ámbito de las exportaciones, luego del petróleo y del banano; generaba ingresos de aproximadamente 430 millones de dólares anuales; era un sector que año a año ha iba en paulatino aumento; había generado cada vez mayor cantidad de divisas a diferencia de otros sectores sumamente volátiles como el petróleo y banano; representaba el 4.3% del PIB ecuatoriano; y, era la quinta actividad generadora de valor agregado. Sin perjuicio de todos estos datos positivos, en contraposición con los ingresos y números de turistas de los países vecinos, el Ecuador estaba dentro de los últimos puestos junto con Bolivia; por ello se vio la necesidad de promulgar una nueva ley que fomente esta actividad<sup>112</sup>.

En ese contexto, es importante mencionar que el 21 de abril del 2000 se firmó el Plan de Competitividad Turística de duración de 5 años dentro del cual se estableció al turismo como eje estratégico de la economía y de la sociedad ecuatoriana<sup>113</sup>. El Considerando de la Ley de Turismo establecía que:

---

<sup>112</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Primer Debate del Proyecto de Ley de Turismo 23-753”. Acta No. 200 de 02 de mayo de 2002. p. 7.

<sup>113</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Primer Debate del Proyecto de Ley de Turismo 23-753”. Acta No. 200 de 02 de mayo de 2002. p. 10.

[E]l Plan de Competitividad Turística planteó la necesidad de actualizar la legislación turística ecuatoriana, reincorporando importantes disposiciones de la Ley Especial de Desarrollo Turístico, que no han perdido vigencia en el tiempo a fin de atraer la inversión e inyectar divisas a nuestra economía.

Junto con toda este respaldo, la Ley de Turismo dentro de su capítulo “IV. De los Incentivos y Beneficios en General” estableció una serie de incentivos tributarios que fomentan en mayor medida la actividad turística; entre ellos, la devolución del IVA en todos los bienes y servicios adquiridos por prestadores de turismo receptivo. Respecto a las motivaciones extra-fiscales que justifican la implementación de incentivos y beneficios, la Ministra manifestó lo siguiente:

Los incentivos tributarios del tipo que prevé el proyecto de ley, no son escudos fiscales, son decisiones orientadas a incentivar determinada actividad que genera beneficios al Estado y por ende, mayores ingresos a la Caja Fiscal. *Hay que sacrificar ingresos eventualmente inciertos, para promover la inversión de capitales extranjeros, el retorno de capitales nacionales, inversiones dirigidas hacia regiones que requieren urgentemente desarrollarse, generar empleo, ingresos, rentas y transacciones* [las cursivas son mías]<sup>114</sup>.

De igual manera es importante mencionar que de acuerdo a las actas del Congreso, lo relacionado con los incentivos tributarios fue la parte medular de la ley y también la más polémica. Por un lado estaba la oposición del SRI a la promulgación de éstos incentivos y, por otro, el Ministerio de Turismo promoviéndolos<sup>115</sup>. Sin embargo, pese a la oposición del SRI por la aceptación de los incentivos tributarios que recogía el proyecto y, de la supuesta disminución de ingresos que recibirían, este fue aprobado por mayoría. Luego de aprobada la normativa, los artículos más relevantes que fomentan a esta actividad son los que transcribimos a continuación y que se mantiene vigentes hasta la actualidad:

Art. 3.- Son principios de la actividad turística, los siguientes:

- a) La iniciativa privada como pilar fundamental del sector; con su contribución mediante la inversión directa, *la generación de empleo y promoción nacional e internacional* [...];
- c) El *fomento de la infraestructura nacional* y el mejoramiento de los servicios públicos básicos para garantizar la adecuada satisfacción de los turistas.

Art. 4.- La política estatal con relación al sector del turismo, debe cumplir los siguientes objetivos:

---

<sup>114</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Continuación del Primer Debate del Proyecto de Ley de Turismo 23-753”. Acta No. 200 de 02 de mayo de 2002. p. 15.

<sup>115</sup> (Ecuador) Congreso Nacional. “Segundo Debate de la Ley de Turismo No.23-753”. Acta No.23-273 de 06 de noviembre de 2002. p.78

- f) *Promover internacionalmente al país y sus atractivos en conjunto* con otros organismos del sector público y con el sector privado; y,
- g) *Fomentar e incentivar el turismo interno*[las cursivas son mías] .

En virtud de ello, consideramos que existe razones contundentes para otorgar este beneficio a la actividad de turismo receptivo, ya que está catalogado como eje estratégico dentro de la economía ecuatoriana y es uno de los ingresos más representativos para el gobierno ecuatoriano. Los motivos extra-fiscales que hemos detectado se traducen en: reducción de costos turísticos para el fomento internacional, generación de divisas extranjeras, aumento de mano de obra nacional y mayores ingreso para el Estado. Coincidiendo con la Ministra de Turismo, es más rentable para la economía del Estado que se fomente el turismo a través de incentivos tributarios los cuales a corto plazo generarían menor recaudación con respecto al IVA pero que a largo plazo, se verá beneficiado de diversas maneras como por ejemplo con aumento de empleo, mayor generación de divisas, mayor inversión extranjera, entre otros.

A pesar de que consideramos razonable y justificable otorgar el beneficio tributario de la devolución del IVA para exportadores de turismo receptivo, consideramos que la actividad de maquila tiene también suficientes motivos para que se la beneficie de la misma manera; motivos que hemos esgrimido a la largo del presente trabajo.

Dentro de la actividad de maquila es importante indicar que la Secretaría Nacional de Planificación ha elaborado y puesto en marcha el Plan Nacional para el Buen Vivir, el cual frente a los indicadores de migración, desempleo y pobreza considera necesario una revolución económica que conduzca a una reactivación de la producción, generación de empleo. Para ello se plantea la democratización de los medios de producción como una "condición necesaria para auspiciar la igualdad y la cohesión desde la perspectiva de desarrollo territorial integral que fomente un sistema económico social y solidario"<sup>116</sup>.

Adicional al Plan Nacional para el Buen Vivir, el cual respalda la producción, el aumento en la mano de obra, la matriz productiva, etc.; es importante volver a tomar en consideración todos los artículos que fomentan a la actividad de maquila, artículos que ya fueron citados anteriormente y que se traducen al fomento de la producción nacional, aumento del agregado nacional, generación de empleo, exportaciones, entre otros. Estos artículos son los siguientes: 284, 300, 304, 306, 319 y 334 de la Constitución y artículos

---

<sup>116</sup> (Ecuador). COPCI. Asamblea Nacional. El Pleno. Considerando

3 y 4 del COPCI.

Las violaciones a los principios tributarios constitucionales de igualdad y generalidad pueden venir dados tanto por la imposición de impuesto injustificado a un determinado grupo de personas así como por el no abarcamiento de un mismo beneficio tributario a un mismo grupo de personas; ambas hipótesis, dentro de un mismo tercio de comparabilidad. En el presente caso, hemos visto como a los exportadores de bienes involucrados en procesos industriales y a los exportadores de turismo receptivo se los ha beneficiado conscientemente y, por motivos suficientes, con la devolución del IVA para todas las adquisiciones locales. Sin embargo, dicho beneficio no abarca a la actividad de maquila considerada como una exportación de servicios *sui generis*, la cual concluye con una exportación material de bienes. Luego de haber analizado los motivos legislativos para haber otorgado el beneficio de la devolución del IVA para exportadores de bienes y exportadores de turismo receptivo, resta por analizar las consecuencias económicas que produce la no devolución del IVA para las compañías maquiladoras.

## **2.6 Consecuencias económicas ocasionadas por la no devolución del IVA en la actividad de maquila**

Tanto en la exportación de bienes como en la exportación de servicios, por lo general, las compañías incurren en adquisiciones o importaciones las cuales están gravadas con tarifa 12% de IVA. Sin embargo, como hemos visto, únicamente para las exportaciones de bienes el IVA en compras es devuelto al exportador en menos de 90 días contados a partir de la solicitud. Este tratamiento diferenciado, resulta más alarmante en la actividad de maquila pues supuestamente es una actividad que ofrece beneficios tributarios especiales encaminado a fomentar las exportaciones, el empleo, la generación de divisas, etc.

En cualquier otro servicio exportado, la no devolución del IVA no genera un perjuicio tan gravoso ya que las adquisiciones locales son menores y porque dichas adquisiciones no están involucradas a procesos productivos como lo está el agregado nacional en la actividad de maquila. Por ejemplo, en el servicio de auditoría que presta una compañía ecuatoriana a una compañía extranjera, queda claro que dicha actividad es una exportación de servicios. Sin embargo, la no devolución del IVA no encarece en

mayor medida la prestación del servicio exportado, ya que salvo ciertos bienes que podrían adquirirse (como softwares o computadoras), dicho servicio no está inmerso en una actividad industrial en el cual la materia prima es el principal costo de producción.

En la actividad de maquila el escenario es completamente distinto porque como lo hemos analizado, es una actividad involucrada en un proceso productivo a gran escala. Además, a pesar de que se la considera como una exportación de servicios, esta concluye con la creación de un producto final y tangible el cual terminará siendo exportado. Por lo tanto es importante preguntarnos ¿cuáles son las consecuencias económicas que se generan en las compañías maquiladoras ecuatorianas derivadas de la no devolución del IVA en las adquisiciones locales de bienes y servicios involucrados en el proceso productivo?

Previo a analizar las implicaciones económicas de la no devolución de IVA en la actividad de maquila es fundamental analizar las implicaciones tributarias de la compañía extranjera que contrata el servicio de maquilado. Sin entrar a analizar el funcionamiento específico de cada ordenamiento jurídico, creemos que la compañía extranjera al momento de realizar el pago a la compañía maquiladora por los servicios prestados, deberá efectuar la retención correspondiente del IVA y devolvérselo a la autoridad tributaria competente, por tipificarse –para dicho país- el hecho imponible de una importación de servicios. En este caso, la compañía extranjera al momento de realizar el pago deberá retener el 100% del IVA de acuerdo a la tarifa específica, actuando como agente de percepción<sup>117</sup>. Al momento en que la compañía extranjera venda el producto terminado al consumidor final, ya sea en el país de donde es nacional la compañía extranjera o en un tercer país, lo realizará igualmente gravado con IVA. Por lo tanto, en base al principio plurifásico del impuesto, dentro de la declaración del IVA de la compañía extranjera, el IVA en compras (importación de un servicio de maquila) se podrá compensar con el IVA en ventas (la venta del producto terminado en el destino final) y a fin de cuentas, sobre quien recaerá la totalidad del impuesto será al consumidor final extranjero.

A continuación un cuadro que ejemplifica en mejor medida lo mencionado:

---

<sup>117</sup> Este sistema puede variar de acuerdo a la legislación de cada Estado.

AGREGADO NACIONAL  
(bienes y servicios  
ecuatorianos agregado al  
proceso productivo)

Venta  
↓  
IVA tarifa 12%

↑  
No compensación  
IVA 12% vs. IVA 0%

Producto sometido a Maquila en ECUADOR  
Precio: Servicio de Maquila + Adquisición agregado nacional + 12% de IVA del agregado nacional

Exportación de servicios tarifa 0%  
Art. 72 LORTI (no aplica)

Retención IVA tarifa 20%  
Pago por importación de servicios

Compañía Extranjera  
REINO UNIDO

Venta  
↓  
IVA tarifa 20%

↑  
Compensación  
IVA 20% vs. IVA 20%

Producto vendido al consumidor final en REINO UNIDO:  
Precio del Producto (incluido implícitamente un 12% de IVA por el Agregado Nacional) + 20% de IVA de Reino Unido

En base al gráfico expuesto, vemos que desde la óptica de la contabilidad de la compañía maquiladora, la situación es más gravosa por la no devolución del IVA en todo el agregado nacional que se involucra al producto final (artículo 72 de la LORTI).

En base a este trato diferenciado, nos preguntamos ¿cuál es la consecuencia contable que se genera en las compañías maquiladoras por la no devolución del IVA en la adquisición del agregado nacional? A continuación exponemos el criterio del SRI en una consulta realizada por la compañía AMADEUSGLOBAL ECUADOR S.A.:

Consulta: Al ser mi representada una exportadora de servicios, al amparo de lo previsto en el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no tiene derecho a la devolución del IVA. En tal virtud el IVA no debería ser contabilizado como un ACTIVO, sino como un costo [...].

Absolución: [...] El IVA no es un gasto deducible de conformidad con al Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para el caso puntual consultado, el interesado podrá hacer uso del remanente del IVA como crédito tributario, en atención al contenido del Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En caso de no poder hacer uso del crédito tributario, *el contribuyente deberá cargar dicho valor al gasto*, para efecto de liquidar el correspondiente impuesto a la renta [las cursivas son mías]<sup>118</sup>.

En otra consulta realizada por PROCESADORA DEL CAUCHO ECUATORIANO PROCAESA S.A., el SRI absolvió lo siguiente:

[...] En cuanto al IVA pagado en adquisiciones de bienes y servicios por parte de "Procesadora del Caucho Ecuatoriano -Procaesa S.A.-", que en caso de haberse requerido, no ha sido devuelto por parte del SRI y que, además, no pueda obtenerse por él, crédito tributario, dicho IVA *podrá cargarse al respectivo gasto de la consultante, para efecto de liquidar el correspondiente Impuesto a la Renta* [las cursivas son mías]<sup>119</sup>.

De las consultas aportadas queda claro la interpretación literal realizada por el SRI en aplicación del artículo 72 de la LORTI. El SRI no analiza el impacto económico de la inexactitud de la norma ni el tratamiento diferenciado para exportadores de bienes frente a exportadores de servicios, ni el espíritu de la promulgación del COPCI y los beneficios aduaneros establecidos para fomentar las exportaciones como en la actividad de maquila.

---

<sup>118</sup> (Ecuador) SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012011OCON000132. COMPAÑIA AMADEUSGLOBAL ECUADOR S.A. Registro Oficial Suplemento No. 456 de 25 de mayo de 2011.

<sup>119</sup> (Ecuador) SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012008OCON002002. PROCESADORA DEL CAUCHO ECUATORIANO PROCAESA S.A. Registro Oficial Suplemento No. 554 de 23 de marzo de 2009.

En base a la remisión a las actas del Congreso, hemos concluido que carece de sentido el trato diferenciado que ha efectuado el legislador respecto a la exportaciones de bienes y exportación de servicios, ya que salvo mínimas excepciones, las normas que regulan la transferencia de bienes son las mismas que regulan la prestación de servicios. Por lo tanto, resulta absurdo que no se dé el mismo tratamiento a ambas actividades.

Más gravoso resulta aún el hecho de que se pretenda cargar al gasto dentro del impuesto a la renta anual, todo aquel IVA que no se devolvió ni pudo utilizarse como crédito tributario. Aquello, empeora la situación de las compañías maquiladoras, encarece el servicio, encarece el producto final, quita competitividad a las compañías ecuatorianas del mercado internacional, desnaturaliza el fin principal de la actividad de maquila y, siendo el más perjudicial, genera un doble IVA al producto final. Así, de acuerdo a A. Soria:

El crédito tributario al que acceden los sujetos pasivos del IVA por efecto de las retenciones, sumado al crédito originado en el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, ha dado lugar al apareamiento de créditos que no pueden compensarse y al ser reclamada su devolución, los sujetos pasivos afectados han enfrentado la negativa de la Administración, *dando lugar a una situación de riesgo económico para quienes tienen el crédito incompensable y creciente* [las cursivas son mías]<sup>120</sup>.

Además de esta implicación económica es importante hacer énfasis que el IVA es un impuesto neutral, entendiéndose como aquel que no debe incidir en las decisiones del colectivo humano. Es decir, es un impuesto que no debe afectar ni incentivar transacción económica alguna. Es un impuesto que no debe incidir ni en la decisión del inversionista, ni del consumidor final, ni de ningún agente económico ya que es un impuesto que grava un hecho, independientemente de lo que está detrás de la transacción. Debería ser impuesto que no analice que tipo de bien o servicio está involucrado en la transacción sino, lo único que debería interesar es la transacción *per se*<sup>121</sup>.

Sin embargo, vemos que este principio en la práctica se ve tergiversado por inconsistencias legislativas, convirtiéndose en el caso de la actividad de maquila, en un impuesto incidente tanto para el inversionista extranjero como para el nacional. No es

---

<sup>120</sup> L. A. SORIA. *Devolución del pago en exceso del IVA*. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. 2005. p. 20

<sup>121</sup> Cfr. M. PLAZAS Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. *Óp. cit.*, p. 17

cuestión del azar que -según datos oficiales proporcionados por el MIPRO- en la actualidad existan menos de 6 compañías maquiladoras operando en el Ecuador<sup>122</sup>.

El problema más nefasto que hemos detectado es que a fin de cuentas, resulta más beneficioso un régimen ordinario sin ningún tipo de beneficio tributario que una supuesta actividad que busca abaratar costos de producción a través de un régimen aduanero especial para la importación.

A continuación expondremos unos cuadros en los cuales se detalla que la actividad de maquila –en cierto punto- es más gravosa que una exportación de bienes. Es decir, mientras más beneficioso se torna la actividad de maquila para el Ecuador (más agregado nacional se incorpore al proceso productivo) más perjudicial se vuelve para la empresa maquiladora prestar el servicio de maquila.

A continuación el primer cuadro:

<b>CASO 1: 86% Materia Extranjera + 14% Agregado Nacional</b>		
Presupuesto Materia Prima: \$350		
<b>COMPAÑÍA ECUATORIANA FABRICANTE DE SACOS</b>		
COMPARACIÓN: EXPORTACIÓN DE BIENES O MAQUILA ( por unidad producida)		
<b>Costos de Producción</b>	<b>Exportación de Bienes (\$)</b>	<b>Maquila (\$)</b>
Costo materia prima ecuatoriana	49	49
IVA materia prima ecuatoriana (12%)	devolución	5,88
Costo materia prima extranjera	301	301
IVA materia prima extranjera (12%)	devolución	exoneración
Derechos, tasas, aranceles imputables a la materia prima de origen extranjero (30%) AD VALOREM	90,3	exoneración
Retención del ISD (5%)	15,05	N/A
Costos fijos por unidad producida	20	20
<b>Subtotal:</b>	475,35	375,88
Utilidad Maquiladora (10%)	47,535	37,588
<b>PRECIO FOB DEL PRODUCTO:</b>	<b>522,885</b>	<b>413,468</b>
<b>AHORRO EN MAQUILADO DE:</b>	\$109,50	
	20,9%	

**fuentes:** elaboración del autor

<sup>122</sup> FERNANDO QUITO. Técnico. Dirección de Infraestructura Logística y Servicios para la Industria. MIPRO. Capacitación de 03 de junio de 2012 brindada a la Unidad Tributaria del estudio jurídico Pérez Bustamante & Ponce Abogados.

Del cuadro expuesto podemos visualizar que en el caso de que el 86% de la composición del producto sea de origen extranjero, la actividad de maquila es más beneficiosa en comparación con la exportación de bienes. En el presente caso se evidencia que la actividad de maquila genera un ahorro para la compañía extranjera respecto a la elaboración del producto final. Como consecuencia de ello, a menor costo de elaboración del producto, más competitivo será este en el mercado extranjero y, por lo tanto, la demanda podrá aumentar y generar mayores divisas para el Ecuador.

Pero, ¿qué ocurre cuando en la actividad de maquila el porcentaje de agregado nacional es superior al porcentaje de la materia prima importada? Dentro del amplísimo ámbito de la industria, pueden haber casos en que la actividad de maquila requiera el involucramiento de mayor cantidad de agregado nacional para la elaboración del producto final. A continuación exponemos un cuadro ejemplificativo en el cual se visualiza que a mayor componente nacional menor será el ahorro en el precio del servicio. A continuación el segundo cuadro:

<b>CASO 2: 30% Materia Extranjera + 70% Agregado Nacional</b>		
Presupuesto Materia Prima: \$350		
<b>COMPAÑÍA ECUATORIANA FABRICANTE DE SACOS</b>		
COMPARACIÓN: EXPORTACIÓN BIENES O MAQUILA ( por unidad producida)		
<b>Costos de Producción</b>	<b>Exportación de Bienes (\$)</b>	<b>Maquila (\$)</b>
Costo materia prima ecuatoriana	245	245
IVA materia prima ecuatoriana (12%)	devolución	29,4
Costo materia prima extranjera	105	105
IVA materia prima extranjera (12%)	devolución	exoneración
Derechos, tasas, aranceles imputables a la materia prima de origen extranjero (30%) AD VALOREM	31,5	exoneración
Retención del ISD (5%)	5,25	N/A
Costos Fijos por unidad producida	20	20
<b>Subtotal:</b>	406,75	399,4
Utilidad Maquiladora (10%)	40,675	39,94
<b>PRECIO FOB DEL PRODUCTO:</b>	<b>447,425</b>	<b>439,34</b>

<b>AHORRO EN MAQUILADO DE:</b>	\$8.01
	2%

**fuentes:** elaboración del autor

Del cuadro expuesto podemos visualizar que mientras mayor agregado nacional se involucre al proceso productivo, menor es el ahorro en la actividad de maquila. Sin perjuicio de ello, en el cuadro anterior aún sigue siendo más beneficioso la actividad de maquila que la exportación de bienes.

Por último exponemos el tercer cuadro elaborado en el cual se demuestra contundentemente que es más beneficioso una exportación de bienes ordinaria que una exportación bajo actividad de maquila. El cuadro es el siguiente:

<b>CASO 3: 20% Materia Extranjera + 80% Agregado Nacional</b>		
Presupuesto Materia Prima: \$350		
<b>COMPAÑÍA ECUATORIANA FABRICANTE DE SACOS</b>		
COMPARACIÓN: EXPORTACIÓN BIENES O MAQUILA ( por unidad producida)		
<b>Costos de Producción</b>	<b>Exportación de Bienes (\$)</b>	<b>Maquila (\$)</b>
Costo materia prima ecuatoriana	280	280
IVA materia prima ecuatoriana (12%)	devolución	33,6
Costo materia prima extranjera	60	60
IVA materia prima extranjera (12%)	devolución	exoneración
Derechos, tasas, aranceles imputables a la materia prima de origen extranjero (30%) AD VALOREM	18	exoneración
Retención del ISD (5%)	3	N/A
Costos Fijos por unidad producida	20	20
<b>Subtotal:</b>	381	393,6
Utilidad Maquiladora (10%)	38,1	39,36
<b>PRECIO FOB DEL PRODUCTO:</b>	419,1	432,96

<b>AHORRO EN MAQUILADO DE:</b>	<b>\$ - 13,86</b>
	<b>-3,3%</b>

**fuentes:** elaboración del autor

De los cuadros expuestos se visualiza claramente que la actividad de maquila sólo es beneficiosa mientras menor agregado nacional se incorpore al producto final, cuestión totalmente absurda e ilógica. Es decir, el supuesto beneficio tributario que genera la maquila, será únicamente aplicable mientras más materia prima se importe. La diferenciación establecida en el artículo 72 de la LORTI ocasiona que el servicio de maquilado sea utilizado por compañías extranjeras únicamente como una actividad para

conseguir mano de obra económica y no para dinamizar la economía con el involucramiento de agregado nacional. Uno de los motivos por los cuales la actividad de maquila fue mal vista en los años noventa fue justamente lo que la LORTI ha ocasionado; es decir, que el país huésped brinde nada más que mano de obra.

Como lo dijimos en el capítulo introductorio, si bien el COPCI ha vuelto a dar fomento a la actividad de maquila, con la desigualdad establecida en el artículo 72 de la LORTI nuevamente la maquila ha caído en desuso. Es contradictorio que mientras mayor materia prima se importe del extranjero, más beneficioso sea la actividad de maquila para las compañías intervinientes y, mientras menor materia prima se importe y más agregado nacional se utilice –siendo esta vía la que mayores ingresos le generaría al país- sea la opción más perjudicial para las compañías intervinientes.

Por último, en caso de que se agregue mayor agregado nacional que materia prima extranjera, no sólo vemos un encarecimiento en el servicio de maquilado que será trasladado al consumidor final en el exterior; sino que, tributariamente hablando, degenera en la exportación de un impuesto.

En ese sentido, Luis A. Toscano indica que:

En el comercio internacional es indispensable que los bienes que se exportan puedan competir en calidad y precio, por lo que como política económica se hace indispensable *que los impuestos internos no formen parte de la exportación* [las cursivas son mías]<sup>123</sup>.

Hemos visto que la no devolución del IVA para la actividad de maquila genera una afectación directa a la compañía maquiladora ya que se genera un crédito tributario creciente e incobrable el cual -de acuerdo al criterio del SRI- deberá ser trasladado al gasto dentro del respectivo impuesto a la renta. La base imponible del impuesto a la renta es el resultado de los ingresos gravables determinados en el artículo 9 de la LORTI menos los gastos deducibles establecidos en el artículo 10. En ese aspecto, a mayor gasto menor será la utilidad de la compañía y viceversa. El efecto económico de trasladar al gasto todo el IVA no compensado en las adquisiciones de bienes o servicios nacionales genera dos alternativas: 1). Que no afecte el precio del servicio de maquilado y, por tanto, el costo del IVA sea asumido en la utilidad de la compañía; 2). Que la compañía maquiladora aumente el precio del servicio en proporción al costo del IVA en el agregado nacional.

---

<sup>123</sup> LUIS A. SORIA. *Devolución del pago en ...Óp. cit.*, p. 11

La segunda alternativa es la que mayor coherencia guarda, ya que ninguna empresa reducirá su utilidad para costear un impuesto. El efecto del encarecimiento del servicio genera un conflicto para la compañía extranjera quien al momento de vender su producto, será a un precio mayor del de la competencia. Este efecto se genera debido a que el precio del bien producido en el Ecuador bajo maquila tiene incluido un costo del 12% por el IVA no devuelto en las adquisiciones nacionales.

Al momento en que el producto en el extranjero pierde competitividad a causa de que existen bienes idénticos a menor precio, la compañía extranjera se verá en la obligación de decidir entre elaborar los productos bajo una legislación más amigable para la maquila (como: México, Colombia, China, India, Costa Rica) o, importar toda la materia prima del extranjero la cual está exonerada de IVA y continuar con la actividad de maquila en el Ecuador.

Esta decisión a la que está forzado el inversionista extranjero es totalmente absurda para los intereses económicos del Ecuador, ya que bajo cualquiera de las alternativas descritas, el Ecuador perderá ingresos significativos y -lastimosamente- continuará siendo un mero espectador del crecimiento económico de los países vecinos.

## CONCLUSIONES

Luego de haber analizado las comparaciones entre el grupo exportadores de bienes involucrados en procesos productivos y la actividad de maquila y, luego de habernos remitido a las actas del Congreso Nacional respecto de las motivaciones extra-fiscales que llevaron al legislador a efectuar este distinguo, concluimos que el artículo 72 viola inminentemente los principios de igualdad y generalidad tributaria establecidos en la Constitución en el artículo 300, por no existir factores objetivos ni criterios razonables que obliguen a realizar esta diferenciación entre ambos grupos. Esta diferenciación realizada por el legislador entre dos grupos con características similares es una diferenciación arbitraria, irracional e injustificada, siendo la similitud más relevante la exportación de bienes producidos en el Ecuador por ambos grupos. Esta violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad recae en una violación inminente al derecho a la no discriminación y al derecho a la igualdad formal que consagra nuestra Constitución, ya que perjudica gravemente a un grupo de personas (compañías maquiladoras) que se hallan en un mismo tercio de comparabilidad.

Desde el punto de vista macroeconómico, la discriminación establecida en el artículo 72 del COPCI genera un perjuicio enorme para los intereses del Estado ecuatoriano. En ese sentido, vimos en el Capítulo 2.6 que en cierto punto mientras más agregado nacional se involucre al proceso productivo de la maquila más se encarece el servicio. Esta consecuencia además de quitar todo el atractivo a la actividad de maquila es sumamente perjudicial para el Ecuador ya que las compañías maquiladoras locales se verán en la necesidad de importar toda la materia prima del extranjero para evitar cargar como costo un IVA tarifa 12%. Esta contradicción legal entre el COPCI y la LORTI, genera un estancamiento en la producción nacional debido a que las compañías locales que potencialmente hubieren sido proveedoras de bienes y servicios a las compañías maquiladoras, se verán fuera del mercado por no poder igualar sus precios a los productos extranjeros. Así, el único beneficio que aportará la actividad de maquila para el Ecuador será exclusivamente respecto de la fomentación de empleo, ya que todos los

demás beneficios se verán truncados por la necesidad de importar toda la materia prima del extranjero. Esta consecuencia a la que están obligadas las actuales compañías maquiladoras es contraria a los intereses nacionales y, por lo tanto, contraria a las políticas económicas, comerciales y fiscal consagradas en la Constitución. En virtud de ello, consideramos como necesaria una reforma legislativa para evitar contradicciones entre las políticas económicas del gobierno, el régimen tributario y el régimen aduanero.

Respecto al beneficio otorgado por el legislador en la devolución del IVA para exportadores de turismo receptivo, consideramos que dicha excepción agrava aún más la discriminación para la actividad de maquila, ya que dentro del amplísimo grupo de exportadores de servicios –entre ellos la maquila- el legislador exclusivamente concedió el beneficio de la devolución al turismo receptivo. Es decir, pese a que los exportadores de bienes y el turismo receptivo no tienen similitudes objetivas, el legislador concedió a ambos grupos el beneficio tributario de la devolución del IVA en todas las adquisiciones locales, siendo discriminatorio que no se otorgue el mismo beneficio a la actividad maquila. La razón por la cual comparamos a la actividad de maquila con el turismo receptivo fue debido a que nuestra legislación las considera a ambas actividades como una exportación de servicios. En virtud de esto, si bien es justificable que se haya otorgado el beneficio de la devolución al turismo receptivo ya que fue considerado como un sector estratégico, no es justificable que a la actividad de maquila se la haya excluido, siendo la actividad que más se asemeja a los exportadores de bienes. La actividad de maquila tiene suficientes motivos extra-fiscales para que se le beneficie de la misma manera, motivos consagrados en la Constitución y en el COPCI. Por lo tanto, este trato discriminatorio nos lleva a concluir que el no beneficio de la devolución del IVA para la actividad de maquila es ocasionado por un desconocimiento general de las características de esta actividad.

Producto de este desconocimiento, tanto del sector público como privado, consideramos que el régimen aduanero ecuatoriano establecido en el COPCI no está en armonía con el régimen tributario establecido en la LORTI. En ese sentido, si bien el COPCI intenta fomentar las exportaciones a través de incentivos aduaneros establecidos en el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo, existen vacíos legales que no permiten una ejecución satisfactoria de esta actividad. Así, siendo la actividad de maquila una exportación de servicios que concluye con la exportación de

un producto final, nuestra actual legislación y, principalmente el distingo realizado por el artículo 72 de la LORTI, genera un verdadero conflicto jurídico que se materializa en el cuestionamiento de si la maquila es la exportación de un bien o la exportación de un servicio. Frente a ello, las instituciones encargadas de regular esta actividad han tenido consideraciones contrapuestas. Así, a través de las absoluciones de consultas al SRI vimos que la actividad de maquila es la exportación de un servicio, para el MIPRO es una actividad industrial y para la SENAE es un régimen aduanero que concluye con una reexportación. Esta falta de claridad dentro del régimen aduanero-tributario ha generado criterios diversos y no uniformes en esta materia.

La confusión generada por el poco conocimiento entorno a esta actividad, genera que el SRI emita criterios diferentes a lo largo del tiempo. De acuerdo a lo mencionado por el diputado Neira, vimos que en el año 1999 el SRI devolvía el IVA incurrido en todas las adquisiciones locales exclusivamente cuando la compañía maquiladora era quien realizaba la exportación. Sin embargo, de acuerdo a las absoluciones de consultas aportadas, también vimos que en la actualidad no se lo devuelve. Sin perjuicio de esta contradicción, en la práctica sigue siendo viable que las compañías maquiladoras soliciten la devolución del IVA ya que disponen de todos los documentos requeridos en la Resolución No. 33 del SRI para la devolución, tales como: facturas de sus proveedores gravadas con tarifa 12%, documentos aduaneros que certifiquen que efectivamente se realizó una exportación (ej: Declaración Aduanera Única), formularios, etc. Empero, uno de los conflictos más peligrosos que hemos detectado es que la aceptación de la devolución no se fundamentará en criterios jurídicos-tributarios sino, en la voluntad del funcionario encargado de resolver la petición. Así, en ciertos casos el funcionario a cargo –erróneamente- podrá autorizar la devolución y, en otros casos, podrá rechazarla; generando inseguridad jurídica para la contabilidad de la compañía respecto del provisionamiento contable de ingresos y la decisión de si el costo del IVA generado por la adquisición del agregado nacional se cargará o no al precio del servicio.

En caso de que el funcionario a cargo autorice la devolución del IVA, esta incertidumbre es más gravosa por la facultad determinadora del SRI y la posibilidad de que inicie procedimientos administrativos los cuales imponen como multa el doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco. Todo este potencial contingente es

producto de la discriminación establecida en el artículo 72 de la LORTI, ya que por más que pueda camuflarse una exportación de servicios a través de una exportación de bienes, no significa que la maquila pueda beneficiarse de la devolución. Así, hemos visto en la presente investigación que la actividad de maquila es netamente la prestación de un servicio que se exporta. Por lo tanto, jurídicamente, no puede beneficiarse de la devolución del IVA a pesar de que en la práctica se tipifique una exportación de bienes. Una correcta aplicación del ordenamiento jurídico vigente y un entendimiento a cabalidad de la actividad de maquila concluiría con que la actividad de maquila no puede considerarse como una exportación de bienes. Consecuencia de ello, la necesidad urgente de una reforma legal que enmiende esta discriminación.

Dentro de las prácticas tributarias internacionales es de común conocimiento que las legislaciones actuales están encaminadas a prohibir cualquier tipo de doble imposición ya sea respecto a un mismo ingreso (impuesto a la renta) o respecto de un mismo bien (IVA). Para ello se han creado los Convenios de doble tributación y, además, principios generales de tributación internacional. Como hemos analizado, respecto a los principios internacionales de tributación y para no perjudicar el comercio internacional, la gran mayoría de ordenamientos jurídicos mantienen la tarifa 0% en sus exportaciones ya sean de bienes o de servicios. Esta tarifa preferencial además de estar encaminada a fomentar las exportaciones tiene su justificación doctrinaria debido a la prohibición de doble imposición y exportación de impuestos indirectos. En el subcapítulo 2.6 vimos que la no devolución del IVA tarifa 12% en la adquisición de bienes o servicios involucrados al proceso productivo, deberá cargarse como gasto dentro de la contabilidad de la compañía maquiladora dentro en su declaración de impuesto a la renta. Dicha consecuencia contable, produce que el precio del servicio aumente irremediablemente. Debido a que el producto final será vendido en otra jurisdicción, este estará gravado con la tarifa de IVA de dicha jurisdicción. Sin embargo, al contener precio del producto final un IVA implícito tarifa 12% que fue cargado como costo del producto, se tipificará un típico caso de doble IVA sobre un mismo bien. Este efecto tributario no solo afecta el comercio internacional y las prácticas tributarias internacionales sino que nuevamente vuelve a afectar los intereses económicos del Ecuador. Específicamente, afecta a las compañías maquiladoras quienes no podrán establecer precios competitivos debido a un IVA tarifa 12% que deberán cargar como

costo de producción. Motivo de ello, las compañías maquiladoras se verán en la necesidad de importar toda la materia prima extranjera, consecuencia absurda para los intereses del Estado ecuatoriano.

Por último, si bien el presente trabajo estuvo enfocado a determinar la violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en la no devolución del IVA en la actividad de maquila y los efectos económicos de dicha violación y, a pesar de que hemos concluido que el artículo 72 de la LORTI viola directamente la Constitución en los artículos 284, 285, 300 (principalmente), 304, 306 y 319, estimamos que el presente caso no se trata de tema de inconstitucionalidad competencia de la Corte Constitucional. El objetivo del presente trabajo no es quitar del ordenamiento jurídico al artículo 72 de la LORTI ni dar una correcta interpretación, ya que es necesario que exista la devolución de IVA para las exportaciones en general y es claro que actualmente dicho beneficio solo acceden los exportadores de bienes. El objetivo del presente trabajo fue detectar que ha existido una violación a los principios tributarios a la igualdad y generalidad en el artículo 72 de la LORTI; y por lo tanto, exponer la necesidad de que se dé una debida aplicación a dicho artículo para todos los grupos que están en igualdad de condiciones como la actividad de maquila. En ese sentido, la competencia para crear, modificar o suprimir tributos es exclusiva de la Asamblea Nacional; consecuentemente, es ante dicho órgano que se debe plantear una reforma legislativa para emendar el conflicto detallado en el presente trabajo.

## RECOMENDACIONES

La solución con mayor coherencia jurídica sería una reforma al artículo 72 de la LORTI. A través de ello, las compañías maquiladoras recuperarían todo el IVA pagado en la adquisición de la materia prima o servicios de origen nacional, como actualmente lo realizan los exportadores de bienes. Sin embargo, luego de haber analizado las legislaciones comparadas de los países más representativos en esta actividad, consideramos que la devolución del IVA si bien mejoraría la situación actual de las compañías maquiladoras no soluciona del todo el conflicto económico para estas. Los 90 días que establece la LORTI y el potencial rechazo que puede generar dicha petición genera una pérdida de liquidez de las compañías maquiladoras y un posible estancamiento económico. En la práctica existen un sin número de casos en que la devolución del IVA por parte del SRI demora más de lo establecido por la norma; como por ejemplo cuando el SRI niega la devolución y el contribuyente debe incurrir en gastos adicionales para impugnar dicha negativa ante el mismo SRI o el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Tomando en cuenta la tardanza judicial y la acumulación de causas, una compañía podría estar recibiendo la devolución del IVA en aproximadamente entre 3 a 5 años. En una economía dinámica de exportaciones cotidianas, el hecho de que en cada exportación la compañía deba solicitar la devolución del IVA que pagaron en la adquisición de materia prima y que deba esperar 90 días hábiles para que se haga efectiva la devolución, es un trámite que detiene la economía interna. No es posible que siendo la exportación una actividad tan beneficiosa para el país, las compañías exportadoras deban realizar largos trámites para la devolución del IVA. Por lo tanto, insistimos que la devolución del IVA para la exportación de servicios, si bien es la solución a corto plazo, nuestra legislación debe buscar soluciones más eficientes que favorezcan en mayor medida a las compañías exportadoras.

Recomendamos que se implemente la constancia de exportación considerada como un método que estimula la creación de proveedores nacionales destinados exclusivamente para fomentar las exportaciones. A través de este mecanismo las compañías locales deben competir directamente con compañías extranjeras que puedan

proveer de bienes o servicios a la compañía maquiladora. Con este sistema se fortalecería la industria nacional ya que los empresarios nacionales deberán vender productos de calidad y a un costo menor o igual que los provenientes del extranjero. La lógica de ello es que detrás de la venta local de bienes o servicios, existe una verdadera exportación indirecta ya que estos serán involucrados al proceso productivo y una vez elaborado el producto, se realizará una exportación. Este sistema no sería posible sin la creación de un sistema informático en el cual se registran todas las compañías nacionales proveedores de bienes o servicios a otras compañías destinadas a la exportación, con el objetivo que las transacciones entre estas compañías estén sujetas a la tarifa 0% de IVA.

Además de ello, sugerimos que exista mayor coordinación entre las autoridades tributarias y las autoridades del MIPRO ya que para implementar políticas económicas eficientes es necesario que exista comunicación entre estas instituciones. Sólo a través de una correcta comunicación se dará cumplimiento a los objetivos económicos, comerciales y tributarios detallados en la introducción del presente trabajo. Por lo tanto, es obligación de los legisladores crear leyes en armonía y consonancia con dichos objetivos. Esta conjunción entre el régimen tributario y el régimen económico también debe ser tomando en cuenta para la aplicación de los incentivos fiscales detallados en el COPCI para inversiones nuevas, maquinaria limpia, etc. Caso contrario, el COPCI caerá en la obsolescencia.

Por otro lado, recomendamos a las compañías maquiladoras ecuatorianas presentar una consulta tributaria vinculante de acuerdo a lo establecido en el artículo 135 del Código Tributario para que se esclarezca el panorama del criterio actual del SRI respecto a la devolución del IVA para la actividad de maquila considerada como exportación de servicios. Solo a través de esta consulta, las compañías maquiladoras podrán tener cierta seguridad jurídica hasta que se plantee una reforma legislativa que las incluya como beneficiarias de la devolución de IVA.

Por último, consideramos que el análisis contenido en el presente trabajo puede ser el punto de partida para plantear una reforma tributaria para que se incluya de manera general a todos los exportadores de servicios como beneficiarios de la devolución del IVA en todas las adquisiciones locales gravadas con tarifa 12%. Para ello, es fundamental la implementación del sistema informático detallado anteriormente

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros:

- Bernal Pulido, Carlos. *El Derecho de los Derechos: escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. ed. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2005
- Bonivento Fernández, José Alejandro. *Los principales contratos civiles*. ed. Librería del Profesional. Bogotá. 1992
- Farina, Juan M. *Contratos Comerciales Modernos*. ed. Astrea. Buenos Aires. 2005
- Chiriboga, Ramiro. *Maquila: Reto al Desarrollo*. Mañana Editores. Quito. 1991
- García Vizcaino, Catalina. *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*. ed. Depalma. Buenos Aires. 1999
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. ed. Depalma. Buenos Aires. 1997
- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996
- Márquez Cordero, Andrés. *Estudio Armonizado y Razonado de la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General de Aplicación*. ed. Imprenta Monsalve Moreno. Cuenca. 2007
- Martínez Lago, Miguel Ángel. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. ed. Iustel. Madrid. 2010
- Pardo Carrero, Germán. *Tributación Aduanera*. ed. Legis. Bogotá. 2009
- Piza Rodríguez, Julio Roberto. *Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. ed. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2010
- Plazas Vega, Mauricio. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. ed. Temis. Bogotá. 1998
- Plazas Vega, Mauricio. *El IVA en los servicios*. ed. Temis. Colombia. 1993
- Rivero, Silvia Susana. *Impuesto al Valor Agregado: Manual Práctico*. ed. Depalma. Buenos Aires. 2000
- Schuldt Lange, Jurgen y otros. *¿Es viable la maquila en el Ecuador?* Ed. ILDIS. 1991

Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. ed. Depalma. Buenos Aires. 2000

Toscano Soria, Luis Aníbal. *Devolución del pago en exceso del IVA*. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. 2005

Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. ed. Depalma. Buenos Aires. 1996

Páginas web:

Comunidad Andina. *Armonización de Regímenes Aduaneros de devolución y suspensivos de derechos en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones*. 2002. [http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjAB&url=http%3A%2F%2Fintranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FDInformativos%2FSGdi366\\_R1.doc&ei=yFdKUNORBI2A0AGsq4CAAg&usg=AFQjCNHIuifdODGQpp\\_nkPj2xnArjQppBw](http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjAB&url=http%3A%2F%2Fintranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FDInformativos%2FSGdi366_R1.doc&ei=yFdKUNORBI2A0AGsq4CAAg&usg=AFQjCNHIuifdODGQpp_nkPj2xnArjQppBw) (acceso: 07/09/2012).

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. *Guía para exportar en Colombia*. Bogotá. 2004. <http://www.consuladodecolombiasydney.org.au/uploadfiles/cea1.pdf> (acceso: 07/09/2012).

Yachay. *Produce*. <http://www.yachay.ec/produce/> (acceso: 02/09/2012).

Abascal Sherwell, M. *Efectos Fiscales y Aduaneros en el Proceso de Maquila*. p. 123. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/29/cnt/cnt6.pdf> (acceso: 16/09/12).

Botero Bernal, Andrés y otros. *La Ley de Fronteras, Comentada y Compilada*. 2007. p.17. [http://www.google.com.ec/#hl=es&sclient=psy-ab&q=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&oq=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&gs\\_l=hp.3...407798.407798.1.408252.1.1.0.0.0.444.444.4-1.1.0...0.0...1c.2.SL9dU0YBIb4&pbx=1&bav=on.2,or.r\\_gc.r\\_pw.r\\_qf.&fp=58ce9c4538ccf9ab&bpcl=35466521&biw=1280&bih=578](http://www.google.com.ec/#hl=es&sclient=psy-ab&q=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&oq=La+Ley+de+Fronteras%2C+Comentada+y+Compilada&gs_l=hp.3...407798.407798.1.408252.1.1.0.0.0.444.444.4-1.1.0...0.0...1c.2.SL9dU0YBIb4&pbx=1&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.r_qf.&fp=58ce9c4538ccf9ab&bpcl=35466521&biw=1280&bih=578) (acceso: 16/09/2012).

Portafolio. *Exportadores, preocupados por entierro del Plan Vallejo*. <http://www.portafolio.co/negocios/exportadores-preocupados-entierro-del-plan-vallejo> (acceso: 16/08/2012).

Productos de Colombia. *Definición Plan Vallejo*. [http://www.productosdecolombia.com/main/guia/Plan\\_vallejo.asp](http://www.productosdecolombia.com/main/guia/Plan_vallejo.asp) (acceso: 16/08/2012).

Sentencia Revisión fiscal 78/98. *Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.* 23 de septiembre de 1998. <http://www.prodecon.gob.mx/consultatesis/contenidoTesis.aspx?Id=7319-342> (acceso: 21/08/2012).

SRI. *Devolución del IVA para exportadores de bienes.* <http://www.sri.gob.ec/web/10138/197> (acceso: 26/09/2012).

#### Legislación Nacional:

Decisión 599 del Acuerdo de Cartagena. Registro Oficial Suplemento No. 7 de 29 de abril de 2005

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010

Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005

Ley de Régimen de Maquila y Contratación Laboral a Tiempo Parcial. Registro Oficial Suplemento No. 493 de 03 de agosto de 1990

Ley Orgánica de Aduanas. Registro Oficial No. 359 de 13 de julio de 1998

Ley Orgánica de Discapacidades. Registro Oficial Suplemento No. 796 de 25 de septiembre de 2012

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007

Normas para Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo. Registro Oficial No. 602 de 22 de diciembre de 2011

Texto Unificado de Legislación del MICIP. Registro Oficial No. 744 de 14 de enero de 2003

Reglamento a la Ley de Régimen de Maquila. Registro Oficial No. 553 de 31 de octubre de 1990

Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión. Decreto Ejecutivo 757 Registro Oficial Suplemento No. 450 de 17 de mayo de 2011

Reglamento a la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión. Registro Oficial Suplemento No. 450 de 17 de mayo de 2011

Reglamento a la Ley Orgánica de Aduanas. Registro Oficial No. 158 de 07 de septiembre de 2000

Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción. Registro Oficial Suplemento No. 452 de 19 de mayo de 2011

Reglamento de Nuevos Recursos de Fondo de Desarrollo de la Infancia. Registro Oficial No. 13 de 28 de febrero de 1997

Resolución No. 195 del Subsecretario de Comercio e Inversiones del MIPRO. Registro Oficial Suplemento No. 788 de 13 de septiembre de 2012

SRI Resolución No. 413. Registro Oficial Suplemento No. 750 de 20 de julio de 2012

#### Legislación Extranjera:

(Colombia) Decreto-Ley No. 444 de 1967. Publicado en el Diario Oficial No. 32189 de 06 de abril de 1967

(México) Ley del Impuesto Agregado. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978

(México) Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de junio de 1998

(México) Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de noviembre de 2006

#### Jurisprudencia:

Corte Constitucional No. 004-11-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 572 de 10 de Noviembre del 2011

Corte Constitucional No. 0507-2005-RA. Registro Oficial Suplemento No. 31 de 01 de marzo de 2007

Corte Constitucional No. 024-10-SCN-CC. Juicio de Razonabilidad y Test de Proporcionalidad. Registro Oficial Suplemento 294 de 6 de Octubre del 2010

Corte Constitucional. Sentencia No.008-12-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 735 de 29 de Junio del 2012

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4. Página 1662. 24 de septiembre de 2007

Tribunal Constitucional No. 0037-2006-TC. Registro Oficial No. 60 de 10 de Abril de 2007

Tribunal Constitucional No. 0169-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. No. 45 de 19 de marzo de 2007

Tribunal Constitucional No. 0651-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. 4 de 19 de enero de 2007

Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006

#### Absolución de Consultas:

SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012010OCON000320. Registro Oficial 254, 10 de agosto de 2010.

SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012011OCON000132. COMPAÑIA AMADEUSGLOBAL ECUADOR S.A. Registro Oficial Suplemento No. 456 de 25 de mayo de 2011.

SRI. Absolución de consultas. Oficio: 917012008OCON002002. PROCESADORA DEL CAUCHO ECUATORIANO PROCAESA S.A. Registro Oficial Suplemento No. 554 de 23 de marzo de 2009.

#### Actas del ex Congreso Nacional:

Congreso Nacional. “Continuación del Primer Debate del Proyecto de Ley de Turismo 23-753”. Acta No. 200 de 02 de mayo de 2002

Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley de Racionalización Tributaria”. Acta No. 151 de 04 de noviembre de 1999

Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 85 de 14 de abril de 1999

Congreso Nacional. “Continuación del Segundo Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 85-B de 20 de abril de 1999

Congreso Nacional. “Primer Debate del Proyecto de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas”. Acta No. 82 de 07 de abril de 1999

Congreso Nacional. “Segundo Debate de la Ley de Turismo No.23-753”. Acta No.23-273 de 06 de noviembre de 2002

Conferencias:

Fernando Quito. Técnico. Dirección de Infraestructura Logística y Servicios para la Industria del MIPRO. *El Régimen de maquila*. Capacitación de 03 de junio de 2012 brindada a la Unidad Tributaria del estudio jurídico Pérez Bustamante & Ponce Abogados.