

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

Planificación tributaria basada en el uso de la plataforma telemática implementada en los procesos simplificados de devolución de impuestos (IVA y Drawback), para determinar la factibilidad de disminuir la carga impositiva en una empresa agroexportadora

Rosa Corina Analuisa Roldán

Tutora: Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2020

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas	
---	---	---

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Rosa Corina Analuisa Roldán, autora de la tesis intitulada “Planificación tributaria basada en el uso de la plataforma telemática implementada en los procesos simplificados de devolución de impuestos (IVA y Drawback), para determinar la factibilidad de disminuir la carga impositiva en una empresa agroexportadora”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se la haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

31 de enero de 2020

Firma: _____

Resumen

El presente trabajo analiza la plataforma telemática de los procesos simplificados de devolución de IVA como una estrategia de planificación tributaria en el sector agroexportador y de esta manera lograr la disminución de la carga impositiva, para ello se desarrolló tres capítulos al final de los cuales se expondrán las conclusiones y recomendaciones del tema en estudio.

El primer capítulo presenta, bajo la opinión de varios autores, los conceptos y aspectos jurídicos tributarios de la devolución de impuestos indirectos en un marco internacional, para lograr una neutralidad fiscal externa, donde el impuesto indirecto IVA no cause distorsiones en los precios de intercambio internacional.

En el segundo capítulo se revisa la normativa tributaria ecuatoriana en la devolución del impuesto indirecto IVA y la devolución condicionada de impuestos de comercio exterior, Drawback, junto con la aplicación de procesos simplificados automatizados que la Administración Tributaria ha implementado con el fin de proporcionar al exportador agilidad en la recuperación de sus impuestos.

En el tercer capítulo se realiza un enfoque práctico de la devolución de IVA al exportador exponiendo la importancia que tiene el sector agro exportador en la economía ecuatoriana, mencionando la normativa que regula el IVA, analizando el ámbito societario, laboral y legal de las empresas de este sector, y elaborando un análisis de la incidencia económica de la devolución de IVA; para finalmente pasar al capítulo cuarto de conclusiones y recomendaciones desarrolladas en el presente trabajo.

Palabras clave: derecho, derecho tributario, devolución de IVA, planificación tributaria

Dedicado a mi Señor Jesucristo, mi esperanza.

Agradecimientos

Agradezco Dios por todas las bendiciones recibidas en cada instante de mi vida y por su infinita misericordia.

A mis padres, hermanos, sobrinas, familiares y amigos por brindarme su apoyo y aliento constante.

Tabla de contenido

Introducción.....	15
Capítulo primero Concepto y aspectos jurídicos de la devolución de impuestos	17
1. Devolución de Impuestos Indirectos por exportación	17
1.1. Concepto	17
1.2. Principios tributarios.....	20
1.3. Principios tributarios en el mercado internacional.....	21
1.4. Causalidad.....	25
2. Devolución de Impuestos Aduaneros-Drawback	26
2.1. Concepto	26
2.2. Aspectos jurídicos-financieros.....	27
2.3. Principios	29
2.4. Causalidad.....	30
Capítulo segundo Normativa de la devolución de impuestos en Ecuador	31
1. Devolución de IVA a exportadores	31
2. Proceso simplificado de devolución de IVA a exportadores.....	32
2.1. Devolución provisional automática	33
2.2. Devolución provisional mediante compensación automática con retenciones del IVA efectuadas	34
2.3. Devolución por coeficientes técnicos	35
2.4. Devolución excepcional.....	35
3. Devolución condicionada de impuestos-Drawback -	36
4. Sistema Informático Ecuapass Automatización de los procesos de comercio exterior	38
4.1. Aspectos generales del Sistema Informático Ecuapass	38
4.2. Objetivo para la implantación del Sistema Informático Ecuapass.....	39
4.3. Beneficios del Sistema Informático de Ecuapass	39
Capítulo tercero Planificación tributaria para empresas del sector agroexportador	43
1. Planificación tributaria.....	43
1.1. Concepto y naturaleza.....	43
1.2. Principios de la planificación tributaria	47

1.3. Método y límite de la planificación tributaria.....	52
2. Devolución de Impuestos en empresas del sector agroexportador en Ecuador.....	55
2.1. Importancia en la economía nacional del sector agroexportador ecuatoriano ...	55
2.2. Impuesto indirecto en el sector agroexportador.....	64
2.3. Planificación tributaria en empresas agroexportadoras	69
Conclusiones y recomendaciones.....	89
Conclusiones.....	89
Recomendaciones	92
Bibliografía.....	95

Figuras

Figura 1. Diagrama de espina de pescado-causalidad en la devolución de impuestos...	26
Figura 2. Porcentaje del PIB Agropecuario respecto al PIB Total Ecuador 2009-2019	57
Figura 3. PIB por Industria 1/2.....	58
Figura 4. PIB por Industria 2/2.....	59
Figura 5. Participación por Industria dentro del PIB 2019.....	60
Figura 6. Porcentaje de participación de las Exportaciones No Petroleras respecto al total de exportaciones 2009-2019.....	61
Figura 7. Exportaciones No Petroleras 2009-2019.....	62
Figura 8 Estadísticas de Comercio Exterior de Bienes.....	63
Figura 9. Balanza Comercial no petrolera- Millones USD 2014-2019.....	70
Figura 10. Exportaciones No Petroleras-\$millones 2016-2019.....	71
Figura 11. Exportaciones No Petroleras 2019 (Enero-Diciembre) Millones USD FOB.	71
Figura 12. Exportaciones No Petroleras por Destino 2019 (Enero-Diciembre) Millones USD FOB.....	72
Figura 13. Exportaciones e Importaciones No Petroleras por áreas geoeconómicas 2019 (Ene-Dic) Millones USD FOB.....	73
Figura 14. Tipo de contribuyentes exportadores de bienes.....	76
Figura 15. Porcentaje de sociedades exportadoras por provincia.....	77
Figura 16. Requisitos Generales para Devolución de IVA.....	82
Figura 17. Requisitos para Devolución Provisional Automática de IVA.....	83
Figura 18. Requisitos para Devolución provisional mediante compensación.....	83
Figura 19. Requisitos para Devolución por coeficientes técnicos.....	83
Figura 20. Requisitos para Devolución Excepcional.....	84
Figura 21. Situaciones para la Devolución de IVA.....	85

Tablas

Tabla 1. PIB Agro y PIB Total 2009-2019.....	57
Tabla 2. Frutas exportadas por Ecuador 2015-2019.....	74
Tabla 3. Productos Agrícolas Exportados por Ecuador 2015-2019.....	75
Tabla 4. Cálculo de Devolución automática de IVA a exportadores.....	86
Tabla 5. Cálculo de Devolución mediante compensación con retenciones en la fuente de IVA.....	87

Introducción

El comercio exterior en una economía globalizada ha dado paso a lineamientos y técnicas jurídico fiscales internacionales, con el propósito que el impuesto indirecto de cada país tenga una incidencia mínima en la composición de los precios de comercialización internacional: una de estas técnicas es la devolución del IVA, en el Ecuador se la reconoce como incentivo tributario para el sector exportador.

Hoy en día las administraciones tributarias cuentan con una alta tecnología telemática (telecomunicación e informática) para lograr simplicidad administrativa en sus procesos operativos, uno de ellos es el proceso simplificado de devolución de IVA a exportadores.

Al unirse en la planificación tributaria, tanto el incentivo de devolución de IVA como el uso de procesos simplificados, permiten al exportador tener una ágil recuperación del impuesto lo cual en términos financieros representará liquidez operacional, que finalmente le ayudará para disminuir la carga impositiva.

El sector agro exportador en el Ecuador se encuentra en el camino de convertirse en un importante actor para la economía, muestra una tendencia de crecimiento en los últimos diez años, por esto el Estado ha establecido incentivos con el propósito de favorecer la competitividad de los exportadores en los mercados internacionales.

Considerando las situaciones antes mencionadas en el presente tema se plantea el estudio de definiciones, principios y aspectos jurídicos de la devolución de impuestos a nivel nacional e internacional, se analiza la normativa ecuatoriana de la devolución automática de impuestos a los exportadores como IVA y Drawback, para finalmente determinar los efectos de liquidez mediata que produce la devolución de IVA a los exportadores.

Capítulo primero

Concepto y aspectos jurídicos de la devolución de impuestos

1. Devolución de Impuestos Indirectos por exportación

Fabiola Valenzuela¹ expone que la expansión dinámica de las empresas en los mercados internacionales ha dado origen a la búsqueda, dentro del ámbito del comercio exterior, de la igualdad de condiciones fiscales y a la creación de lineamientos jurídicos y técnicas fiscales, tanto a nivel nacional como internacional. Esta búsqueda pretende que los efectos de la imposición tributaria, propios de cada país, influyen en mínimo grado en las decisiones de los consumidores, en el momento en que las mercaderías sean ofertadas a nivel internacional y se afecten los precios de comercialización.

Es así, como la devolución de impuestos indirectos por exportación, es una de las técnicas de política fiscal que permite la expansión empresarial en vista de que al reflejarse menores rubros en el pago de tributos se podría obtener mayores fondos para cubrir el desarrollo de nuevos proyectos, considerando la garantía de neutralidad a los efectos impositivos indirectos. La aplicación de esta técnica mencionada se convierte en el incentivo para fomentar las exportaciones empresariales entre los países, con un marco de actuación transparente y competitiva en el área impositiva.

1.1. Concepto

A continuación, veremos varios enfoques del concepto de devolución de impuestos, expuestos por varios autores.

1.1.1. Como recuperación de impuestos

Luis Corral² nos manifiesta que existe una realidad en la actividad financiera Estatal, llamada devolución de impuestos; esta realidad para el contribuyente consiste en la recuperación de los impuestos que fueron pagados en su debido momento al Estado, así por ejemplo están los exportadores quienes perciben devoluciones impositivas.

¹ Fabiola Valenzuela Vera, "Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación", *Foro Revista de Derecho*, n°15 (2011): 10.

² Luis Corral Guerrero, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general* (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978), 7.

1.1.2. Como reducción de carga impositiva

Sainz de Bujanda³ en su concepto de desgravación fiscal indica que la reducción de carga impositiva se consigue con cuatro técnicas jurídicas desgravatorias: 1) condonación, que es el no pago del impuesto por parte del contribuyente, 2) moratoria, que es el aplazamiento del cumplimiento de la obligación tributaria, 3) exención que implica el no pago del impuesto, y 4) devolución de impuestos.

La desgravación fiscal es una noción extrajurídica, la devolución de impuestos es un concepto jurídico, y una técnica, entre varias, para producir el efecto económico de la desgravación fiscal. Entendiendo por tal la eliminación total o parcial de la imposición.⁴

1.1.3. Como obligación estatal

Luis Corral, indica que la devolución de impuestos tiene naturaleza de obligación estatal de Derecho Público, como lo expresan los autores: Berliri, Potito, Madera y Mexia:

Las obligaciones de devolución, sean de la clase que sean no se diferencian en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado, se reconoce esta naturaleza y su carácter de obligación pública de devolución, agregando también que se utiliza la expresión de «obligación del Estado de devolver». Por lo que al referirse a la Desgravación fiscal a la exportación y a las devoluciones de ingresos indebidos, afirma que se trata de típicas obligaciones estatales que nacen de la ley.⁵

Se complementa esta visión cuando Luis Corral,⁶ identifica que la devolución de impuestos tiene dos aspectos fundamentales: sustancial y formal, propios del Derecho Público.

El aspecto sustancial se regula por las normas de relación y se expresa en la obligación de la devolución de impuestos, mientras que el aspecto formal se regla por las normas de acción y se refiere al ejercicio del derecho del contribuyente a exigir esta devolución como su garantía legal.

Para tener un enfoque claro respecto a la devolución impositiva aplicada a los impuestos indirectos de exportación, es necesario mencionar la clasificación de los tipos de devoluciones propuesto por Luis Corral desde la óptica del hecho generador:

³ *Ibíd.*, 20-1.

⁴ *Ibíd.*

⁵ *Ibíd.*, 237.

⁶ *Ibíd.*, 61.

Clasificación de Devolución de impuestos:⁷

I. Ilegales (o Indebidos)

- 1) Por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto.
 - a) Por inexistencia del hecho imponible.
 - b) Por inexistencia del verdadero contribuyente.
 - c) Por liquidación excesiva.
 - d) Por error.
- 2) Por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva.
 - a) Por inexistencia pura y simple.
 - b) Por declaración de inconstitucionalidad.
 - c) Por derogación retroactiva de la norma impositiva.
 - d) Por introducción de normas retroactivas de exención.

II. Ilegales que devienen en injustos

- 1) Sobre transmisiones patrimoniales, cuando sobrevienen la invalidez del negocio jurídico.
- 2) Sobre transferencias empresariales, cuando sobreviene la devolución o reintegración de bienes.
- 3) Por acontecimientos excepcionales.

III. Legales

- 1) Por exportación de bienes: «Desgravación fiscal a la exportación».
- 2) Por exportación de bienes importados, con valor añadido nacional: «Devolución de Derechos arancelarios» o «Draw-back».
- 3) Por adquisición de determinados bienes de fabricación nacional: «Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas».
- 4) Por doble imposición internacional.

1.1.4. Como consecuencia del hecho específico de la exportación

La devolución de impuestos nace con el hecho específico de la exportación y depende de la potestad del contribuyente el realizar o no dicha exportación, , es por ello que Marti Rague, respecto a la Desgravación Fiscal a la Exportación nos dice “es aquel

⁷Ibíd., 286-7.

derecho del exportador a una cantidad de dinero [previa solicitud], una vez han sido enviadas las mercancías y en virtud de la propia exportación, en concepto de devolución de impuestos indirectos pagados en el tráfico mercantil e industrial de las mercaderías exportadas, dentro del país de donde éstas son originarias”.⁸ Ahora bien los impuestos indirectos, son aquellos en los que la carga impositiva se traslada a otra persona, y éste es el caso del IVA, el cual grava la transferencia de dominio de bienes y servicios.

Luego de estos antecedentes comprendemos que la devolución de impuestos indirectos por exportación, admite dos efectos para el contribuyente: el primero de recuperación del impuesto debidamente pagado y el segundo de disminución de carga impositiva en los precios de los bienes exportados.

Por otra parte, esta devolución es para el Estado, una obligación que garantiza el derecho del contribuyente y una técnica de política fiscal que busca fomentar el comercio exterior, siempre y cuando se configure la exportación de las mercaderías.

1.2. Principios tributarios

En el propósito de conectar a la obligación tributaria principal del contribuyente, como deudor del impuesto indirecto IVA, con su derecho a solicitar la devolución de impuestos indirectos por exportación, que surge justo de esta realidad de comercio internacional, es necesario mirar al concepto de devolución de impuestos con el fundamento de los principios tributarios.

Los principios tributarios, como lo menciona José Terán, “son normas de mandato que se derivan de enunciados contenidos en la Constitución. Tal circunstancia nos conduce a señalar que, las características de los principios son cuatro:

- a) Son verdaderas norma que contienen mandatos obligatorios y exigibles de modo inmediato.
- b) Son normas de carácter general, aplicables al universo de casos y sin restricción por especialización jurídica.
- c) Son normas que deciden los casos difíciles y complejos.
- d) Sus conflictos son resueltos por ponderación”.⁹

⁸ *Ibíd.*, 440.

⁹ José Terán Suárez, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación* (Quito, EC: Jurídica Cevallos, 2014) ,73-74.

Entonces el propósito de los principios tributarios es resolver en forma dinámica las situaciones complejas que surgen por el constante cambio en el actuar humano, en base a mandatos obligatorios que deben ser cumplidos por los contribuyentes, y en este universo de circunstancias impositivas encontramos al comercio internacional, el cual requiere que los fundamentos tributarios respondan a su naturaleza cambiante.

Luis Corral y Berenguer López¹⁰ concluyen que las devoluciones de impuestos que se conceden por razones de política económica, aplican el principio de justicia conmutativa, para conceder discrecionalmente un beneficio a los contribuyentes que ejecutan la acción de exportación.

La devolución de impuestos supone primero el pago legítimo del tributo debido, posterior viene un hecho específico, que está relacionado con el destino de los bienes sobre el que se aplicó el impuesto, este hecho es la exportación de bienes. Solo esta exportación da origen al derecho a la restitución del impuesto satisfecho, en favor del contribuyente, de no ser así el mercado internacional se vería afectado por la carga adicional que tendrían los precios internacionales de los bienes, es decir el precio estaría compuesto por costo, utilidad e impuestos indirectos.

Este desequilibrio en los precios internacionales de las mercaderías, requiere la aplicación del principio tributario de justicia conmutativa y se configura con la devolución de impuestos; así vemos que las particularidades tributarias dadas en las situaciones del mercado internacional deben ser guiadas a la luz de los principios tributarios para alcanzar la eficacia directa, justicia y oportunidad en la resolución del actuar del Estado y el contribuyente.

1.3. Principios tributarios en el mercado internacional

Al considerar a la devolución de impuestos indirectos por exportación, desde el punto de vista extrajurídico, como una técnica de desgravación fiscal cuyo objetivo principal es el de ser un incentivo que fomente las exportaciones a nivel internacional, es obligatorio visualizar la restitución del impuesto indirecto a la luz de los siguientes principios tributarios internacionales:¹¹

- Principio de imposición en el país de origen.
- Principio de imposición en el país de destino.

¹⁰ Corral Guerrero, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, 269-74.

¹¹ *Ibíd.*, 429-2.

- Principio de neutralidad.
- Principio de eliminación de la doble imposición internacional.
- Principio de la territorialidad del impuesto indirecto.
- La cláusula de no discriminación.

1.3.1. Principio de imposición en el país de origen y de destino

Cuando se realizan las exportaciones de mercaderías a otros países, se presenta el siguiente escenario: primero se somete a las mercaderías a los tributos internos del país de origen (país donde fueron producidas las mercaderías) y luego se las grava con los tributos propios del país de destino (país donde fueron enviadas las mercaderías), dando origen, de esta forma, a una doble imposición internacional, en la cual el precio de la mercadería exportada tendrá dos impuestos indirectos: el del país de origen y el del país de destino, lo que perjudica a la venta de la mercadería en el exterior.

Es así que para evitar este inconveniente surgen dos alternativas:¹² la primera es gravar a las mercaderías exportadas con los impuestos del país en que se las produce, esto es el llamado principio de imposición en el país de origen; la segunda alternativa es someter a las mercaderías a los tributos del país que las consume, conocido con el nombre de principio de imposición en el país de destino.

Alfredo Sternberg¹³ desde la perspectiva de potestad tributaria indica lo siguiente: En la imposición en el país de origen, los productos tributan en el país productor sin importar si estos son para el consumo interno o para la exportación, los impuestos están incluidos en el precio, y toda la potestad tributaria es del país de origen, dejando a los países compradores sin la alternativa de aplicar tributos.

En tanto que, en la imposición en el país de destino, el país exportador no debe gravar los bienes exportados y es el importador el facultado para gravar el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado, de esta forma se atribuye el derecho de imposición al país de destino, y con ello se reconoce la potestad tributaria a los países compradores.

¹² *Ibíd.*, 432.

¹³ UNSE, "Principio de Tributación en el País de Destino", *Universidad Nacional de Santiago del Estero*, Argentina, párr.2, accedido 7 de enero de 2019, <http://fhu.unse.edu.ar/asignaturas/impuestos2/PrincipiodeTributaci%C3%B3n.pdf>.

En el artículo VI del Acuerdo Internacional del GATT (Acuerdo General de Aranceles y Comercio) -OMC¹⁴ publicado en 1994, se reconoce el principio de país de destino, bajo la idea fundamental¹⁵ de que las legislaciones nacionales no deben alterar el principio de la libre competencia en los cambios del mercado internacional, y un factor poderoso es el elemento tributario; es entonces cuando entra a cobrar significado la aplicación del principio de país de destino, porque permite tener una posición neutral impositiva en los intercambios internacionales.

1.3.2. Principio de neutralidad

Mauricio Plaza,¹⁶ parafraseando a Duverger, indica que un tributo es neutro cuando no crea una presión en los contribuyentes, cuando no conduce a los contribuyentes a tomar cualquier acción o abstención de importancia que afecte al comercio. Para Mauricio Plaza y Fabiola Valenzuela Viera¹⁷ la neutralidad impositiva refleja dos principios tributarios: igualdad y moderación: el principio de igualdad porque un tratamiento desigual desestimula en el contribuyente ciertas actividades, como es el caso de la exportación, e incentiva otras en las que el régimen tributario sea más favorable; y el principio de moderación porque el tributo debe ser lo más razonable e incidir lo menos posible en el comportamiento de los contribuyentes.

A más de ello, se califica como neutralidad externa a aquella que se relaciona con otros países, afirmando que la generalización del principio de imposición en destino provoca que para alcanzar la neutralidad externa se deban realizar ajustes impositivos que graven las importaciones y hagan exentas las exportaciones, para que los productos consumidos en el mercado carguen con el mismo gravamen tributario sin importar su lugar de producción.¹⁸

¹⁴OMC, *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio* (Gatt), 1994, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.

¹⁵Luis Corral Guerrero, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general*, (Madrid: Editorial REVISTA DE Derecho Privado, 1978), 432-433.

¹⁶Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado - IVA* (Bogotá, CO: Temis, 1998), 17.

¹⁷Valenzuela Vera, "Incentivo a las exportaciones en el Ecuador", 3.

¹⁸José Miguel Martín Rodríguez, *La Neutralidad Fiscal Como Meta De La Construcción Europea. Análisis De La Fiscalidad Indirecta*, (España: Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 9, http://www.researchgate.net/profile/Jose_Miguel_Martin_Rodriguez/publication/272174958_La_neutralidad_fiscal_como_meta_de_la_construccion_europea_Análisis_de_la_fiscalidad_indirecta/links/54ddf3700cf22a26721d68c9/La-neutralidad-fiscal-como-meta-de-la-construccion-europea-Analisis-de-la-fiscalidad-indirecta.pdf.

Son cuatro los propósitos de la neutralidad impositiva: primero eliminar las diferencias surgidas de la variedad tributaria de cada país, segundo permite igualar el trato tributario a las mercaderías negociadas en cada mercado interno, tercero busca que los precios internacionales no tengan más componente que su propio costo y cuarto procura que los impuestos indirectos de las mercaderías incidan en mínimo grado las decisiones de los contribuyentes.

1.3.3. Principio de eliminación de la doble imposición internacional y territorialidad del impuesto indirecto

Luis Corral,¹⁹ apoyado en las tesis de Sainz de Bujanda e Ildefonso Sánchez, señala que el fundamento de la Desgravación Fiscal a la Exportación se encuentra en el *principio de justicia tributaria internacional*, mismo que se subordina a dos principios: el de la eliminación de la doble imposición y el de la territorialidad del impuesto indirecto.

El principio de eliminación de la doble imposición como principio corrector se logra con la devolución de impuestos indirectos a la exportación, impedir que las exportaciones tengan un trato fiscal discriminatorio al estar gravadas tanto en el país que se las consume como en el país que las produce.

El principio de la territorialidad del impuesto indirecto como principio previsor porque precautela que el precio de la mercadería exportada incluya tributos indirectos del país productor, por ello la exportación da lugar a la devolución de impuestos indirectos para no obligar al consumidor final al pago de estos impuestos cuando el consumo del producto exportado se realiza en territorio extranjero.²⁰

1.3.4. Principio de no discriminación fiscal

El planteamiento de este principio lo encontramos expuesto en el artículo I y III del Acuerdo Internacional del GATT²¹ (Acuerdo General de Aranceles y Comercio) – OMC, el principio de no discriminación consiste en que un Miembro de la OMC no debe hacer diferencias con ningún otro Miembro, en sus relaciones comerciales

¹⁹Luis Corral Guerrero, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general* (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978), 458-460.

²⁰Luis Corral Guerrero, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general* (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978), 460.

²¹OMC, *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio* (Gatt), 1994, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.

internacionales, y se apoya en dos principios: nación más favorecida y el trato nacional, el primero de ellos radica en que si un país Miembro concede una ventaja especial a un país no miembro, deberá otorgársela también a todos los demás países Miembros de la OMC, y el segundo principio de trato nacional²² tiene como propósito prohibir a un país privilegiar sus productos nacionales respecto de los importados de otros países Miembros; dentro de este marco de relaciones comerciales internacionales tiene su razón de ser la devolución de impuestos indirectos porque permite tener igualdad de condiciones comerciales y justicia impositiva para el contribuyente.

1.4. Causalidad

Luis Corral, al respecto de la causalidad de la devolución de impuestos indica “La devolución por exportación es aquella que se produce en virtud de un hecho generador compuesto de dos elementos: primero, el pago legítimo o conforme a Derecho del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y segundo, la exportación de los bienes sometidos a imposición”.²³

Como vemos la causa por la que el Estado procede a la devolución de impuestos por exportación es resultado del efecto que producen dos acciones, realizadas por el sujeto pasivo, la primera de carácter obligatorio que consiste en el pago del impuesto sobre los bienes y la segunda acción de índole voluntario configurada cuando el sujeto pasivo decide exportar los bienes sujetos al impuesto.

²²OMC, *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio* (Gatt), Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores Art. III, página 509, 1994, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.

²³Ibíd., 271-2.

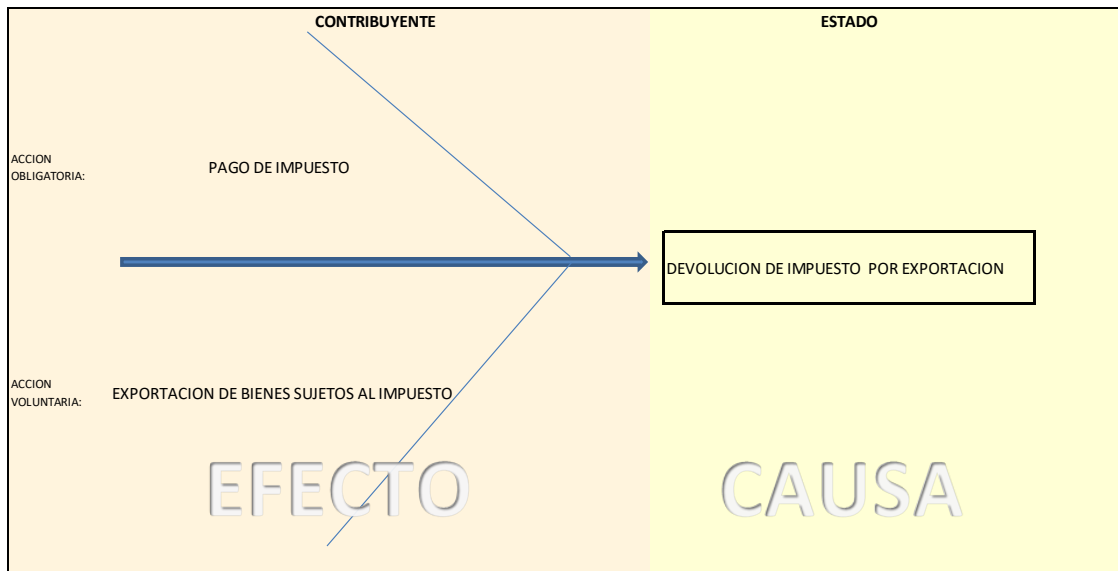


Figura 1. Diagrama de espina de pescado-causalidad en la devolución de impuestos

Fuente y elaboración: Propias

2. Devolución de Impuestos Aduaneros-Drawback

2.1. Concepto

Los impuestos aduaneros se caracterizan por tener su origen en la realización de actividades de comercio internacional, es por ello que este tipo de impuestos se devengan como consecuencia de la importación o exportación de mercancías en, o desde, un determinado ámbito tributario y que se identifican con los derechos a la importación y exportación.²⁴

En base a esta definición, los impuestos aduaneros pagados por las empresas que ejecutan actividades de importación y exportación, los mismos que son recaudados por el Estado, tienen el derecho a ser devueltos cuando se cumpla el precepto establecido en la ley.

A la devolución de los impuestos aduaneros se le denomina también como drawback, el cual se caracteriza por ser un “régimen aduanero que permite obtener la

²⁴Esteban Javier Fernández. “Impuestos Aduaneros”. *Wolters Kluwer*, 09 de septiembre 2019. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxNLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA3BQ04jUAAAA=WKE

restitución total o parcial de los derechos arancelarios”,²⁵ es decir, la restitución de los valores a los contribuyentes que ya hayan cancelado los correspondientes aranceles de comercio internacional.

El Sistema Integrado de Información de Comercio Exterior (SIITEX) indica que el Drawback es un “régimen aduanero que se aplica como consecuencia de la exportación de mercancías, obteniendo la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan grabado la importación de los insumos contenidos en los bienes exportados o consumidos durante su producción”.²⁶

De acuerdo a ambas conceptualizaciones, el Drawback se enmarca en la devolución de impuestos aduaneros ya sea de forma parcial o total hacia las empresas que han realizado las actividades de comercio exterior favoreciendo la aplicación de los derechos arancelarios para estas entidades.

2.2. Aspectos jurídicos-financieros

2.2.1. Aspectos jurídicos

Al analizar la devolución de impuestos en las actividades de comercio internacional, resulta indispensable explicar que es una declaración aduanera:

Acto por medio del cual una persona deberá presentar por escrito a una unidad del Servicio de Aduana, cierta información que se requiera para efectuar la nacionalización o el despacho de mercancías, las que deberán ser retiradas de la Potestad Aduanera. Dicho acto se traduce en la presentación de un documento, llamado «declaración», el que contiene el Pedido Arancelario y otros datos.²⁷

Por lo tanto, la declaración aduanera se refiere a un documento escrito en el que se detalla la exportación e importación de mercaderías y que se presenta a la SENAE (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador), para con ello realizar la nacionalización o despacho de productos que arriban desde o hacia el comercio exterior respectivamente.

²⁵Perú, *Ley General de Aduanas*, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, 27 de junio del 2008, art.82, accedido 9 de septiembre de 2019, <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm>

²⁶ Sistema Integrado de Información de Comercio Exterior (SIICEX), *¿Qué es Drawback?*, 10 de julio del 2019, http://www.siicex.gob.pe/siicex/portal5ES.asp?_page_=835.83400

²⁷ Ruth Salcedo y Germán Pardo, “Negocios Internacionales de Mercancía. Los derechos de aduana en la normativa colombiana”, *Revista de Derecho Privado*, n°42 (2009). <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033191007.pdf>

Se reconoce que existen tanto la Declaración Aduanera de Exportación (DAE) como la Declaración Aduanera de Importación (DAI), siendo necesario realizar el correspondiente análisis e interpretación por separado:

- **Declaración Aduanera de Exportación (DAE).** Es el proceso mediante el cual se legaliza el proceso de exportación realizando un detalle de todas las características del producto y de la empresa identificando la ciudad de origen hacia la ciudad de destino.²⁸ En base a este enfoque, en la DAE (Declaración Aduanera de Exportación) se detallan las especificaciones de la mercadería a exportarse identificando el lugar desde donde sale el producto hasta el país y ciudad de llegada, la cual deberá registrarse según como lo establezca el SENA E (Servicio Nacional Aduanera del Ecuador).
- **Declaración Aduanera de importación (DAI).** La declaración de importación deberá presentarse ante la administración de aduana con jurisdicción en el lugar donde se encuentre la mercancía, a través del sistema informático aduanero.²⁹ En este caso, la DAI (Declaración Aduanera de Importación) se determina a través de un registro en el que se detallan las características de los productos que arriban al territorio ecuatoriano legalizándolos mediante el SENA E (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador).

En Ecuador el *Drawback* se lo establecen como régimen especial que “siendo modalidades de importación o de exportación se caracterizan por ser suspensivos, liberatorios o devolutivos de tributos aduaneros”.³⁰

La SENA E (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador) en la resolución Nro. DGN-2012-0341-RE³¹ indica que la Devolución Condicionada de Tributos es el régimen aduanero por el cual se permite obtener la devolución automática total o parcial de los tributos al comercio exterior pagados por la importación de las mercancías que se

²⁸ PRO ECUADOR, “Guía del Exportador”, *Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones*, Ministerio de Comercio Exterior, Dirección de Servicio de Asesoría Integral al Exportador (SAE), 8.

²⁹ Ecuador Servicio Nacional de Aduana, “Para importar: ¿Cómo se desaduaniza una mercancía importada?”, *Aduana del Ecuador SENA E*, última actualización abril 2017, <https://www.aduana.gob.ec/para-importar/>.

³⁰ Asesoría Legal en Trámites Aduaneros, *Regímenes especiales*. Ecuador. 25 de agosto del 2019. <http://www.asesoraduanero.com/regimenes-especiales.html>

³¹ Ecuador Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, *Resolución Nro. SENA E-DGN-2012-0341-RE*, Guayaquil, 15 de octubre del 2012. art. 1. <https://www.aduana.gob.ec/wp-content/uploads/2017/05/SENAE-DGN-2012-0341-RE.pdf>

exporten. De acuerdo a ello, el valor de los impuestos aduaneros será devuelto a las empresas sujetándose a las disposiciones legales y reglamentarias aduaneras.

2.2.2. Aspectos financieros

En cuanto a los aspectos financieros, la Devolución de Impuestos Aduaneros se aplica para aquellos operadores de comercio exterior que exporten mercancías de manera definitiva y que éstas utilicen o incorporen envases o acondicionamientos, materias primas, insumos, todos importados, y siempre que éstos sean utilizados en el país en un proceso de transformación y/o incorporadas a los bienes que se exporten definitivamente³², es decir, que la devolución de los valores se realizará a las empresas exportadoras que importen productos que se utilicen en mercaderías que luego sean enviadas hacia el mercado internacional.

Debido a ello, se reconoce que el SENA (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador) podrá realizar la devolución de impuestos a través de nota de crédito o mediante acreditación bancaria, según lo solicite el exportador, y de acuerdo a los procedimientos específicos dictados para el efecto. Sin embargo, previo a la devolución, se compensará total o parcialmente las deudas tributarias firmes que el exportador mantuviere con el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de acuerdo a las disposiciones que determine la Dirección General.³³

Las empresas de comercio exterior que se inclinen por ser beneficiarias de las devoluciones del pago de sus impuestos aduaneros recibirán esta devolución mediante notas de crédito luego de compensar en forma total o parcial las deudas tributarias que tuvieran con la SENA (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador).

2.3. Principios

En el Ecuador, las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, que realicen actividades relacionadas con el tráfico internacional de mercaderías, están reguladas por el Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), donde se señala como principios fundamentales los siguientes:

³² *Ibíd.*

³³ *Ibíd.*

Art. 104.- Principios Fundamentales.- A más de los establecidos en la Constitución de la República, serán principios fundamentales de esta normativa los siguientes:

a. Facilitación al Comercio Exterior.- Los procesos aduaneros serán rápidos, simplificados, expeditos y electrónicos, procurando el aseguramiento de la cadena logística a fin de incentivar la productividad y la competitividad nacional.

b. Control Aduanero.- En todas las operaciones de comercio exterior se aplicarán controles precisos por medio de la gestión de riesgo, velando por el respeto al ordenamiento jurídico y por el interés fiscal.

c. Cooperación e intercambio de información.- Se procurará el intercambio de información e integración a nivel nacional e internacional tanto con entes públicos como privados.

d. Buena fe.- Se presumirá la buena fe en todo trámite o procedimiento aduanero.

e. Publicidad.- Toda disposición de carácter general emitida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador será pública.

f. Aplicación de buenas prácticas internacionales.- Se aplicarán las mejores prácticas aduaneras para alcanzar estándares internacionales de calidad del servicio.³⁴

Por ende, los principios de aduana se enfocan en la optimización de tiempos durante la aplicación de los procesos aduaneros fortaleciendo la productividad nacional, cuyos procesos estarán sujetos a mecanismos de control por parte de la SENA (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador) realizando una adecuada gestión del riesgo.

El intercambio de información entre entidades públicas y privadas resulta fundamental para fortalecer el proceso de regulación de aduanas, de manera que con ello se podría generar nuevos conocimientos para la futura toma de decisiones, aplicando los correspondientes estándares internacionales y así facilitar la evaluación de la calidad de servicio.

2.4. Causalidad

La causalidad en términos de Devolución de Impuestos Aduaneros, se enfoca en solicitar el correspondiente reembolso de los valores que se adeudan lo que implica como una causa dentro del ámbito tributario, para que posteriormente se proceda con la entrega de este tipo de rubros por parte de las autoridades aduaneras siendo el efecto, determinándose así la relación de causalidad dentro de los términos aduaneros establecidos.

³⁴ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial Suplemento 351, 29 de diciembre de 2010, Última modificación al 21 de agosto de 2018, art.104.

Capítulo segundo

Normativa de la devolución de impuestos en Ecuador

1. Devolución de IVA a exportadores

La devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) para exportadores de bienes está establecida en el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno³⁵ de acuerdo como se observa en el artículo 172:

Art. 172.- Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes.- Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado, y retenido en los casos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, deberán estar inscritos previamente en el Registro Único de Contribuyentes

Es decir, las empresas exportadoras de bienes y servicios tienen derecho a la devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) pagado en la adquisición de productos que se integren a las mercaderías destinadas a la comercialización internacional, pero es necesario para realizar esta solicitud de devolución que el contribuyente no haya sido favorecido en el pago de sus impuestos como crédito tributario o no haya recibido algún tipo de reembolso otorgado por parte del SRI (Servicio de Rentas Internas).

En el mismo artículo 172 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,³⁶ hace mención también a las empresas exportadores de bienes destacando que:

Una vez realizada la exportación y presentada la declaración y los anexos en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, los exportadores de bienes podrán presentar la solicitud a la que acompañarán los documentos o información que el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución, requiera para verificar el derecho a la devolución, de conformidad con la ley. El Servicio de Rentas Internas podrá acreditar al exportador, de forma previa a la resolución de devolución de impuesto al valor

³⁵ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374: Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación del 20 de diciembre de 2018, art. 172.

³⁶ *Ibíd.*, Párr. 3.

agregado, un porcentaje provisional de lo solicitado, el mismo que se imputará a los resultados que se obtuvieren en la resolución que establezca el valor total a devolver

Por ende, el SRI (Servicio de Rentas Internas) es la entidad del Estado que se encuentra facultada para realizar la devolución del IVA a las empresas exportadoras de bienes, ya sea de forma total o un porcentaje provisional de acuerdo a lo que se haya solicitado siendo necesario que los contribuyentes que deseen acceder a este beneficio deberán presentar la documentación que se solicite por iniciativa propia de los organismos competentes.

El porcentaje a devolver se determina también en base al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 172, siendo necesaria su transcripción en el párrafo siguiente:

El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor en aduana de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras.

El valor a devolver por efectos del derecho al crédito tributario por el IVA pagado y retenido se considerará tomando en cuenta el factor de proporcionalidad que represente la totalidad de exportaciones realizadas frente a las ventas efectuadas en los términos que el Servicio de Rentas Internas señale mediante Resolución de carácter general.³⁷

Por ende, la devolución del IVA que les corresponde a los exportadores de bienes tendrá un límite máximo del 12% del valor en aduana en relación a las exportaciones que se hayan realizado en el mismo periodo de tiempo, de modo que la diferencia a la que tenga derecho el contribuyente será devuelta de acuerdo a futuras exportaciones en relación del crédito tributario que se obtiene de la diferencia entre IVA pagado y cobrado de los productos exportados.

2. Proceso simplificado de devolución de IVA a exportadores

La devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) para exportadores de bienes es posible realizarlas mediante diferentes procesos que requieren ser enunciados a continuación:

1. Devolución provisional automática.

³⁷ *Ibíd.*, Párr. 4 y 5.

2. Devolución provisional mediante compensación automática con retenciones del IVA efectuadas.
3. Devolución por coeficientes técnicos.
4. Devolución excepcional.

2.1. Devolución provisional automática

Mediante este tipo de mecanismo se establecerá un porcentaje del valor solicitado como liquidación provisional el cual se entregará al contribuyente, de tal manera que en lo posterior se estaría acreditando la diferencia de acuerdo a una resolución previa desarrollada mediante administración tributaria. Las etapas consecutivas de este tipo de mecanismo son las siguientes:

1. Ingresar la solicitud por medio del sistema de devoluciones de IVA por internet, en la página web del SRI, en las opciones de "SRI en línea".
2. En el plazo máximo de dos días hábiles de ingresada la solicitud, el contribuyente debe presentar los requisitos señalados en la resolución No. NAC-DGERCGC19-00000015 publicada en Registro Oficial Suplemento 477 del 29 de abril del 2019, en las ventanillas del SRI.
3. El SRI emite una liquidación provisional con la cual se acredita mediante nota de crédito desmaterializada un porcentaje del valor del IVA solicitado.
4. La documentación presentada es validada por el SRI, de ser necesario, realiza requerimientos de información para completar dicha documentación.
5. El SRI emite una resolución con los valores reconocidos en atención a la solicitud ingresada, la cual se notifica al contribuyente en un plazo máximo de 90 días hábiles de manera electrónica, y que, posteriormente, de ser el caso, se acredita la diferencia del valor reconocido mediante la emisión de una nueva nota de crédito desmaterializada.³⁸

³⁸ Ecuador Servicio de Rentas Internas, "Devolución del IVA a exportadores de bienes. Procedimiento", Servicio de Rentas Internas, accedido 18 de diciembre de 2019, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/devolucion-del-iva-a-exportadores-de-bienes>.

2.2. Devolución provisional mediante compensación automática con retenciones del IVA efectuadas

En este mecanismo se compensan los valores de devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) considerando los valores de retención efectuados de acuerdo a las actividades económicas que sean desarrolladas por parte de los exportadores de bienes. Al aplicarse este tipo mecanismo se aplican un conjunto de etapas consecutivas entre las cuales se encuentran:

1. Presentar mediante la aplicación web del SRI la declaración de IVA correspondiente al período solicitado con al menos 48 horas antes del vencimiento de dicha declaración.
2. Una vez cumplidas las validaciones correspondientes, el Sistema informático de Devoluciones de IVA por Internet, del SRI, le remitirá al módulo de compensación automática en donde podrá continuar con el proceso de devolución.
3. El Sistema informático de Devoluciones de IVA por Internet, del SRI, calcula y registra el valor del IVA a compensar en su declaración. De ser aceptado el valor, se genera un número de trámite para su solicitud.
4. En el plazo máximo de dos días hábiles de ingresada la solicitud, el contribuyente debe presentar los requisitos señalados en la resolución No. NAC-DGERCGC19-00000015 en las ventanillas del SRI.
5. En el caso que el valor reconocido provisionalmente sea mayor al valor de las retenciones de IVA efectuadas, el SRI emitirá una liquidación provisional con la cual se acredita mediante nota de crédito desmaterializada un porcentaje del valor del IVA solicitado.
6. La documentación presentada es validada por el SRI, de ser necesario, realiza requerimientos de información para completar dicha documentación.
7. El SRI emite una resolución con los valores reconocidos en atención a la solicitud, la cual se notifica al contribuyente en un plazo máximo de 90 días hábiles, posteriormente de ser el caso se acredita la diferencia del valor reconocido mediante la emisión de una nota de crédito desmaterializada.³⁹

³⁹ *Ibíd.*, párr. 6-12.

2.3. Devolución por coeficientes técnicos

Este mecanismo de devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) consiste en aplicar un coeficiente técnico al valor de las exportaciones realizadas e informadas por el exportador, dicho coeficiente se basa en una metodología de cálculo establecida por el SRI (Servicio de Rentas Internas) mediante resolución de carácter general: el procedimiento para este tipo de devolución es el siguiente:

1. Ingresar la solicitud mediante la aplicación web del SRI sección Sistema informático de Devoluciones de IVA por Internet.
2. El sistema valida el cumplimiento de los requisitos previos y calcula el valor a devolver por la aplicación de coeficientes técnicos. El contribuyente tiene la opción de aceptar o rechazar la solicitud.
3. En el caso de aceptar la solicitud el SRI emite una resolución con los valores reconocidos por la aplicación de coeficientes técnicos, la cual se notifica al contribuyente en un plazo de 5 días hábiles a partir del ingreso de la solicitud, posteriormente se acreditará el valor reconocido mediante la emisión de la nota de crédito desmaterializada.⁴⁰

2.4. Devolución excepcional

Para realizar este tipo de mecanismo de devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado) a los exportadores de bienes, se presenta la información en las ventanillas que forman parte de las oficinas del SRI (Servicio de Rentas Internas) siendo de carácter obligatorio para aquellas entidades que se establezcan en los casos previstos en el artículo 7 de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000015:⁴¹

- a) Cuando los bienes sujetos a exportación sean de producción o elaboración por períodos cíclicos.
- b) Cuando concluyan el régimen aduanero de admisión temporal para perfeccionamiento activo en la modalidad de programa de maquila.

⁴⁰ *Ibíd.*, párr. 13-15.

⁴¹ Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000015*, Registro Oficial 462, 5 de abril de 2019, art. 7.

- c) Cuando presenten una nueva solicitud de devolución de IVA respecto a período previamente solicitados, en los casos en que se contemplen nuevas adquisiciones no consideradas por la petición inicial.
- d) Cuando sean sociedades que soliciten devolución del IVA por los valores a los que tienen derecho como exportadores de bienes, a consecuencia de procesos de liquidación, absorción o fusión societaria o sean los herederos o legatarios, por los derechos del causante. Los exportadores que requieran utilizar el mecanismo excepcional deberán presentar, en cualquiera de las ventanillas de las oficinas del Servicio de Rentas Internas, a nivel nacional, los requisitos detallados en el artículo 11 de la presente resolución.

A más de ello, para aplicar la devolución excepcional es necesario determinar un conjunto de etapas consecutivas entre las cuales se mencionan a continuación:⁴²

1. Ingresar la solicitud a través de cualquiera de las ventanillas de las oficinas del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional.
2. La documentación presentada es validada por el SRI, de ser necesario, realiza requerimientos de información para completar dicha documentación.
3. El SRI emite una resolución con los valores reconocidos en atención a la solicitud, la cual se notifica al contribuyente en un plazo máximo de 90 días hábiles, posteriormente se acredita el valor reconocido mediante la emisión de una nota de crédito desmaterializada.

3. Devolución condicionada de impuestos-Drawback

En Ecuador, mediante Acuerdo Institucional No. 080-2011, publicado en el Registro Oficial No.431 de 20 de abril del 2011, la SENAE (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador) delega al SRI (Servicio de Rentas Internas) sus competencias para conocer y resolver solicitudes de devolución condicionada.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, respecto a la devolución condicionada de impuestos establece lo siguiente:

⁴²Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Devolución del IVA a exportadores de bienes. Procedimiento”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 18 de diciembre de 2019, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/devolucion-del-iva-a-exportadores-de-bienes>.

Art. 157.- Devolución Condicionada.- Devolución condicionada es el régimen por el cual se permite obtener la devolución automática total o parcial de los tributos al comercio exterior pagados por la importación de las mercancías que se exporten dentro de los plazos y porcentajes que señale el reglamento de este Código, en los siguientes casos:

- a. Las utilizadas en el país en un proceso de transformación;
- b. Las incorporadas a la mercancía; y,
- c. Los envases o acondicionamientos.

El proceso de devolución condicionada de tributos estará íntegramente a cargo del Servicio Nacional de Aduanas. De esta manera, la autoridad aduanera devolverá todos los tributos al comercio exterior que correspondan, y, posteriormente, cruzará contablemente dichos valores con las demás autoridades titulares de los tributos devueltos, quienes deberán ser parte del sistema interconectado de ventanilla única electrónica de comercio exterior. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador a través de su sistema electrónico efectuará la devolución correspondiente, sin perjuicio del derecho del contribuyente de efectuar un reclamo administrativo en contra de dicho acto si se creyere afectado por el mismo.

Art.157.1.- Devolución Simplificada Unificada.- Los exportadores podrán optar por un procedimiento simplificado de devolución de tributos al comercio exterior, a excepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que tiene su propio régimen establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, por un porcentaje del valor FOB de exportación. Esta devolución se efectuará de manera automática luego de la presentación de la Declaración Aduanera de Exportación definitiva, a través de la emisión de notas de crédito por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador –SENAE-. El porcentaje de devolución y los procedimientos de aplicación los fijara el Presidente de la Republica vía Decreto Ejecutivo.

Los exportadores que se acojan a la devolución simplificada unificada no podrán acogerse al mismo tiempo a la devolución condicionada que establece el artículo 157 de este Código.

La resolución Nro. SENAE-DGN-2012-0341-RE del 15 de octubre del 2012, señala:

Art. 2.- Podrán ser beneficiarios de este régimen aduanero aquellos Operadores de Comercio Exterior que exporten mercancías de manera definitiva y que estas utilicen o incorporen envases o acondicionamientos, materias primas, insumos, todos importados, y siempre que éstos sean utilizados en el país en un proceso de transformación y/o incorporadas a los bienes que se exporten definitivamente; encasillándose en los tres (3) escenarios descritos en el artículo 157 del Código Orgánico de la Producción de Comercio e Inversiones; y estar dentro de los plazos y lineamientos establecidos en los art. 173 y 174 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, de Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Por lo tanto, la devolución condicionada de impuestos es aplicada en el comercio internacional de mercancías que se utilicen como materias primas en el proceso de transformación de productos, así como además aquellos embalajes que formen parte de la envoltura de los envases. La devolución se lo realizará por parte del SRI (Servicio de

Rentas Internas) a través de la SENAE (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador) a los contribuyentes que corresponda sin que se ejerza algún tipo de reclamo por parte de ellos.

Adicionalmente existe la opción para que el exportador elija voluntariamente optar por un procedimiento simplificado de devolución de impuestos, con la ventaja que la devolución será automática, en este tipo de devolución el porcentaje y procedimientos serán establecidos por el Poder Ejecutivo; la devolución condicionada de impuestos y la devolución simplificada unificada serán excluyentes.

4. Sistema Informático Ecuapass Automatización de los procesos de comercio exterior

El sistema informático Ecuapass fue implementado por el Servicio Nacional de Aduanas dentro del programa de modernización de las aduanas del Ecuador, con el fin de lograr agilizar el comercio internacional por medio de la implantación de nuevos procesos eficientes que permitan integrar algunos procedimientos, reducir costos y mejorar el control aduanero.⁴³

Este nuevo sistema informático aduanero ecuatoriano, permite a los operadores del comercio exterior (Importadores y Exportadores), facilitar todas sus operaciones asociadas con la comercialización de los productos dentro de los mercados internacionales, permitiéndoles minimizar el tiempo que genera el cumplimiento de las formalidades aduanera.

4.1. Aspectos generales del Sistema Informático Ecuapass

El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, pasó por un periodo crítico debido a la inestabilidad política, lo cual se ocasionó un grave estancamiento en la operatividad, mismo que fue manifestado en varias administraciones temporales entre los años 1998-2011, donde se nombró 19 gerentes generales en un promedio de administración de 5 meses cada uno, uno de los principales factores, se relaciona con la eficiencia aduanera para realizar la nacionalización de mercancías importadas.⁴⁴

⁴³Jessica Andrea Ordoñez Cuenca, "Ecuapass: Automatización de los procesos de comercio exterior", *Artículos Publicados de Divulgación Nacional*, 2017, párr. 2, http://www.practicasejemplaresecuador.com/wp-content/uploads/2017/11/Caso-Ecuapass-10_11_2017.pdf.

⁴⁴ María Isabel Moncayo Espinosa, "Estrategias implementadas por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para la disminución de tiempos en el proceso de nacionalización de mercancías bajo el régimen aduanero de importación a Consumo" (Tesis ingeniería, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador, 2014), 3, <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/1912>.

Para el año 2010 el Ecuador inicia el proceso de modernización de las aduanas, con el propósito de lograr que los procesos aduaneros ayuden a la facilitación del comercio internacional, proporcionándole mayor seguridad, para lo cual el Ecuador firma un Convenio Macro de Cooperación entre el Servicio de Aduanas de Corea, y la Corporación Aduanera Ecuatoriana, para el establecimiento del sistema de despacho electrónico de aduanas.

Este nuevo sistema informático tiene las base de Unipass, el sistema aduanero coreano, que en Ecuador toma el nombre de Ecuapass,⁴⁵ el nuevo sistema informático aduanero es 100% automatizado, permitiendo la minimización del tiempo operativo y costos de las actividades internas de la aduana, así como también la disminución sustancial del tiempo de despacho tanto en las importaciones como en las exportaciones, el cual ayuda de manera sustancial a llevar un mayor control para la evasión de los impuestos, comercio ilegal y las actividades de contrabando.

4.2. Objetivo para la implantación del Sistema Informático Ecuapass

El objetivo fundamental para la implementación del nuevo sistema informático Ecuapass, se centra en lograr una mayor eficacia en sus procedimientos, reducción de la utilización de papel, asegurar el control aduanero y facilitar las relaciones comerciales, a fin de establecer una ventanilla única del comercio exterior con el fin de posicionar al Ecuador como un país de enfoque a la facilitación del comercio internacional.⁴⁶

4.3. Beneficios del Sistema Informático de Ecuapass

- Impulsar la nueva ventanilla única de comercio exterior, mismo que facilitará el mejoramiento de la interacción de los operadores de comercio exterior y las instituciones del Estado.
- La utilización de una firma electrónica que proporcione mayor confiabilidad y seguridad en la ejecución de todos los trámites aduaneros.
- Aporta al cuidado del medioambiente, por medio de la reducción del uso del papel.

⁴⁵Kerley Martínez, “¿Qué es el UNI-PASS?”, *Comunidad de Comercio Exterior en Ecuador*, 15 de diciembre de 2014, párr. 1 y 6, <http://comunidad.todocomercioexterior.com.ec/profiles/blogs/qu-es-eluni-pass>.

⁴⁶Tatiana Maribel Páliz Riera y Mayra Karina Asanza Valencia, “Análisis en el sistema aduanero ECUAPASS en los campos de aplicación de códigos liberatorios en importaciones a consumo y su impacto a los operadores de comercio exterior”, *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Ecuador, (febrero 2017). En línea: 3, <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2017/ecuapass.html>.

- Integrar todas las operaciones aduaneras en una sola base de datos.
- Devolución automática de los tributos.
- Mejoramiento de la competitividad dentro del mercado nacional e internacional
- Mayor eficiencia y transparencia en todas las operaciones aduaneras internas.⁴⁷

4.3.1. Ventanilla Única Ecuatoriana para el comercio exterior-Ecuapass

En el Ecuador el Decreto Ejecutivo No.285 del año 2010, regula la implementación de la Ventanilla Única Ecuatoriana (VUE):

Art. 1.- Se declara parte de la política de comercio exterior y de la estrategia nacional de simplificación de trámites, la implementación de la Ventanilla Única Ecuatoriana para el comercio exterior, como herramienta electrónica por medio de la cual todo usuario de los servicios aduaneros y, en general, todos los operadores de comercio exterior, presentarán los requisitos, trámites y documentos necesarios para la realización de operaciones de comercio exterior.

Art. 5.- El objetivo general de la Ventanilla Única Ecuatoriana para el comercio exterior es optimizar e integrar procesos de comercio exterior. Las entidades públicas detalladas en el presente decreto no pedirán documentos o certificados impresos de aquella información que pueda ser confirmada electrónicamente a través de la Ventanilla Única o de los portales de internet oficiales de entidades del Estado.⁴⁸

Con la implementación de este medio informático y telemático, Ventanilla única ecuatoriana en el Ecuador (VUE), el Ecuador busca encaminar el fortalecimiento de los servicios aduaneros de tal manera que faciliten el comercio de exportación y de importación, optimizando y sistematizando procesos y servicios, vemos entonces que esta estrategia de política de comercio exterior dinamiza el proceso de devolución de impuestos aduaneros.

4.3.2. Principales objetivos de la ventanilla única de comercio exterior

El Art. 7 del Decreto Ejecutivo No.285, indica:

Art. 7.- Son fines de la Ventanilla Única Ecuatoriana para el comercio exterior los siguientes:

Reducir significativamente el tiempo y los costos de transacción en la realización de actividades de comercio exterior;

⁴⁷Jorge Washington, Encalada Huayamave, "Introducción al ECUAPASS", 29 de agosto de 2015. <https://es.slideshare.net/jorwenca/introduccion-al-sistema-informatico-aduanero-ecuapass>

⁴⁸ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 285*, Registro Oficial 162, 31 de marzo de 2010, art. 1 y 5.

Facilitar la tramitación de autorizaciones y certificaciones en un solo punto de acceso vía internet;

Brindar a los operadores de comercio exterior información sobre los requisitos vigentes y el estado de los tramites en curso;

La disponibilidad inmediata de registros entre las instituciones públicas involucradas y la reducción de probabilidad de información diferente entre registros;

Fomentar la cooperación entre las instituciones públicas involucradas; y

Poner a disposición de las instituciones públicas la información suficiente para realizar un control de una manera óptima.⁴⁹

Aplicando estos fines a la óptica de comercio exterior podemos resumir que los principales objetivos de la Ventanilla Única ecuatoriana en el ámbito de exportación e importación permitirán:

- La realización de trámites integrados simple y ágiles;
- La reducción significativa de tiempos y costos de los trámites de comercio exterior;
- Realizar controles integrados que permiten una eficiente gestión de riesgos;
- La reducción de la carga administrativa y presupuestaria del Estado, y
- La consecución de una amplia disponibilidad de la información relacionada con las actividades de comercio exterior.

4.3.3. Condición para transmitir declaraciones aduaneras en el sistema informático del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Mediante resolución No. SENAE-SENAE-2019-0049-RE, publicada en Registro Oficial Edición Especial No. 992, de fecha 2 de julio de 2019, Artículo 2, se establece como condición para ejecutar la transmisión de las declaraciones aduaneras de regímenes de importación, en el sistema informático de Ecuapass, que las personas naturales o jurídicas importadoras no tengan ninguna deuda pecuniaria tanto con el Servicio de Rentas Internas como con Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.⁵⁰

Con este requisito, para efectuar la transmisión de declaraciones aduaneras, desde la óptica Estatal se pretende conseguir primero el intercambio de información para agilizar la gestión en los trámites administrativos, y segundo optimizar los procesos de control aduanero aplicados a los operadores de comercio exterior. En cuanto a los

⁴⁹Ecuador, *Decreto Ejecutivo 285*, Registro Oficial 162, 31 de marzo de 2010, art. 7.

⁵⁰Ecuador SENAE, *Resolución No.SENAE-SENAE-2019-0049-RE*, “Condiciones para transmitir declaraciones aduaneras en el sistema informático del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”, Registro Oficial Edición Especial 919, 2 de julio de 2019, art. 2.

contribuyentes importadores les proporciona una dinámica de gestión en la devolución condicional de impuestos lo cual resulta indispensable en el accionar del comercio exterior.

Capítulo tercero

Planificación tributaria para empresas del sector agroexportador

1. Planificación tributaria

La planificación tributaria cumpliendo el ordenamiento jurídico y aprovechando las oportunidades tributarias, posibilita obtener un ahorro tributario, esto la convierte en una estrategia empresarial para lograr la maximización de los recursos.

Una adecuada planificación tributaria es una estrategia de competitividad de los contribuyentes puesto que quien planifique logrará estar un paso delante de quienes no conocen ni miden con anticipación el impacto de las disposiciones tributarias y los efectos que estas producen en su situación económica y financiera; pero además será necesario que el contribuyente tenga procedimientos que aseguren el cumplimiento, la veracidad, confiabilidad y oportunidad en sus procesos fiscales, es así que deberán cumplir en forma oportuna sus declaraciones y pagos de impuestos, y presentar los reportes tributarios solicitados por las respectivas Administraciones Tributarias.

1.1. Concepto y naturaleza

1.1.1. Concepto

De acuerdo con lo establecido por el autor Norberto Coronado, quien definió a la planificación tributaria como un proceso, constituido por una serie de actos lícitos efectuados por el contribuyente, cuya finalidad es invertir de manera eficiente los recursos económicos destinados al desempeño operativo de la organización, y con la obtención de la mínima carga impositiva que se le admita dentro de las diferentes opciones que el ordenamiento jurídico contempla.⁵¹

Por otra parte, Rodrigo Ugalde nos indica que la Economía de Opción o Planificación Tributaria consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso

⁵¹Norberto Rivas Coronado, *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000), 9.

de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario.⁵²

Así pues, la planificación tributaria propone mantener lo más bajo posible la carga tributaria y lograr la optimización de recursos económicos empresariales, todo esto dentro de un actuar lícito con los lineamientos que proporciona el ordenamiento jurídico, sin cometer ningún tipo de infracción.

1.1.2. Naturaleza

En la conceptualización anterior se definió a la planificación tributaria como una serie de actuaciones lícitas que el contribuyente puede ejecutar para minimizar la carga impositiva, sin embargo, están exentas de la planificación tributaria toda actuación dolosa que tenga el fin de eludir o evadir los intereses de la Administración Tributaria, ante esto se consideran como ilícitas las actuaciones constitutivas de fraude de ley, abuso de derecho y simulación, así como también las conductas constitutivas de delitos tributarios.⁵³

Una adecuada planificación tributaria se caracteriza por su método organizado al momento de desarrollar sus actividades económicas, entre los cuales tenemos:

- La interpretación exacta de las leyes y reglamentos que se relacionan con el principio de legalidad tributaria.
- Respeto de las normas jurídicas
- El hecho gravado, no nace, lo que le diferencia de la evasión donde este existe y da origen al impuesto que es vulnerado.

De igual manera, la planificación tributaria permitirá renovar métodos ambiguos o artesanales de administración, por mecanismos y procedimientos más actualizados que faciliten la ampliación de un panorama financiero; para comprender con más claridad el concepto de planificación tributaria es necesario conocer primeramente que es la elusión tributaria, con el fin de establecer la relación que existe entre los dos conceptos.⁵⁴

⁵²Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 53.

⁵³Armando Parra Escobar, *Planeación tributaria y organización empresarial: estrategias y objetivos* (Bogotá: Legis Editores, 2007)

⁵⁴Ibíd.

- **Elusión tributaria**

Juan Valenzuela conceptualiza a la elusión como un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se pretende.⁵⁵

Klaus Tipke, dice sobre la elusión fiscal que consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.⁵⁶

Por lo expuesto se concluye, que uno de los objetivos de la elusión es oponerse al pago de impuestos con el uso de formas jurídicamente legales, así por ejemplo el evitar el nacimiento del hecho generador y por ende la obligación tributaria; pero esta oposición surge de la intención del contribuyente quien pretende disminuir la carga tributaria por la vía de la elusión.

Si bien la elusión aflora por diversos resquicios de la ley y por la falta clara de interpretación, no constituyen una conducta ilegal; más bien se la puede considerar como error legislativo de responsabilidad del Estado, pero su uso si está relacionado con la actuación y conducta del contribuyente.

- **Características de la elusión**

Dentro de las principales características de la elusión podemos destacar las siguientes.

- Acción u omisión previa a la verificación del hecho gravado, resulta ser a priori respecto a este.
- Se presenta con la intención de evitar que el hecho gravado no se genere, aun si existe actividad positiva del sujeto.
- Se presenta contraria al nacimiento de la obligación tributaria.
- Se conserva lícita siempre y cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas, con la intención de minimizar la carga impositiva.

⁵⁵Juan Cristóbal Valenzuela Barahona, "Elusión Tributaria", Normas anti elusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con relación al Impuesto a la Renta, Memoria de Prueba, *Escuela de Leyes de la Universidad de Chile*, (2000), 36, citado por Rodrigo Ugalde Prieto, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 72.

⁵⁶Klaus Tipke, "Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes" (Madrid: Editorial Marcial Pons, 2002), 110, citado por Rodrigo Ugalde Prieto, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 71.

- Se sustenta en la utilización de medios lícitos, dentro de procesos y normas jurídicas.
- Libertad para ejecutar actividades económicas.
- Interpretación literal de las leyes y reglamentos tributarios.

- **Evasión tributaria**

Alejandro Dumay Peña⁵⁷ nos dice que la evasión consiste en una burla maliciosa e intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado.

Para Héctor Villegas⁵⁸ la evasión es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y emisivas de las disposiciones legales.

De lo anterior se establece que la evasión tributaria es la actuación dolosa de aquel contribuyente que busca escapar del cumplimiento de la obligación tributaria, apoyándose en el fraude y abuso del derecho; esta actuación no solo trae como consecuencia la disminución del patrimonio fiscal sino también la afectación en la competitividad de mercado al obtener ventajas ilícitas.

- **Características de la evasión**

- Consigue evitar totalmente que se pague el monto del tributo.
- Se debe determinar dentro del territorio donde se quebrantan las leyes tributarias.
- Se evalúa la evasión en base al peso económico.
- Las evasiones siempre son violatorias de las disposiciones legales.

Considerando los conceptos anteriores podemos indicar que la planificación Tributaria, muy contraria a la elusión y evasión tributaria, pretende optimizar los recursos económicos empresariales, luego de haber cumplido con su responsabilidad fiscal, en

⁵⁷Alejandro Dumay Peña, "EL delito Tributario" (Santiago: Ediciones Samver), 2, citado por Rodrigo Ugalde Prieto, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 95.

⁵⁸Héctor Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1995), 382, citado por Rodrigo Ugalde Prieto, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 95.

forma ética y lícita; sin violentar la normativa tributaria y seleccionando las mejores opciones permitidas legalmente.

1.2. Principios de la planificación tributaria

Según lo expuesto por los autores⁵⁹ Coronado y Hernández, existen diversos principios que se relaciona con la planificación tributaria, entre los cuales tenemos:

- Legalidad
- Necesariedad
- Globalidad
- Utilidad
- Materialidad
- Singularidad
- Oportunidad
- Realidad
- Integridad
- Interdisciplinaridad
- Temporalidad
- Seguridad

1.2.1. Principio de legalidad

Como indica Samuel Vergara,⁶⁰ en un Estado de Derecho, todas las personas están sometidas al imperio del ordenamiento jurídico, razón por la cual nadie está autorizado para transgredir la ley o burlar su espíritu. En otros términos, para que una planificación tributaria realizada por un contribuyente sea considerada como tal, es necesario e imprescindible que se ajuste estrictamente al ordenamiento jurídico vigente.

La planificación tributaria deberá elegir aquella alternativa que está legalmente admitida y que no lleve a confundirla con elusión ni evasión fiscal, y es aquí donde se pondrá de manifiesto el propósito lícito del contribuyente de preferir los beneficios e incentivos fiscales establecidos en la legislación sin perjudicar los intereses fiscales.

⁵⁹Norberto Coronado Rivas y Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000), 14.

⁶⁰Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria*, 25, https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20N_TRIBUTARIA.pdf.

1.2.2. Principio de la necesidad

Samuel Vergara Hernández⁶¹ manifiesta que la planificación tributaria es necesaria cuando obedece a una necesidad sentida por el contribuyente, en el sentido de minimizar su carga impositiva, ante un negocio proyectado real. Es decir, cuando al contribuyente le afecta un problema tributario consistente en pagar más impuestos que la competencia.

Este principio establece que la planificación tributaria se la realizará cuando exista la necesidad concreta, del negocio del contribuyente, de disminuir la carga impositiva, y que ello lleve a tener una actuación sana y adecuada de competitividad empresarial.

1.2.3. Principio de oportunidad

Este principio establece que la planificación tributaria debe ser ejecutada dentro de un tiempo y lugar conveniente, tomando en cuenta la realidad de la empresa, según lo sugerido en el principio, se considera que el tiempo idóneo para la planificación tributaria debe anteceder a los hechos o ejercicios económicos de un periodo fiscal, puesto que esto permitirá dar cumplimiento con los objetivos propuestos, y al ser de otro modo se convertiría no en un planificación, sino más bien en una revisión y control tributario.⁶²

La planificación tiene su sentido lógico cuando se la realiza para el futuro, considerando las condiciones de tiempo y lugar del hecho generador proyectado para el momento de su ejecución, y cuando se aproveche las oportunidades o beneficios tributarios que el Estado ponga a disposición por razones de impulso y reactivación económica de las empresas.

1.2.4. Principio de la globalidad

El principio de globalidad consiste en analizar todos los impuestos que están afectando de forma directa o indirectamente a los intereses del contribuyente para quien se está planteando la planificación tributaria.⁶³

⁶¹Ibíd., 24.

⁶²Norberto Coronado Rivas y Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000).

⁶³Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria*, 29, <https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20TRIBUTARIA.pdf>.

En el escenario de la planificación tributaria se deberá considerar todo el entorno tributario tanto municipal, como nacional e internacional; solo así se podrá valorar efectivamente el impacto que tienen los impuestos para el contribuyente.

1.2.5. Principio de utilidad

La utilidad está estrechamente relacionada con el beneficio económico que puede acceder un contribuyente por medio de la implementación de una adecuada planificación tributaria, es decir que el plan tributario deberá proporcionar beneficios económicos que superen los costos, así como también los riesgos o contingencias tributarias deberán ser mínimas.⁶⁴

Una planificación tributaria solo es útil cuando se cumplan dos premisas la primera que el contribuyente tenga un beneficio directo en términos económicos y la segunda que los riesgos de esta planificación le impliquen al sujeto pasivo el mínimo o nulo riesgo fiscal.

1.2.6. Principio de realidad

Según este principio la planificación tributaria debe basarse en el desarrollo de actividades operativas dentro de un negocio proyectado real, por tanto, las opciones que se seleccione o evalúen como convenientes deberán ser reales con un sentido de negocio, es decir que las operaciones económicas simuladas o indirectas que se han planteado con el fin de evadir los impuestos no estarán contempladas dentro de la planificación tributaria.⁶⁵

La existencia de un negocio verdadero donde prevalezca la sustancia sobre la forma, es la base para analizar el conjunto de opciones para lograr un beneficio fiscal, el simular operaciones económicas solo llevará a la evasión de impuestos.

1.2.7. Principio de materialidad

Este principio hace referencia a que los beneficios económicos deben exceder a los costos y gastos, es decir no solo deben cubrir los costos y gastos si no que debe existir

⁶⁴Ibíd., 28-9.

⁶⁵Ibíd., 29.

un excedente económico que sea realmente importante, mismo que deberá verse reflejado en de las utilidades de la empresa.⁶⁶

El beneficio económico que se obtenga de aplicar la planificación tributaria debe ser medido financieramente con una relación matemática de costo/beneficio, si esta relación es menor a uno significará que el ahorro tributario es poco significativo, pero si por el contrario es uno o mayor esto nos indicará que económicamente la planificación tributaria es viable.

1.2.8. Singularidad

El principio de singularidad se refiere a que cada planificación tributaria contendrá sus propias particularidades, es decir que nunca una planificación anterior puede tomarse como base para la elaboración de otra planificación tributaria, puesto que las acciones planteadas dentro del plan deben contemplar cada una de las necesidades de la empresa o del contribuyente en tiempo real.⁶⁷

Si bien es cierto que los negocios de los contribuyente pueden estar en un mismo marco de beneficios tributarios, también es cierto que tienen características propias y no se pueden adoptar prototipos, lo que debe tenerse en cuenta es las características propias de cada contribuyente, así también considerar el tiempo en el que se dan las situaciones económicas y fiscales, lo cual hace que la planificación tributaria tenga tintes diferentes en las distintas situaciones económica del contribuyente.

1.2.9. Seguridad

La seguridad se relaciona con el análisis y consideración de los riesgos propios que conlleva la planificación tributaria, esto permitirá evitar que la administración tributaria, la califique como una elusión de los impuestos, o lo que es más grave como una evasión de impuestos.⁶⁸

Una planificación segura es aquella que considere todas las posibilidades en pro y en contra del contribuyente, que no permitan poner en riesgo las utilidades del

⁶⁶Ibíd., 29-30.

⁶⁷Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 60.

⁶⁸Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria*, 31, https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20C3%93N_TRIBUTARIA.pdf.

contribuyente, que no lo lleve por los caminos de la evasión tributaria y que le haga cumplir con todos los preceptos legales para que se acoja al beneficio tributario.

1.2.10. Integridad

Según este principio se recomienda que durante el proceso de planificación tributaria se tome en cuenta todos los impuestos que afectan a la empresa, así como también los impuestos que gravan los contribuyentes, sean estos empresarios o propietarios, por tanto, el fenómeno impositivo debe ser considerado de manera conjunta y no de forma aislada.⁶⁹

Planificar tributariamente no solo involucra a la sociedad jurídica, sino también a sus accionistas, empleados, clientes y acreedores, es decir que la planificación deberá considerar la afectación tributaria a todo el entorno empresarial, puesto que pueden revelarse riesgos conexos que no fueron visualizados a tiempo, así un ejemplo: cuando hablamos de impuesto a la renta que grava a los dividendos distribuidos a accionistas que residan en un paraíso fiscal, podría causarse que personalmente pague una tasa de impuesto más alta que la que se paga en calidad de compañía de la cual es accionista.

1.2.11. Interdisciplinariedad

Dentro del sector empresarial, existen diversas variables que se deben considerar a la hora de realizar una planificación tributaria, entre las cuales las más importantes se resaltan la contabilidad, finanzas, derecho, de las cuales se desprende herramientas importantes para el desarrollo de una adecuada planificación tributaria.⁷⁰

A la hora de planificar se debe conformar equipos multidisciplinarios con expertos tributarios, economistas, administradores, contadores, etc., para medir el real impacto desde las aristas económicas, financieras, de comercio exterior, y de fiscalidad nacional e internacional.

1.2.12. Temporalidad

Una adecuada planificación tributaria debe estar orientada dentro de un horizonte temporal en el cual se desenvuelve un negocio, el tiempo que se contemple para la

⁶⁹ *Ibíd.*, 31.

⁷⁰ Norberto Rivas, "EL delito Tributario" (Santiago: Ediciones Samver), 2, citado por Rodrigo Ugalde Prieto, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: LexisNexis, 2007), 60.

realización de la planeación tributaria, el cual puede ser extenso dependiendo de la naturaleza del negocio.⁷¹

La temporalidad de la planificación tributaria estará en función de la magnitud y el alcance del negocio real proyectado, así puede durar un ejercicio fiscal, el tiempo que dure un contrato de inversión, entonces puede ser de corto, mediano o largo plazo.

1.2.13. Principio de simplicidad

Si bien he tomado los principios de planificación tributaria expuestos por Norberto Rivas y Samuel Vergara, considero relevante mencionar el principio de simplicidad tributaria definido por Jesús Fernández García, puesto que en materia tributaria ecuatoriana la Constitución, en el art. 300, señala que uno de los principios que rige al régimen tributario es el principio de simplicidad administrativa y esto llevado al campo tributario podemos hablar de simplicidad tributaria.

El principio de la simplicidad tributaria se relaciona con la claridad y transparencia de las normas tributarias, las mismas que deben gozar de continuidad, y sobre todo su gestión y liquidación deberán ser lo más sencilla posible, para el contribuyente y la Administración Tributaria.⁷²

La planificación tributaria se apoya en la facilidad y agilidad que brindan las administraciones tributarias a sus contribuyentes, así hoy en día en el Ecuador el Servicio de Rentas Internas cuenta con sistemas informáticos intuitivos y modernos que facilitan el cumplimiento de los deberes fiscales y permiten a los contribuyentes hacer uso de los beneficios tributarios, como es el caso de la devolución de impuestos.

1.3. Método y límite de la planificación tributaria

1.3.1. Método de planificación tributaria

El método de planificación tributaria se relaciona con el orden en el que se plantea el proceso, con la finalidad de lograr que la planificación tributaria sea eficiente y proporcione ventajas para el alcance de sus objetivos, permitiendo que la carga impositiva que se logre sea beneficiosa para los intereses de la empresa. El método se relaciona

⁷¹Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria*, 32, <https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20TRIBUTARIA.pdf>.

⁷²Jesús Fernández García, "Principio de Simplicidad Tributaria", *diccionario.leyderecho.org.06*, 2017, <https://diccionario.leyderecho.org/principio-de-simplicidad-tributaria/>

íntimamente con el conjunto de principios y directrices que direccionan a la planificación tributaria.⁷³

De lo anterior podemos decir que el método de planificación tributaria debe considerar tres aspectos:

- Ejecutar en un orden lógico el desarrollo de las etapas de planificación tributaria.
- Aplicar de manera estricta y concisa todos los principios de planificación tributaria.
- Realizar permanentes evaluaciones comparativas entre los datos reales y lo planificado, con el propósito de medir el beneficio obtenido por el contribuyente.

Etapas de la planificación tributaria

Samuel Vergara,⁷⁴ propone las siguientes etapas de planificación tributaria:

1. Etapa de Planteamiento del caso, el contribuyente es quien debe plantear su problema tributario, esta etapa puede también ser antecedida por una auditoría tributaria, en la que se detectó la necesidad de realizar una planificación tributaria.
2. Etapa de Recopilación de los antecedentes básicos, el planificador deberá recopilar los datos primarios e importantes de la empresa, como son la naturaleza de las actividades operativas, la constitución societaria, el origen nacional o internacional de la inversión, el financiamiento operativo existente y futuro, y la idea concreta del negocio en marcha o proyectado.
3. Etapa de Ordenamiento y clasificación, la información obtenida se ordenará y los datos se clasificarán según lo planificado.
4. Etapa de Análisis de datos, se separará los distintos elementos recopilados, depurándolos en el ámbito tributario, de tal manera que los datos sean útiles para la planificación.
5. Etapa de Diseño de los posibles planes, en base al análisis se procede al diseño de varias alternativas legalmente permitidas, sin descartar ninguna en pro del beneficio del contribuyente.
6. Etapa de Evaluación de planes alternativos, se procederá a aplicar fórmulas económicas y financieras como lo es el análisis costo –beneficio, entre otras.

⁷³Samuel Vergara Hernández, *Planificación Tributaria*, 36, <https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20TRIBUTARIA.pdf>.

⁷⁴Ibíd., 34.

7. Etapa de Comparación de planes, se evaluará independientemente cada alternativa y luego se las confrontará entre sí, para decidir cuál debe ser propuesta al contribuyente.
8. Etapa de Estimación de probabilidades de éxito, se evaluará y valorará las probabilidades de éxito de cada plan alternativo propuesto, ponderando riesgos y contingencias tributarias de cada uno.
9. Etapa de Elección del mejor plan, se procederá a elegir el plan que presente mayores beneficios y menores riesgos tributarios para el contribuyente.
10. Etapa de Comprobación del plan elegido, se procederá a pedir la opinión de profesionales conocedores del ámbito tributario tanto nacional e internacional si el plan así lo amerita.
11. Etapa de Proposición al contribuyente del mejor plan, el planificador procederá a exponer al contribuyente el plan en el que se conjuguen el éxito y beneficio tributario, y puede también proponer otros planes en el orden de ventajas que estos reflejen; claro que la decisión final corresponde al contribuyente.
12. Etapa de Supervisión y puesta al día del plan, el control del plan finalmente elegido, será permanente, debido que pueden surgir cambios que ameriten un reajuste por nuevas circunstancias.

1.3.2. Límites de la planificación tributaria

En opinión de Samuel Vergara, la planificación tributaria debe estar demarcada entre dos límites el subjetivo que tiene relación con la conducta del contribuyente para cumplir las normas tributarias, y el objetivo que se relaciona con la norma jurídica que limita la autonomía del contribuyente.

Punto de vista subjetivo

Dentro de la conducta del contribuyente el límite está en lo lícitamente permitido, las conductas ilícitas están fuera de las fronteras de una planificación tributaria ética, y se las conoce con el nombre de elusión y evasión; la elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria y la evasión evita el pago de esta.

Punto de vista objetivo

La planificación tributaria encuentra en la norma jurídica el límite a la voluntad y libertad del contribuyente, y para ello coloca medidas anti elusión y anti evasión de tal manera que no se transgreda la norma tributaria.⁷⁵

2. Devolución de Impuestos en empresas del sector agroexportador en Ecuador

El origen de la devolución de impuestos en el sector agro-exportador, son los impuestos indirectos que gravan la transferencia de bienes exportables, influyendo con ello al precio de mercado de tal forma que este precio pasa a tener tres componentes: costo, utilidad e impuesto indirecto; para eliminar este último componente surge la aplicación de la técnica fiscal de devolución de impuestos.

Cuando el sector agro-exportador adquiere bienes y servicios con tarifa 12% de IVA y luego los exporta con tarifa 0% de IVA, va acumulando un crédito tributario fiscal el cual se disminuye cuando se ejecuta la recuperación del impuesto ya pagado y posteriormente restituído por la Administración Tributaria.

Al analizar la devolución de impuestos indirectos desde las bases constitucionales ecuatorianas (Art. 285 y 304), destacamos dos objetivos de política fiscal y política económica, primero desde el área fiscal, está el de generar incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía, y segundo desde el área económica, tenemos el de regular, promover y ejecutar las acciones necesarias para impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial; y es en este ámbito que considero que el incentivo por devolución de impuestos es un derecho constitucional.

La devolución de impuestos vista como un derecho legítimo y opcional para los contribuyentes exportadores, en el contexto de una planificación tributaria, les permite fomentar su crecimiento y su competitividad en mercados internacionales, respetando la norma impositiva y pagando los impuestos que deba pagar en casa país de operación.

2.1. Importancia en la economía nacional del sector agroexportador ecuatoriano

Para determinar la importancia que tienen las exportaciones del sector agro-exportador en la economía ecuatoriana, vamos a observar los indicadores estadísticos como el PIB (Producto Interno Bruto) del sector agropecuario y la participación de las

⁷⁵ *Ibíd.*, 49.

Exportaciones No Petroleras, para ello se ha tomado los datos económicos del Banco Central del Ecuador y podemos hacer las siguientes observaciones:

PIB (Producto Interno Bruto) del sector agropecuario 2009-2018⁷⁶

En los últimos 10 años, desde 2009 a 2018, se puede observar que el PIB agropecuario manifiesta un porcentaje de participación en el PIB Total que va de 9% a 10%, lo que hace del sector agrario un componente importante en la economía ecuatoriana (Figuras No.2, No.3, No.4 y Tabla No.1).

En los años 2009, 2010, 2011 y 2016 la representación fue de un 10% del PIB Total y en los años 2012, 2013, 2014, 2015, 2017 y 2018 alcanzo una representación del 9%, de tal manera que la tendencia en 10 años es mantenerse en el 9%.

En cuanto a cifras en millones de dólares se advierte que en los últimos 3 años (2016-2017-2018) se ha mantenido en un rango de \$9.513 a \$9.730, siendo el año 2017 en el que mayor PIB agropecuario se obtuvo \$9.730.

Esta tendencia nos indica que el sector agropecuario en un largo plazo de 10 años (2009-2018) no ha disminuido su participación en el PIB Total sino que ha logrado mantenerse en un promedio del 9%, lo cual revela que los esfuerzos realizados servirán para impulsarse a una nueva etapa de crecimiento en el futuro cercano.

PIB (Producto Interno Bruto) del sector agropecuario 2019⁷⁷

En el año 2019 el PIB agropecuario tuvo un porcentaje de participación en el PIB Total de 9%, que en cifras de millones de dólares fue \$9.665 (Figuras No.2, No.5 y Tabla No.1).

⁷⁶Ecuador, Banco Central del Ecuador, *Información Estadística Mensual No.2016-Febrero 2020*, accedido 6 de abril de 2020, <https://contenido.bce.fin.ec/home1/estadisticas/bolmensual/IEMensual.jsp>.

⁷⁷DATALAB, "Sector Real-PIB-Industrias", accedido 6 de abril de 2020, <https://datalab.asobanca.org.ec/datalab/resources/site/index.html?QlikTicket=DFxHOSQdMmVAwAbn#>.

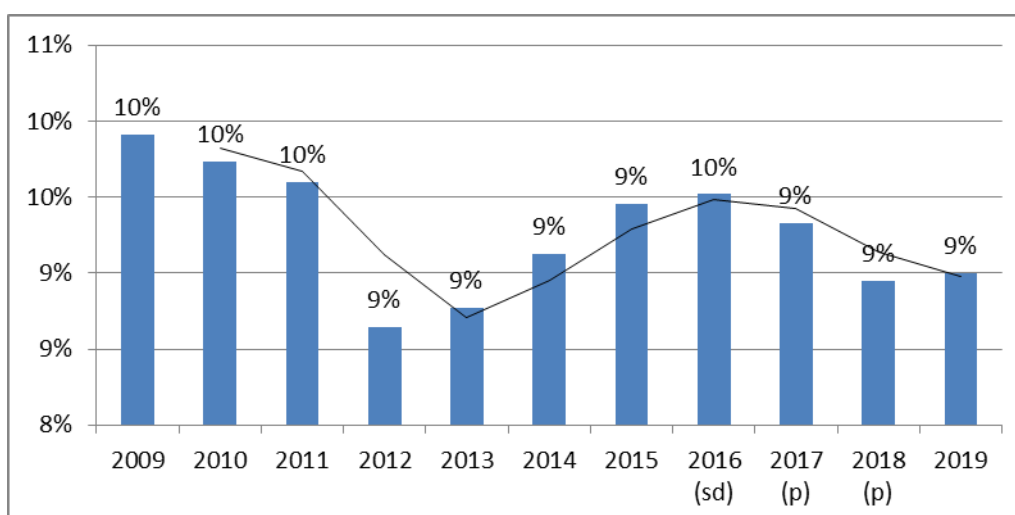


Figura 2 Porcentaje del PIB Agropecuario respecto al PIB Total Ecuador 2009-2019

Fuente: Banco Central del Ecuador y DataLab Asobanca

Elaboración: Propias

Tabla 1
PIB Agro y PIB Total 2009-2019

Millones USD

Período / Industrias	Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	Acuicultura y pesca de camarón	Pesca (excepto camarón)	PIB AGRO	PIB	% PIB Agro / PIB Total
	(1)	(2)	(3)	(4) = (1) + (2) + (3)	(5)	(6) = (4) / (5)
2009	5.572,4	240,0	385,8	6.198,2	62.519,7	10%
2010	6.071,2	298,2	400,6	6.769,9	69.555,4	10%
2011	6.702,4	420,9	488,1	7.611,4	79.276,7	10%
2012	6.564,4	462,1	572,4	7.598,8	87.924,5	9%
2013	7.230,7	515,6	595,9	8.342,2	95.129,7	9%
2014	8.121,5	563,3	599,3	9.284,1	101.726,3	9%
2015	8.405,7	444,6	537,5	9.387,8	99.290,4	9%
2016 (sd)	8.441,5	501,5	570,2	9.513,1	99.937,7	10%
2017 (p)	8.533,1	659,7	537,2	9.730,0	104.295,9	9%
2018 (p)	8.410,8	668,0	547,3	9.626,0	107.562,0	9%
2019	8.368,	721,	575,	9.665,	107.435,7	9%
	3	7	8	8		
(sd) Semi-definitivo				(p) Provisional		

Fuente: Banco Central del Ecuador y DataLab Asobanca

Elaboración: Propia

4.3.2 PRODUCTO INTERNO BRUTO POR INDUSTRIA

Millones de USD, millones de USD, 2007=100; tasa de variación anual, porcentaje

Período / Industrias	Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	Acuicultura y pesca de camarón	Pesca (excepto camarón)	Petróleo y minas	Refinación de Petróleo	Manufactura (excepto refinación de petróleo)	Suministro de electricidad y agua	Construcción	Comercio	Alojamiento y servicios de comida
Millones de USD (*)										
2009	5.572,4	240,0	385,8	5.120,8	978,1	7.699,2	541,6	5.927,8	6.523,5	1.182,4
2010	6.071,2	298,2	400,6	7.575,5	720,0	8.601,7	754,1	6.501,2	7.241,1	1.312,4
2011	6.702,4	420,9	488,1	10.462,9	668,0	9.670,4	927,7	8.106,5	8.399,8	1.427,9
2012	6.564,4	462,1	572,4	11.380,8	650,7	10.739,7	1.046,3	9.378,6	9.053,7	1.631,8
2013	7.230,7	515,6	595,9	11.851,2	433,3	11.974,3	1.065,5	10.012,7	9.976,6	1.877,6
2014	8.121,5	563,3	599,3	11.267,3	285,7	13.716,7	1.252,8	10.891,2	10.544,8	2.054,4
2015	8.405,7	444,6	537,5	4.690,7	808,2	13.513,0	1.508,7	11.125,4	10.218,2	2.083,1
2016 (sd)	8.441,5	501,5	570,2	3.800,4	949,1	13.592,3	1.685,3	11.976,0	9.631,9	2.123,2
2017 (p)	8.533,1	659,7	537,2	5.023,9	1.117,0	13.866,1	1.826,4	12.087,4	9.960,1	2.225,4
2018 (p)	8.410,8	668,0	547,3	6.167,4	1.221,4	13.779,0	1.710,6	12.125,1	10.163,5	2.314,3
Millones de USD, 2007=100 (*)										
2009	4.331,9	239,1	363,8	5.950,3	1.049,9	6.533,6	685,2	4.495,0	5.700,4	990,2
2010	4.361,0	257,6	352,8	5.957,6	897,6	6.867,9	921,9	4.649,1	5.896,1	1.031,3
2011	4.689,2	313,7	363,3	6.125,4	995,5	7.266,0	1.171,6	5.465,1	6.238,4	1.092,8
2012	4.667,6	336,5	403,7	6.283,2	1.089,1	7.510,1	1.381,8	6.132,3	6.529,9	1.136,1
2013	4.967,2	367,1	435,5	6.463,2	812,7	7.972,2	1.541,3	6.586,8	6.972,8	1.190,9
2014	5.258,2	514,0	434,9	6.889,1	536,4	8.266,6	1.642,0	6.893,5	7.216,4	1.217,9
2015	5.366,1	609,5	412,1	6.746,9	501,4	8.230,4	1.790,6	6.838,7	7.165,3	1.173,4
2016 (sd)	5.356,7	659,5	426,4	6.845,1	638,7	8.016,3	1.800,1	6.444,2	6.880,9	1.166,5
2017 (p)	5.593,4	764,3	441,3	6.654,0	699,1	8.264,8	1.973,3	6.159,9	7.252,8	1.233,7
2018 (p)	5.540,8	814,7	451,2	6.258,7	652,2	8.364,3	2.042,7	6.194,4	7.372,4	1.307,7
Tasa de variación anual, porcentaje										
2009	2,9	3,2	-11,5	-0,3	4,2	-1,5	-10,0	2,8	-3,9	8,8
2010	0,7	7,7	-3,0	0,1	-14,5	5,1	34,5	3,4	3,4	4,2
2011	7,5	21,7	3,0	2,8	10,9	5,8	27,1	17,6	5,8	6,0
2012	-0,5	7,3	11,1	2,6	9,4	3,4	17,9	12,2	4,7	4,0
2013	6,4	9,1	7,9	2,9	-25,4	6,2	11,5	7,4	6,8	4,8
2014	5,9	40,0	-0,1	6,6	-34,0	3,7	6,5	4,7	3,5	2,3
2015	2,1	18,6	-5,2	-2,1	-6,5	-0,4	9,0	-0,8	-0,7	-3,7
2016 (sd)	-0,2	8,2	3,5	1,5	27,4	-2,6	0,5	-5,8	-4,0	-0,6
2017 (p)	4,4	15,9	3,5	-2,8	9,5	3,1	9,6	-4,4	5,4	5,8
2018 (p)	-0,9	6,6	2,2	-5,9	-6,7	1,2	3,5	0,6	1,6	6,0

(*) Incluye aproximación de decimales

(sd) semi-definitivo

(p) provisional

(1) Incluye: Actividades inmobiliarias y entretenimiento, recreación y otras actividades de servicios.

Fuente: Banco Central del Ecuador.

Figura 3 PIB por Industria ½

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Banco Central del Ecuador



**BANCO CENTRAL
DEL ECUADOR**

4.3.2 PRODUCTO INTERNO BRUTO POR INDUSTRIA

Millones de USD, millones de USD, 2007=100; tasa de variación anual, porcentaje

Período / Industrias	Transporte	Correo y Comunicaciones	Actividades de servicios financieros	Actividades profesionales, técnicas y administrativas	Enseñanza y Servicios sociales y de salud	Administración pública, defensa; planes de seguridad social obligatoria	Servicio doméstico	Otros Servicios (1)	TOTAL VALOR AGREGADO BRUTO	OTROS ELEMENTOS DEL PIB	PIB
Millones de USD (*)											
2009	3.548,4	1.553,8	1.714,0	3.726,6	5.185,0	4.237,0	276,5	4.600,6	59.013,3	3.506,4	62.519,7
2010	3.700,3	1.682,4	1.947,8	4.301,6	5.750,1	4.538,6	334,9	4.767,9	66.499,5	3.055,9	69.555,4
2011	3.696,3	1.811,8	2.300,5	5.046,4	5.995,8	5.013,5	333,4	5.063,8	76.536,2	2.740,4	79.276,7
2012	3.859,5	1.914,1	2.761,3	5.712,4	6.943,3	5.499,8	333,7	5.351,6	83.856,2	4.068,4	87.924,5
2013	4.299,6	2.021,5	2.590,6	6.549,8	7.513,4	6.050,9	382,1	5.592,6	90.533,9	4.595,8	95.129,7
2014	4.337,8	2.127,1	3.165,9	7.015,7	7.832,9	6.681,8	428,8	6.007,9	96.894,7	4.831,6	101.726,3
2015	4.773,3	1.983,7	3.164,7	6.886,5	8.488,9	6.659,5	433,8	6.317,0	92.042,5	7.247,9	99.290,4
2016 (sd)	5.414,1	1.915,6	3.072,6	6.574,1	8.777,5	6.884,8	487,5	6.640,9	93.038,3	6.899,4	99.937,7
2017 (p)	5.387,4	1.931,6	3.536,3	7.071,8	9.280,0	7.062,2	538,2	6.439,0	97.082,7	7.213,1	104.295,9
2018 (p)	5.534,9	1.971,0	3.688,1	7.818,6	9.741,8	7.049,7	548,3	6.496,0	99.956,0	7.606,1	107.562,0
Millones de USD, 2007=100 (*)											
2009	3.631,8	1.622,2	1.419,3	3.360,1	4.479,3	3.165,3	171,8	4.162,2	52.351,5	2.206,2	54.557,7
2010	3.709,3	1.829,8	1.561,4	3.491,8	4.801,7	3.330,2	183,8	4.169,9	54.270,7	2.210,4	56.481,1
2011	3.914,3	2.051,3	1.772,7	3.764,4	5.023,0	3.677,8	177,3	4.331,5	58.433,1	2.492,0	60.925,1
2012	4.152,4	2.232,4	2.065,6	4.024,2	5.364,7	3.914,8	174,9	4.345,1	61.744,5	2.617,9	64.362,4
2013	4.576,6	2.378,0	2.023,4	4.255,0	5.486,4	4.223,9	178,1	4.491,0	64.922,1	2.624,0	67.546,1
2014	4.695,3	2.502,7	2.242,6	4.445,1	5.732,9	4.361,6	186,6	4.603,5	67.639,2	2.466,1	70.105,4
2015	4.911,3	2.475,6	2.227,8	4.388,3	5.962,9	4.555,5	182,0	4.650,6	68.188,7	1.986,0	70.174,7
2016 (sd)	4.976,8	2.456,7	2.200,5	4.296,6	5.990,4	4.676,4	197,6	4.549,6	67.579,1	1.735,0	69.314,1
2017 (p)	4.982,0	2.483,6	2.339,3	4.342,7	6.217,2	4.727,0	213,3	4.334,8	68.676,6	2.279,1	70.955,7
2018 (p)	5.223,8	2.570,6	2.406,3	4.482,9	6.449,5	4.668,2	211,9	4.468,2	69.480,5	2.390,0	71.870,5
Tasa de variación anual, porcentaje											
2009	6,5	8,1	2,4	-3,0	7,8	11,5	16,4	0,1	1,6	-19,7	0,6
2010	2,1	12,8	10,0	3,9	7,2	5,2	7,0	0,2	3,7	0,2	3,5
2011	5,5	12,1	13,5	7,8	4,6	10,4	-3,5	3,9	7,7	12,7	7,9
2012	6,1	8,8	16,5	6,9	6,8	6,4	-1,4	0,3	5,7	5,1	5,6
2013	10,2	6,5	-2,0	5,7	2,3	7,9	1,8	3,4	5,1	0,2	4,9
2014	2,6	5,2	10,8	4,5	4,5	3,3	4,8	2,5	4,2	-6,0	3,8
2015	4,6	-1,1	-0,7	-1,3	4,0	4,4	-2,4	1,0	0,8	-19,5	0,1
2016 (sd)	1,3	-0,8	-1,2	-2,1	0,5	2,7	8,6	-2,2	-0,9	-12,6	-1,2
2017 (p)	0,1	1,1	6,3	1,1	3,8	1,1	7,9	-4,7	1,6	31,4	2,4
2018 (p)	4,9	3,5	2,9	3,2	3,7	-1,2	-0,7	3,1	1,2	4,9	1,3

(*) Incluye aproximación de decimales

(sd) semi-definitivo

(p) provisional

(1) Incluye: Actividades inmobiliarias y entretenimiento, recreación y otras actividades de servicios.

Fuente: Banco Central del Ecuador.

Figura 4 PIB por Industria 2/2

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Banco Central del Ecuador



Figura 5 Participación por Industria dentro del PIB 2019

Fuente: DataLab Asobanca

Elaboración: DataLab Asobanca

Exportaciones No Petroleras 2009 a 2019⁷⁸

1. Las Exportaciones No Petroleras, en el periodo de 11 años del 2009 al 2019, tiene una participación promedio de 53% frente al de las Exportaciones Nacionales.
2. En un primer periodo de 5 años se observa un crecimiento de 3 puntos que va del 45% al 48% desde el 2010 al 2014, en valores esto es desde 7.816,70 millones de USD a 12.448,60 millones de USD.
3. Al pasar al segundo quinquenio 2015 al 2019 el crecimiento va del 48% al 64% de participación en las exportaciones totales, en el año 2015 iniciamos con un porcentaje de 64%, en el 2016 el porcentaje es 68%, luego en el 2017 y 2018 el porcentaje baja a 64% y 59%, para nuevamente subir en el 2019 al 61%.
4. En valores en este segundo periodo vamos desde los 11.670,30 millones de USD en el 2015 a 13.649,80 millones de USD en el 2019.
5. De los porcentajes y cifras mencionadas anteriormente, podemos inferir que tanto en los dos medianos plazos de 5 años (2009-2014 y 2015-2019) la tendencia es hacia el crecimiento lo cual significa que las exportaciones no petroleras se han ido afianzando permanentemente en estos 11 años y de esta manera este sector se ha convertido en una fuente importante de ingreso de divisas para el Ecuador.

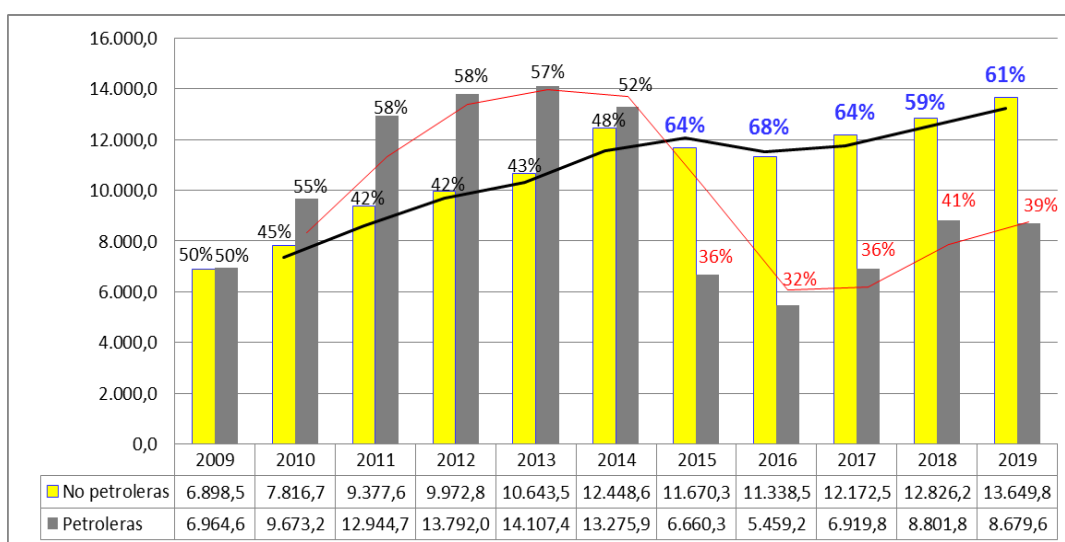


Figura 6. Porcentaje de participación de las Exportaciones No Petroleras respecto al total de exportaciones 2009-2019

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Propia

⁷⁸Ecuador, Banco Central del Ecuador, *Estadísticas de Comercio Exterior de Bienes – Series Históricas: IEM 3.2.2. Balanza Comercial (I)*, accedido 6 de abril de 2020, https://contenido.bce.fin.ec/documentos/Administracion/bi_menuComercioExterior.html#.

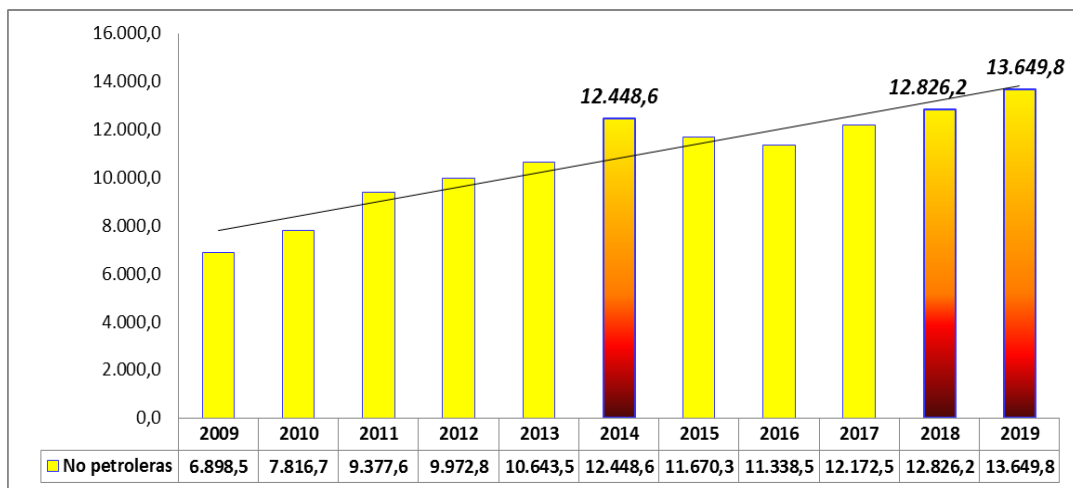


Figura 7. Exportaciones No Petroleras 2009-2019

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Propia

		Banco Central del Ecuador												lunes 6 de abril de 2020	
		ESTADÍSTICAS DE COMERCIO EXTERIOR DE BIENES													
		Series históricas: IEM 3.2.2 BALANZA COMERCIAL (1)													
		Período Consultado a: ENERO - 2020 (Millones de USD FOB)													
Período	EXPORTACIONES FOB (2)			IMPORTACIONES FOB (7)			BALANZA COMERCIAL			TASAS DE CRECIMIENTO (n/n-1)		ÍNDICE DE COBER-TURA	ÍNDICE DE TÉRMINOS DE INTERCAM-BIO (5)		
	Total	Petroleras (6)	No petroleras	Total	Petroleras (3)	No petroleras	Total	Petrolera	No petrolera	Exportacio-nes	Importacio-nes				
	a=b+c	b	c	d=e+f	e	f	i	h=b-e	i=c-f			j=(a/d)*100			
2009	13.863,1	6.964,6	6.898,5	14.096,9	2.246,0	11.850,9	-233,8	4.718,6	-4.952,4	-26,3	-20,5	98,3	95,3		
2010	17.489,9	9.673,2	7.816,7	19.498,3	3.982,4	15.515,9	-2.008,4	5.690,7	-7.699,1	26,2	38,3	89,7	109,0		
2011	22.322,3	12.944,7	9.377,6	23.093,7	4.950,5	18.143,2	-771,4	7.994,2	-8.765,6	27,6	18,4	96,7	123,0		
2012	23.764,8	13.792,0	9.972,8	24.188,9	5.433,4	18.755,5	-424,1	8.358,6	-8.782,7	6,5	4,7	98,2	123,1		
2013	24.750,9	14.107,4	10.643,5	25.829,4	5.873,5	19.956,0	-1.078,5	8.233,9	-9.312,4	4,1	6,8	95,8	123,7		
2014	25.724,4	13.275,9	12.448,6	26.438,4	6.349,6	20.088,8	-714,0	6.926,2	-7.640,2	3,9	2,4	97,3	115,9		
2015	18.330,7	6.660,3	11.670,3	20.434,7	3.877,8	16.556,9	-2.104,0	2.782,5	-4.886,5	-28,7	-22,7	89,7	87,9		
2016	16.797,7	5.459,2	11.338,5	15.566,4	2.505,9	13.060,5	1.231,3	2.953,3	-1.722,0	-8,4	-23,8	107,9	83,8		
2017	19.092,4	6.919,8	12.172,5	19.033,1	3.201,1	15.832,0	59,2	3.718,7	-3.659,5	13,7	22,3	100,3	91,0		
2018	21.628,0	8.801,8	12.826,2	22.105,6	4.342,8	17.762,8	-477,6	4.459,0	-4.936,6	13,3	16,1	97,8	99,2		
2019	22.329,4	8.679,6	13.649,8	21.509,3	4.159,0	17.350,3	820,1	4.520,6	-3.700,4	3,2	-2,7	103,8	96,5		
2020	1.921,9	676,2	1.245,7	1.791,7	352,4	1.439,3	130,1	323,7	-193,6	-91,4	-91,7	107,3	-		
										-100,0	-100,0	0			

(1) La información de balanza comercial hasta el 2018 es definitiva, desde 2019 es provisional, su reproceso se realiza conforme a la recepción de documentos fuente de las operaciones de comercio exterior; por consiguiente, las cifras que constan en este cuadro no necesariamente corresponden a las publicadas trimestralmente en la balanza de pagos.

(2) Las exportaciones incluyen estimaciones por subregistro de documentos.

(3) Incluye el cambio de metodología para el registro de las importaciones de derivados de petróleo, que consiste en reemplazar al Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador -SENAE_ por la empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador -EP Petroecuador- como fuente principal de información de las importaciones de derivados.

(4) Incluye importaciones de la HJDN.

(5) Base 2007=100.

(6) A partir de 2011, y en el marco de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 244 de julio 27 de 2010, en las estadísticas de las exportaciones de petróleo crudo, se incluye a la Secretaría de Hidrocarburos (SH), del Ministerio de Recursos Naturales no Renovables del Ecuador (MRNRR), como nueva fuente de información. Esta entidad es la responsable de proveer información sobre las distintas modalidades de pago, que por concepto de tarifa, reciben las compañías petroleras privadas que operan en el Ecuador, bajo la modalidad contractual de prestación de servicios. Para fines de este cuadro, se incluye el pago en especie destinado a la exportación.

(7) El BCE acogiendo las recomendaciones internacionales para el registro estadístico del comercio internacional de mercancías, a partir de la publicación IEM N°1942, ha incluido en el grupo de Bienes de Consumo, las importaciones realizadas desde el año 2011 bajo la modalidad de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, cuya fuente de información es el SENA, las mismas que en este cuadro se suman en las importaciones no petroleras.

Fuente: Banco Central del Ecuador.

Figura 8 Estadísticas de Comercio Exterior de Bienes

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Banco Central del Ecuador

Es así como las exportaciones han impulsado el intercambio comercial y se constituyen en la herramienta principal con la que los países incursionan en las relaciones comerciales internacionales, que se traducen en el ingreso de divisas lo que dinamiza la economía de un país.

La importancia del sector agro-exportador en la economía ecuatoriana justifica la aplicación de incentivos y beneficios tributarios establecidos en el Régimen Tributario, y con ello se da cumplimiento a uno de los objetivos de la política económica establecidos en el Artículo 284 numeral 2, de la Constitución de la República del Ecuador: 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 complementarias en la integración regional.”⁷⁹

2.2. Impuesto indirecto en el sector agroexportador

En el sector exportador es el IVA -Impuesto al valor agregado-, el impuesto indirecto que afecta las exportaciones puesto que su característica es el trasladarse hasta el consumidor final, y en el caso de las exportaciones esto provocaría que las mercaderías exportadas resulten adicionadas en cada fase de comercialización no solo con los tributos del país productor sino también con los tributos del país que los adquiere, y esto dificultaría el comercio exterior.

La devolución de IVA es una necesidad en el comercio mundial y el establecerla como incentivo a las exportaciones permite que el IVA, pagado en las compras vinculadas con la elaboración o modificación del producto de exportación, no sea exportado de no ser así el valor añadido en la fabricación o modificación de producto se trasladaría al precio final; la no exportación de impuestos hace al producto más atractivo y competitivo porque su precio está libre del valor agregado.

En el Ecuador el proceso de devolución de IVA se encuentra regulado en la Ley y Reglamento de Régimen Tributario, en estos instrumentos legales se señalan conceptos y procedimientos que deben observarse y llevarse a cabo, por parte del exportador, para hacer uso de este beneficio tributario, en el siguiente punto se hace mención de esta normativa en forma detallada.

⁷⁹Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro oficial 449, 20 de octubre de 2008.

2.2.1. Objeto del impuesto

En el Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno: Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes inmuebles 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.⁸⁰

En el Art. 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se especifica tres consideraciones para definir una transferencia:

Concepto de transferencia.- se considera transferencia:

1. “Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.”⁸¹

2.2.2. Base imponible

En los Art. 58,59 y 60 de la Ley de Régimen Tributario Interno se señalan las bases imponibles: en general, en importaciones y en casos especiales:

Art. 58.- Base imponible general.- La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se

⁸⁰Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última reforma 21 de Agosto de 2018, art.52. En adelante citado como LRTI.

⁸¹ LRTI, art.53.

presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.

Art. 59.- Base imponible en los bienes importados.- La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

Art. 60.- Base imponible en casos especiales.- En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado y de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la presente Ley.⁸²

2.2.3. Hecho imponible

En el Art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece los momentos en que se verifica el hecho generador del IVA:

1. Transferencia local de dominio de bienes, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero,
2. Prestación de servicios, en el momento en se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta,
3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra, el hecho generador se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra,
4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes,
5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, en el momento de su despacho por la aduana,
6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, en el momento de cumplirse con las condiciones para cada período.
7. En la importación de servicios digitales, el hecho generador se verificará en el momento del pago por parte del residente o un establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador de los servicios digitales.

El impuesto se causará siempre que la utilización o consumo del servicio se efectúe por un residente o por un establecimiento permanente de un no residente ubicado en el Ecuador, condición que se verificará únicamente con el pago por

⁸² LRTI, art.58, 59, 60.

parte del residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador del servicio digital.

8. En los pagos por servicios digitales que correspondan a servicios de entrega y envío de bienes muebles de naturaleza corporal, el Impuesto al Valor Agregado se aplicará sobre la comisión pagada adicional al valor del bien enviado por las personas residentes o del establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador a favor de los sujetos no residentes. En el reglamento se establecerán las condiciones y términos a los que se refiere este numeral.⁸³

2.2.4. Sujetos del Impuesto

En el Art. 62⁸⁴ de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala como sujeto activo al Estado, el que actuará mediante el Servicio de Rentas Internas (SRI)

En el Art. 63⁸⁵ de LRTI, se hace una clasificación del sujeto pasivo del impuesto al valor agregado la cual es:

- a) En calidad de contribuyentes,
- b) En calidad de agentes de percepción, y
- c) En calidad de agentes de retención.

2.2.5. Tarifa del impuesto⁸⁶

En los Art. 65 y 55 de LRTI, indica que en el Ecuador rigen dos tarifas para el impuesto al valor agregado, las cuales son:

- a) 0% de IVA
- b) 12% de IVA

⁸³ LRTI, art.61.

⁸⁴ LRTI, art.62.

⁸⁵ LRTI, art.63.

⁸⁶ LRTI, art.65.

2.2.6. Crédito Tributario

En el Art. 28 de la Ley Orgánica de Simplificación Tributaria que reforma el Art. 66⁸⁷ de la LRTI, se determina las normas para hacer uso del crédito tributario generado en las transferencias gravadas con el impuesto al valor agregado IVA:

Art. 66.- Crédito Tributario.- Se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA 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 gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen únicamente a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados con este impuesto, que podrá ser usado hasta en cinco (5) años contados desde la fecha de exigibilidad de la declaración. Para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención. El crédito tributario generado por el Impuesto al Valor Agregado podrá ser usado de acuerdo con las siguientes reglas:

Podrán utilizar el cien por ciento (100%) del crédito tributario los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, en los siguientes casos:

En la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%);

En la prestación de servicios gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%);

En la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador;

En la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%) de IVA a exportadores; y,

En la exportación de bienes y servicios.

Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%), considerando:

Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo.

Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios.

La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%), más la exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturada dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%) de IVA a exportadores, con el total de las ventas.

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con dicha tarifa; de las compras de bienes y de servicios gravados con la tarifa vigente de IVA

⁸⁷Ecuador, *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019, Art.28.

distinta de cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

No dan derecho a crédito tributario por el IVA pagado:

Las adquisiciones locales e importaciones de bienes, de activos fijos o la utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero por ciento (0%) de IVA; y,

Las adquisiciones locales e importaciones de bienes y utilización de servicios por parte de las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

2.3. Planificación tributaria en empresas agroexportadoras

2.3.1. Situación actual de las empresas agroexportadoras

A través de los años el Ecuador se ha caracterizado por la calidad de sus productos agrícolas, así los productos líderes han sido el cacao, café y banano entre los más relevantes, en esta línea también han ido creciendo otros sectores agrarios tal vez con una intensidad pequeña pero constante, esta situación nos lleva a visualizar que la participación del Ecuador en mercados internacionales se ha extendido a más productos agrarios los cuales pueden encontrar nuevas oportunidades en el área de exportación, y como consecuencia de esto lograr dinamizar la economía interna del país y fortalecer el sector agro-exportador.

Las estadísticas del Banco Central del Ecuador nos indican que el déficit de la Balanza Comercial No petrolera, en un periodo de 6 años, ha ido desde USD -7.640,2 millones en el año 2014 hasta USD -3.700,4 millones en el año 2019 es decir que se ha reducido en un 52% ($-7.640,2 + 4.786 = -3.939,8 \rightarrow 52\%$), este porcentaje responde al crecimiento de las exportaciones no petroleras como podemos visualizar en el siguiente cuadro:

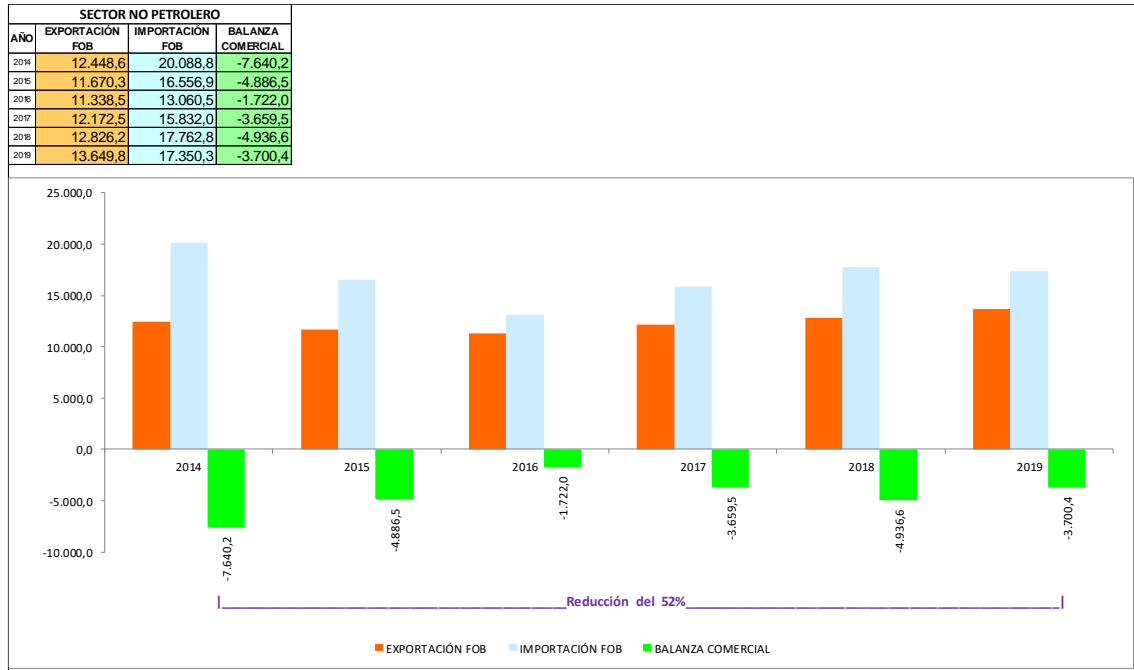


Figura 9. Balanza Comercial no petrolera- Millones USD 2014-2019

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Propia

Por otra parte, en el periodo 2016 a 2019 se ha experimentado un incremento de las Exportaciones No Petroleras:

Así en el 2017 fueron de USD12.172,5 millones, monto superior en 7,4% (USD 834 millones) respecto al 2016, que fue de USD11.338,5 millones.

Para el 2018 fueron de USD12.826,2 millones, monto superior en 5,4% (USD653,7 millones) respecto al 2017, que fue USD12.172,5 millones.

Y finalmente en el 2019 fueron de USD13.649,8 millones, monto superior en 6,4% (USD823.6 millones) respecto al 2018, que fue de USD12.826,2 millones.

Entonces los datos revelan la tendencia, en seis años (2016-2019), al crecimiento permanente de las Exportaciones No Petroleras, lo cual se traduce en mayor visibilidad y presencia en los mercados internacionales de los productos ecuatorianos, y en un crecimiento de las empresas y su posicionamiento en el mercado internacional.

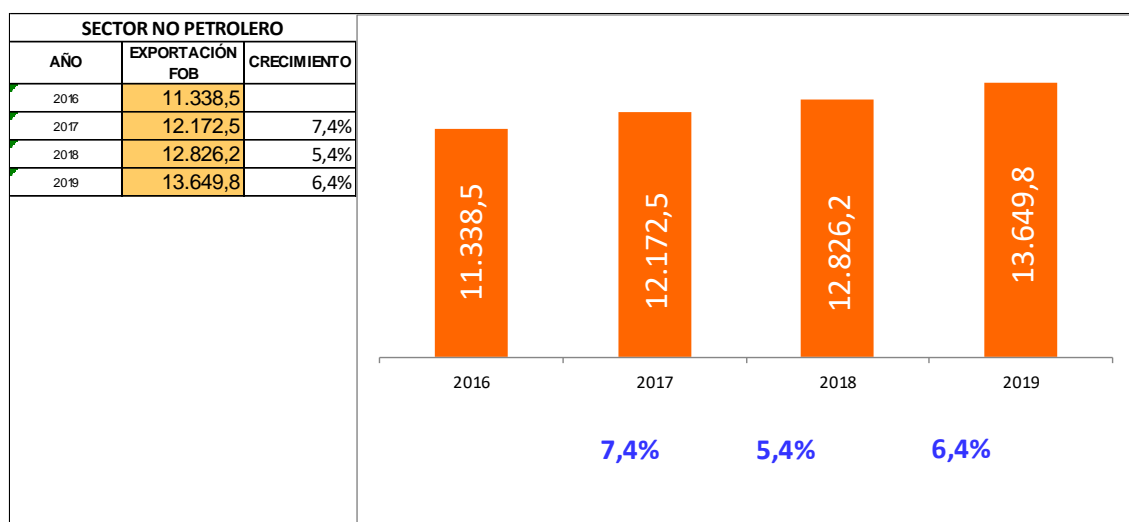


Figura 10. Exportaciones No Petroleras-\$millones 2016-2019

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Propia

El informe de Comercio Exterior de la Dirección de Estudios Económicos y Comerciales de diciembre del 2019,⁸⁸ nos da las siguientes cifras:

1. Las Exportaciones No Petroleras, en el periodo enero-diciembre registraron un incremento de 6,4% con respecto al mismo período en 2018.

INFORME MENSUAL



Figura 11. Exportaciones No Petroleras 2019 (Enero-Diciembre) Millones USD FOB

Fuente: Banco Central del Ecuador: Año 2008-2018, 2019 (Ene- Dic)

Elaboración: Dirección de Estudios Económicos y Comerciales, MPCEIP

⁸⁸Ecuador Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca, *Informe mensual de Comercio Exterior Diciembre 2018. Dirección de Estudios Económicos y Comerciales*, (Quito: Ministerio de Producción, Comercio Exterior y Pesca, 2019), 10-12.

2. La Unión Europea se consolidó como el principal mercado, de las exportaciones ecuatorianas, con un decrecimiento de 5%, seguido de Estados Unidos con un crecimiento de 6,8% y China con un crecimiento de 157%, estos tres mercados representaron el 62% de las Exportaciones No Petroleras.

INFORME MENSUAL

EXPORTACIONES NO PETROLERAS POR DESTINO

2019 (ENERO - DICIEMBRE)
MILLONES USD FOB

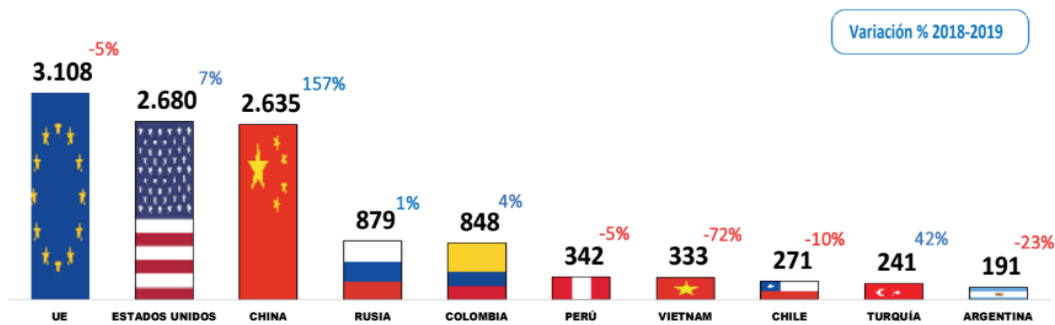


Figura 12. Exportaciones No Petroleras por Destino 2019 (Enero-Diciembre) Millones USD FOB

Fuente: Banco Central del Ecuador: Año 2008-2018, 2019 (Ene-Dic)

Elaboración: Dirección de Estudios Económicos y Comerciales, MPCEIP

3. En el mapa geoeconómico las Exportaciones No Petroleras tienen participación en los siguientes acuerdos comerciales:

Europa:

- Unión Europea: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Croacia, Dinamarca, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Luxemburgo, Malta, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía y Suecia.
- Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA): Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza.

América:

- Alianza del Pacífico: Chile, Colombia, México, Perú.
- Mercado Común Centroamericano (MCCA): Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua.
- Comunidad Andina (CAN): Bolivia Colombia Perú.
- Mercado Común del Sur (MERCOSUR): Argentina, Brasil, Paraguay y Venezuela.

Asía:

a) Acuerdo Bangkok: Bangladesh, China, Corea del Sur, Filipinas, India, Laos, Nepal, Sri Lanka.

b) Asociación de Naciones del Sureste Asiático (ASEAN): Brunei Darussalam, Camboya, Filipinas, Indonesia, Laos, Malasia, Singapur, Tailandia y Vietnam.

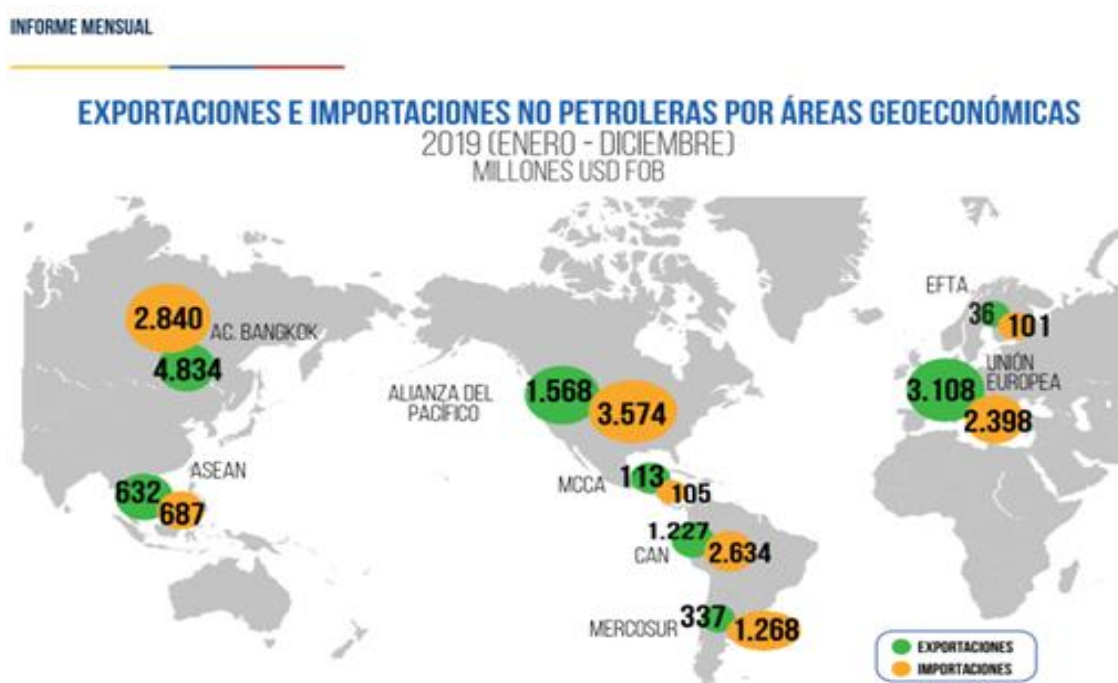


Figura 13. Exportaciones e Importaciones No Petroleras por áreas geoeconómicas 2019 (Ene-Dic) Millones USD FOB

Fuente: Banco Central del Ecuador: Año 2008-2018, 2019 (Ene-Dic)

Elaboración: Dirección de Estudios Económicos y Comerciales, MPCEIP

Si revisamos los productos agrícolas que Ecuador exporta al mundo, en el período 2015 a 2019, tenemos cifras que revelan un crecimiento continuo, la información para esta afirmación se la obtuvo de TRADE MAP.ORG:⁸⁹

- En el año 2016 las exportaciones de frutas fueron de USD2.874.090, monto que revela un decrecimiento de -2% respecto al 2015, que fue USD2.935.411.

En el año 2017 las exportaciones de frutas registraron un valor de USD3.187.038, monto que señala un crecimiento del 11% respecto al 2016, que fue USD2.874.090.

⁸⁹TRADE MAP, “Estadísticas del comercio para el desarrollo internacional de las empresas”, *International Trade Centre (ITC)*, accedido 10 de abril de 2020, <https://www.trademap.org/Index.aspx>

Para el año 2018 las exportaciones de frutas fueron de USD3.369.703, monto que demuestra un crecimiento del 6% respecto al 2017, que fue de USD3.187.038.

Finalmente, en el año 2019 las exportaciones de frutas fueron de USD3.490.733, monto que revela un crecimiento del 4% respecto al 2018, que fue USD3.369.703.

Tabla 2
Frutas exportadas por Ecuador 2015-2019
Unidad: miles Dólar Americano

Lista de los productos exportados por Ecuador						
productos detallados en la siguiente categoría:08 Frutas y frutos comestibles; cortezas de agrios (cítricos), melones o sandías						
Unidad : miles Dólar Americano						
Código	Descripción del producto	Valor exportado en 2015	Valor exportado en 2016	Valor exportado en 2017	Valor exportado en 2018	Valor exportado en 2019
'0803	Plátanos, incl. plátanos, frescos o secos	2.820.053	2.742.005	3.045.158	3.218.215	3.310.588
'0804	Dátiles, higos, piñas "ananás", aguacates "paltas", guayabas, mangos y mangostanes, frescos ...	69.623	82.738	89.281	85.689	88.964
'0810	Fresas, frambuesas, zarzamoras, grosellas y demás frutos comestibles, frescos (exc. frutos ...	5.495	10.295	15.864	41.661	69.309
'0811	Frutas y otros frutos, sin cocer o cocidos en agua o vapor, congelados, incl. con adición de ...	31.607	31.645	31.913	21.585	19.109
'0806	Uvas, frescas o secas, incl. las pasas	124	394	88	266	848
'0805	Agrios "cítricos", frescos o secos	520	600	923	616	794
'0813	Albaricoques "damascos, chabacanos", ciruelas, manzanas, melocotones, peras, papayas, tamarindos ...	2.242	1.811	1.437	1.265	692
'0812	Frutos conservados provisionalmente, p.ej. con gas sulfuroso o con agua salada, sulfurosa o ...	1.236	1.122	792	183	272
'0807	Melones, sandías y papayas, frescos	4.456	3.405	1.495	147	115
'0801	Cocos, nueces del Brasil y nueces de marañón [mery, cajuil, anacardo, "cajú"], frescos o secos, ...	45	35	54	52	36
'0809	Albaricoques "damascos, chabacanos", cerezas, melocotones "duraznos", incl. los griñones y ...	10	40	27	19	6
'0814	Cortezas de agrios "cítricos", de melones o sandías, frescas, congeladas, secas o presentadas ...	0	0	6	1	0
'0802	Frutos de cáscara, frescos o secos, incl. sin cáscara o mondados (exc. cocos, nueces del Brasil ...	0	0	0	4	0
'0808	Manzanas, peras y membrillos, frescos	0	0	0	0	0
SUMAN		2.935.411	2.874.090	3.187.038	3.369.703	3.490.733
			-2%	11%	6%	4%

Fuentes: Cálculos del CCI basados en estadísticas de Banco Central del Ecuador desde enero de 2019.
Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE hasta enero de 2019.
[https://www.trademap.org/\(X\(1\)S\(ouau0q4554di2bmfhdaj1ey\)\)/Product_SelCountry_TS.aspx?nvpm=3%7c218%7c%7c%7c%7c08%7c%7c%7c4%7c1%7c1%7c2%7c2%7c1%7c1%7c1%7c1](https://www.trademap.org/(X(1)S(ouau0q4554di2bmfhdaj1ey))/Product_SelCountry_TS.aspx?nvpm=3%7c218%7c%7c%7c%7c08%7c%7c%7c4%7c1%7c1%7c2%7c2%7c1%7c1%7c1%7c1)

Fuente: TRADEMAP, Estadísticas del comercio para el desarrollo internacional de las empresas

Elaboración: Propia

5. En cuanto a la exportación de productos agrícolas se observa:

Que en el año 2016 el valor exportado fue de USD5.302.374, cifra que indica un decrecimiento de -2% respecto al 2015, que fue de USD5.432.322.

En el año 2017 el valor exportado fue de USD5.660.084, cifra que señala un crecimiento de 7% respecto al año 2016, que fue de USD5.302.374.

Para el año 2018 el valor exportado fue de USD5.980.179, cifra que muestra un crecimiento de 6% respecto al año 2017, que fue de USD5.660.084.

Finalmente, en el año 2019 el valor exportado fue de USD6.220.144, cifra que revela un crecimiento del 4% respecto al 2018, que fue de USD5.980.179.

Tabla 3
Productos Agrícolas Exportados por Ecuador 2015-2019

Unidad: miles Dólar Americano

Lista de los productos exportados por Ecuador						
Unidad : miles Dólar Americano						
Código	Descripción del producto	Valor exportado en 2015	Valor exportado en 2016	Valor exportado en 2017	Valor exportado en 2018	Valor exportado en 2019
'08	Frutas y frutos comestibles; cortezas de agrios (cítricos), melones o sandías	2.935.493	2.874.089	3.187.037	3.369.702	3.490.733
'06	Plantas vivas y productos de la floricultura	824.453	806.932	890.537	858.623	887.030
'18	Cacao y sus preparaciones	812.382	750.030	688.981	777.832	763.897
'44	Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera	320.777	338.087	344.081	381.710	463.742
'20	Preparaciones de hortalizas, de frutas u otros frutos o demás partes de plantas	256.754	235.515	231.332	237.373	215.807
'07	Hortalizas, plantas, raíces y tubérculos alimenticios	125.987	136.994	145.717	168.302	208.325
'24	Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados	58.413	54.759	67.242	70.126	77.308
'53	Las demás fibras textiles vegetales; hilados de papel y tejidos de hilados de papel	14.814	25.150	21.843	19.564	28.025
'10	Cereales	7.289	5.804	5.541	23.038	25.966
'09	Café, té, yerba mate y especias	33.837	38.154	34.411	29.012	24.678
'52	Algodón	26.066	26.144	30.001	31.404	21.740
'11	Productos de la molinería; malta; almidón y fécula; inulina; gluten de trigo	7.271	2.650	6.138	7.417	7.166
'12	Semillas y frutos oleaginosos; semillas y frutos diversos; plantas industriales o medicinales; ...	8.786	8.066	7.223	6.076	5.727
SUMAN		5.432.322	5.302.374	5.660.084	5.980.179	6.220.144
			-2%	7%	6%	4%
Fuentes: Cálculos del CCI basados en estadísticas de Banco Central del Ecuador desde enero de 2019.						
Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE hasta enero de 2019.						
https://www.trademap.org/(X(1)S(ouau0q4554di2bmofhdaj1ey))/Product_SelCountry_TS.aspx?nvpm=3%7c218%7c%7c%7c%7cTOTAL%7c%7c%7c2%7c1%7c1%7c2%7c2%7c1%7c1%7c1%7c1						

Fuente: TRADEMAP, Estadísticas del comercio para el desarrollo internacional de las empresas

Elaboración: Propia

Entonces vistas las estadísticas que anteceden, nos revelan que las exportaciones de los productos no tradicionales del Ecuador han ido ganando participación en el mercado internacional, se observa constancia de crecimiento aun cuando este es pequeño,

no hay bajas importantes, y se han añadido otros productos agrícolas diferentes a los tradicionales para con ello lograrse la diversificación en la oferta exportable.

2.3.2 Situación societaria de las empresas agroexportadoras

De la revisión del Catastro de Exportadores habituales de bienes del período fiscal 2019,⁹⁰ publicado en la página web del SRI, podemos observar que de los 1.099 contribuyentes exportadores de bienes, 937 son sociedades jurídicas y 162 son personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

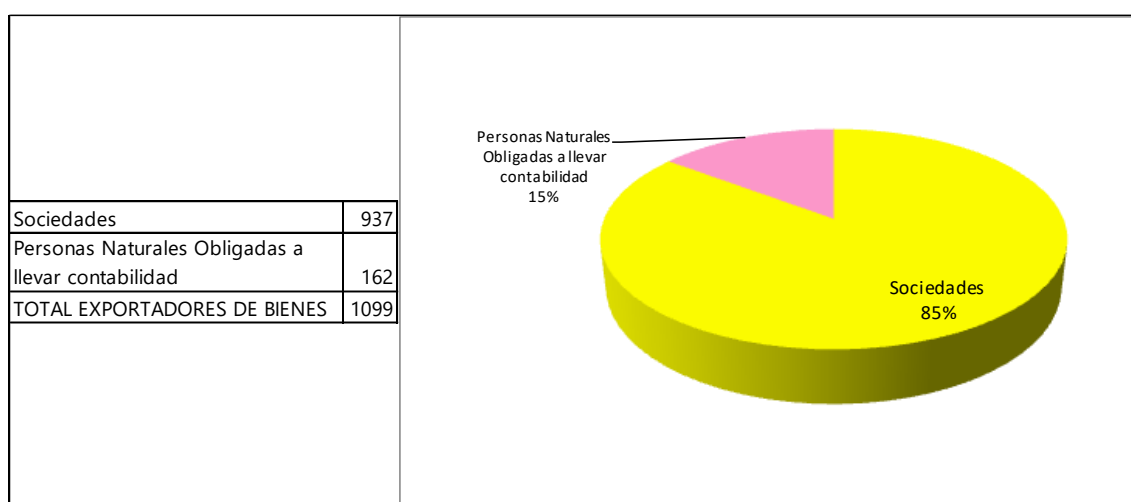


Figura 14. Tipo de contribuyentes exportadores de bienes

Fuente: Catastro de Exportadores habituales de bienes - SRI Período Fiscal 2019

Elaboración: Propia

La jurisdicción fiscal de los contribuyentes societarios se encuentra distribuida en 20 provincias del Ecuador, siendo las provincias de Guayas y Pichincha las que agrupan al 68% de las sociedades exportadoras de bienes, las provincias de Manabí y El Oro cada una tiene el 7% de participación y las otras 15 provincias suman el 18%.

⁹⁰ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Catastro de Exportadores Habituales de Bienes para efectos de Retención de IVA”, *Catastros*, accedido 25 de enero de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/catastros>

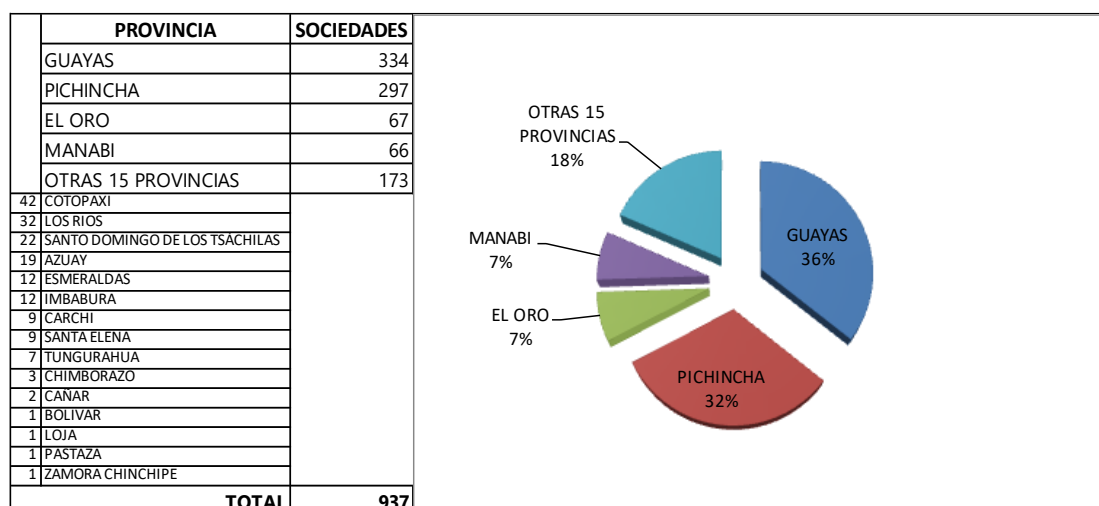


Figura 15. Porcentaje de sociedades exportadoras por provincia

Fuente: Catastro de Exportadores habituales de bienes - SRI Período Fiscal 2019

Elaboración: Propia

Las empresas del sector empresarial agro-exportador están estructuradas jurídicamente en la forma de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, controladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, esto les permite tener una mayor credibilidad y confianza en los mercados internacionales, a la par de ello las empresas han tenido que cumplir con toda la normativa de bioseguridad y certificaciones internacionales que avalan los procesos productivos y de comercialización.

Toda esta estructura societaria lleva al crecimiento del sector agro-exportador y de la mano con la políticas nacionales e internacionales del comercio exterior, expresada en convenios multinacionales, permiten perfilar una nueva era para el sector, entonces está implícita la responsabilidad de manejarse con estrategias fiscales y optimizar los beneficios impositivos que existen en la legislación tributaria ecuatoriana.

2.3.3. Situación laboral de las empresas agroexportadoras

En el Ecuador el sector empresarial en el ámbito laboral está regido por el Código de Trabajo, lo cual permite al empresario: primero tener en claro las responsabilidades económicas que tiene con sus trabajadores, segundo planificar su estructura de costos laborales, y tercero cumplir con los parámetros que ha puesto la legislación fiscal como condición para hacer que el contribuyente se haga beneficiario de los incentivos tributarios.

Un ejemplo de beneficio tributario en el ámbito laboral se encuentra en el numeral 9 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual señala que para determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, las deducciones que corresponden a remuneraciones y beneficios sociales que sean aportados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleo se deducirán con el 100% adicional.

2.3.4. Situación legal de los incentivos tributarios para empresas agro-exportadoras

En la planificación fiscal empresarial del sector agro exportador la estrategia jurídica-económica más idónea es el uso de los incentivos tributarios, esta no solo es adecuado para el del Sujeto Pasivo sino también para del Estado. El Estado es quien tiene la responsabilidad jurídica de crear los incentivos, para dar cumplimiento a los objetivos nacionales de desarrollo, y es el contribuyente exportador el que utiliza los incentivos para así ejercer su derecho a la devolución de impuestos; de esta manera la sinergia entre responsabilidad y derecho dará como resultado que el país tenga un horizonte de desarrollo económico con el compromiso conjunto del Estado y de los contribuyentes.

Respecto a la responsabilidad del Estado de crear incentivos podemos citar los siguientes cuerpos legales:

- a) El art. 284 de la Constitución de la República del Ecuador⁹¹ establece que la política económica tendrá como objetivo: 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la económica mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. Vemos entonces que el fomento a la producción nacional y desarrollo empresarial es una garantía constitucional, y es el Estado quien tiene la responsabilidad de impulsarlo.
- b) De igual manera el numerales 3 del Art.285 de CRE,⁹² prescribe como objetivo específico de la política fiscal: 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. Aquí podemos apreciar que el Estado tiene la responsabilidad de crear mecanismos tributarios

⁹¹Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro oficial 449, 20 de octubre de 2008.

⁹²Ibíd.

para fomentar la actividad empresarial en el Ecuador y así promover su crecimiento competitivo a nivel internacional.

- c) El Art. 6 del Código Tributario establece que:⁹³ Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.
- d) El Art. 73 del Código Tributario establece que:⁹⁴ La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia. En este cuerpo legal se enfatiza que el tributo no solo es una obligación, sino que se constituye en un instrumento para fomentar la productividad y desarrollo empresarial, y como consecuencia de ello se procure el crecimiento nacional en el ámbito económico y social, pero que estas acciones deben ser fáciles, ágiles y que se logren el resultado deseado como lo es en este caso la devolución de impuestos.
- e) El Art. 5 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones señala que:⁹⁵ “El Estado fomentará el desarrollo productivo y la transformación de la matriz productiva, mediante la determinación de políticas y la definición e implementación de instrumentos e incentivos, que permitan dejar atrás el patrón de especialización dependiente de productos primarios de bajo valor agregado”.

El Estado procura que con los incentivos tributarios el sector empresarial busque nuevas áreas de desarrollo productivo no solo de materias primas sino también de productos elaborados que se comercialicen en el mercado mundial.

Los incentivos tributarios, en el Ecuador, cuentan con todo el marco legal para constituirse en instrumentos de fomento productivo, y esto sumando al uso de tecnología a través de plataformas telemáticas que posibilitan promover la simplicidad operativa

⁹³Ecuador, *Codificación del Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última reforma 21 de agosto de 2018, art.6.

⁹⁴Ibíd., art.73.

⁹⁵Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial Suplemento 351, 29 de diciembre de 2010, Última modificación al 21 de agosto de 2018, art.104

para acceder a estos incentivos, hacen que la Administración Tributaria brinde al contribuyente un servicio público moderno, ágil y eficiente.

En cuanto al derecho de devolución de impuesto para que este sea ejercido por el contribuyente, la norma tributaria señala:

- a) El art. 83 de la Constitución de la República del Ecuador,⁹⁶ señala que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por ley. Constitucionalmente el contribuyente está llamado a cumplir ineludiblemente con las Leyes del Ecuador, a cooperar con el Estado, y a pagar sus tributos, estas obligaciones son propias de una sociedad de respeto y derechos.
- b) El art. 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno,⁹⁷ señala que cuando el sujeto pasivo realice la exportación, solo ahí solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación. La norma tributaria deja en claro que siempre y cuando el contribuyente cumpla con la actividad exportadora, tendrá derecho a solicitar la devolución del impuesto y que adicionalmente deberá proporcionar los documentos que acrediten cada operación de exportación, con ello se deja en claro las condiciones a cumplirse para ejercer su derecho a la devolución del impuesto.
- c) El art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁹⁸ establece la figura de devolución de IVA pagado por actividades de exportación, señalando que:

Las personas naturales y 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.

⁹⁶Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro oficial 449, 20 de octubre de 2008, art.83.

⁹⁷Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última reforma 21 de agosto de 2018, art.57. En adelante citado como LRTI.

⁹⁸LRTI, 72.

El derecho a que el impuesto sea reintegrado al contribuyente exportador, está sometido a la premisa de pago, es decir que sin pago no hay devolución, de esta manera se defiende la legitimidad del hecho generador y la extinción de la correspondiente obligación tributaria, así también se reconoce que la acción de exportación no altera la legalidad del tributo, ni tampoco modifica la capacidad contributiva del contribuyente.

- d) En el inciso quinto del art. 148 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,⁹⁹ indica que el exportador habitual de bienes obligado a llevar contabilidad retendrá la totalidad del IVA a todos los contribuyentes. La Administración Tributaria condiciona al exportador para devolver el impuesto a que cumpla con su obligación de agente de retención, asegurando con ello la recaudación del IVA para posteriormente cumplir con el flujo de devoluciones.
- e) En el primer inciso del art. 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se señala:¹⁰⁰

Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución de Impuesto al Valor Agregado pagado y retenido en los casos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, deberán estar inscritos previamente en el Registro Único de Contribuyentes.

El propósito de la Administración Tributaria es tener un control tributario de este segmento de los contribuyentes y configurar las estadísticas de recaudación y devolución.

- f) En el tercer inciso del art. 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, indica que:¹⁰¹

Una vez realizada la exportación y presentada la declaración y los anexos en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, los exportadores de bienes podrán presentar la solicitud a la que acompañarán los documentos o información

⁹⁹Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación del 20 de diciembre de 2018, art. 148. En adelante citado como RLRTI.

¹⁰⁰RLRTI, art. 172.

¹⁰¹Ibíd.

que el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución, requiera para verificar el derecho a la devolución, de conformidad con la ley.

La Administración Tributaria para verificar el derecho de devolución del impuesto pide al exportador ejecute cuatro acciones: primera realizar la exportación, segunda realizar la declaración de impuestos, la tercera elaborar un detalle de las operaciones de venta y compra (Anexos ATS) y finalmente la cuarta que es presentar una solicitud de devolución; sin estas acciones el exportador no podrá ejercer su derecho a la devolución del impuesto.

- g) En el art. 4 de la Resolución NAC-DGERCGC19-00000015 del 21 de marzo de 2019 ¹⁰² se mencionan requisitos adicionales que el exportador debe cumplir para lograr ejecutar su derecho de devolución del impuesto:



Figura 16. Requisitos Generales para Devolución de IVA

Fuente: NAC-DGERCGC19-00000015 Registro Oficial No.462 del 5 de abril del 2019

Elaboración: Propia

¹⁰²Ecuador SRI, Resolución n°NAC-DGERCGC19-00000015, Registro Oficial Suplemento 462, 5 de abril de 2019, art.8.



Figura 17. Requisitos para Devolución Provisional Automática de IVA

Fuente: NAC-DGERCGC19-00000015 Registro Oficial No.462 del 5 de abril del 2019

Elaboración: Propia



Figura 18. Requisitos para Devolución provisional mediante compensación

Fuente: NAC-DGERCGC19-00000015 Registro Oficial No.462 del 5 de abril del 2019

Elaboración: Propias



Figura 19. Requisitos para Devolución por coeficientes técnicos

Fuente: NAC-DGERCGC19-00000015 Registro Oficial No.462 del 5 de abril del 2019

Elaboración: Propia



Figura 20. Requisitos para Devolución Excepcional

Fuente: NAC-DGERCGC19-00000015 Registro Oficial No.462 del 5 de abril del 2019

Elaboración: Propia

El propósito de esta normativa es proporcionar al contribuyente un listado pormenorizado de lo que deberá cumplir para acceder a su derecho de devolución de IVA, el plus adicional de estos procedimientos es que se llevan a cabo en la plataforma telemática del SRI, haciendo uso de los avances tecnológicos e informáticos como herramienta para agilizar procesos.

Para que el exportador ejerza su derecho a la devolución del IVA, es necesario que la información sea manejada en plataformas telemáticas, mismas que en su estructura de programación se basan en la normativa tributaria, solo así se podrá responder al derecho del contribuyente en forma dinámica y ágil, por su parte el exportador se obliga a modernizarse tecnológicamente.

2.3.5. Análisis del caso de Devolución de IVA

Para la aplicación de la Devolución de IVA al exportador, hay que tener presente que la existencia de tres situaciones: la primera es que las exportaciones se encuentran gravadas con tarifa 0% de IVA, la segunda que existe el derecho al crédito tributario que genera el IVA pagado y retenido en las adquisiciones de bienes y la tercera es que el exportador tiene la decisión final de solicitar a la Administración Tributaria la devolución del impuesto, esta visión dará al exportador la oportunidad de disminuir la carga tributaria al obtener liquidez para su operación.

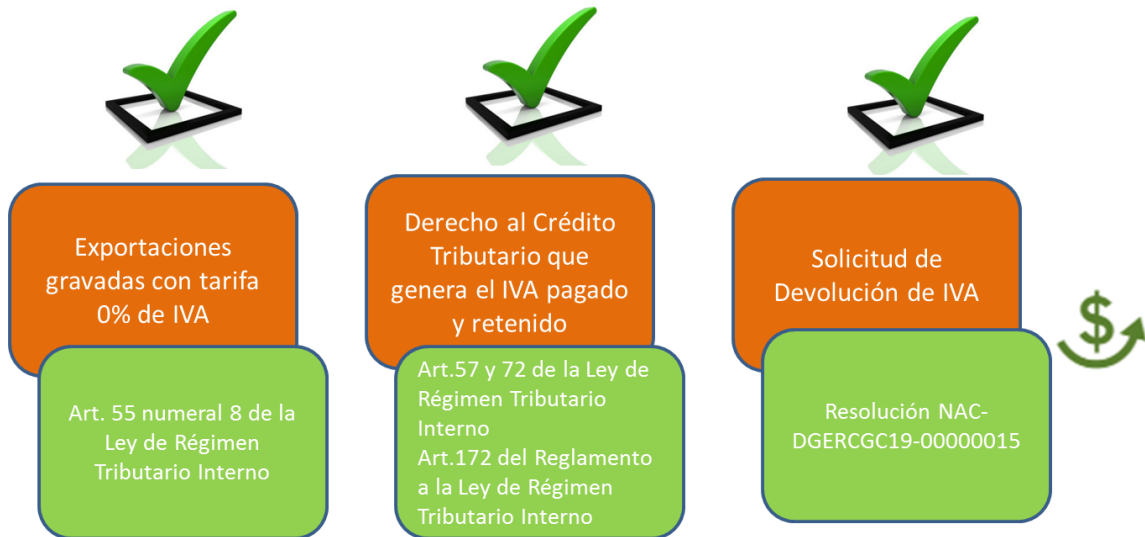


Figura 21. Situaciones para la Devolución de IVA

Fuente: Normativa Tributaria

Elaboración: Propia

A continuación, se expone dos casos de devolución para demostrar la incidencia económica que tiene el exportador:

Primer caso: devolución provisional automática del IVA

Tabla 4.

Cálculo de Devolución automática de IVA a exportadores

CONCEPTO	Valor en Dólares	Referencia para cálculos
Exportación de bienes	98.000,00	(a)
Ventas Locales tarifa IVA 12%	27.000,00	(b)
TOTAL VENTAS	125.000,00	(c) = (a) + (b)
Adquisiciones con derecho a Crédito Tributario	70.000,00	(d)
IVA en Ventas Locales	3.240,00	(e) = (b)*12%
IVA en Adquisiciones con derecho a Crédito Tributario	8.400,00	(f) = (d)*12%
Crédito Tributario aplicable al período	5.160,00	(g) = (f) - (e)
Factor de Proporcionalidad de exportaciones	0,78	(h) = (a) / (c)
Límite Mínimo: Valor resultado de aplicar el factor de Proporcionalidad	4.045,44	(i) = (g) * (h)
Límite Máximo: 12% de las exportaciones	11.760,00	(j) = (a) * 12%
Valor Devolución de IVA por Exportación	4.045,44	Se selecciona el menor entre (i) y (j)
Porcentaje de Devolución provisional (usando el mecanismo automático)	0,50	(j) = % SRI
Devolución Provisional Automática	2.022,72	(m) = (l) - (k)

Fuente y Elaboración: Propias

Observamos en este caso: que el crédito tributario es de \$5.160,00 resultado de compensar el IVA en adquisiciones \$8.400,00 con el IVA en ventas \$3.240,00; luego obtenemos el factor de proporcionalidad de exportación que es 0,78 y se lo obtiene al establecer la relación entre las exportaciones \$98.000 y el total de las ventas \$125.000; este porcentaje 78% multiplicado por el crédito tributario nos da como resultado el valor al que se tiene derecho a la devolución que es \$4.045,44; recordemos que la normativa tributaria nos indica que el límite máximo de recuperación es el 12% del valor FOB de las exportaciones que sería \$11.760 (\$98.000 multiplicado por 12%), como el valor está

dentro del límite entonces tenemos derecho a la devolución total de los \$4.045,44. Si a este valor lo sometemos al porcentaje provisional de devolución del 50% (el rango que la normativa establece es de 50% a 100%) tendremos que el exportador podrá disponer de \$2.022,71 en forma inmediata para que luego de emitida la resolución definitiva de devolución el SRI entregue el saldo del valor solicitado.

Segundo Caso: como menciona la norma tributaria el exportador habitual puede utilizar el mecanismo de devolución provisional mediante compensación automática con las retenciones de IVA efectuadas, en este caso el beneficio económico del exportador se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 5.

Cálculo de Devolución mediante compensación con retenciones en la fuente de IVA

CONCEPTO	Valor en Dólares	Referencia para cálculos
Exportación de bienes	98.000,00	(a)
Ventas Locales tarifa IVA 12%	27.000,00	(b)
TOTAL VENTAS	125.000,00	(c) = (a) + (b)
Adquisiciones con derecho a Crédito Tributario	70.000,00	(d)
IVA en Ventas Locales	3.240,00	(e) = (b)*12%
IVA en Adquisiciones con derecho a Crédito Tributario	8.400,00	(f) = (d)*12%
Crédito Tributario aplicable al período	5.160,00	(g) = (f) - (e)
Factor de Proporcionalidad de exportaciones	0,78	(h) = (a) / (c)
Límite Mínimo: VALOR A SOLICITAR LA DEVOLUCION	4.045,44	(i) = (g) * (h)
Porcentaje de Devolución provisional (usando el mecanismo automático)	0,50	(j) = % SRI
Devolución Provisional Mediante Compensación	2.022,72	(k) = (i) * (j)
Retenciones de IVA efectuadas y por pagar	8.400,00	(l) = (f)
Diferencia a pagar por Retenciones de IVA usando el Mecanismo Automático	6.377,28	(m) = (l) - (k)

Fuente y Elaboración: Propias

Para este caso de compensación con retenciones en la fuente de IVA, utilizaremos los cálculos del primer caso donde tenemos que el valor de devolución es de \$4.045,44, procedemos a aplicar a este valor el porcentaje provisional del 50% y nos da como resultado el valor de \$2.022,72; este valor lo compensamos con las retenciones de IVA efectuadas de \$8.400 y obtenemos la cifra \$6.377,28, lo cual significa que el exportador en su declaración mensual de impuestos a requerido menos dinero para cumplir sus retenciones mensuales, y la diferencia \$2.022,71 ($\$4.045,44 - \$2.022,71$) del valor a ser devuelto, el SRI lo entregará una vez que sea emitida la resolución definitiva.

Como se puede observar ya sea por el mecanismo de devolución automática de IVA o por la devolución por compensación de retenciones en la fuente de IVA, el exportador lograr obtener recursos económicos que ayudaran a liquidez operativa y finalmente se constituirán en un elemento que contribuya con la disminución de la carga tributaria.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

1. La actividad de exportación de bienes, tributariamente, presenta el inconveniente de la doble imposición internacional, que consiste en que los precios de los bienes exportados se ven incrementados primero por los tributos del país de origen y luego por los tributos del país de destino; para subsanar este inconveniente los países en su gran mayoría han adoptado el principio de imposición en destino, que consiste en que el tributo se cause en el país que consume el bien y las exportaciones se gravan con tarifa 0% de impuesto indirecto por transferencia de bienes, en el Ecuador este impuesto tiene el nombre de IVA (Impuesto al Valor Agregado).
2. En el área tributaria se busca conseguir la neutralidad fiscal en las exportaciones, siendo el mecanismo más idóneo la imposición en el país de destino, para así eliminar la variedad tributaria que cada país tiene; pero a la par surge otra dificultad con el crédito tributario porque tiende a acumularse al tener adquisiciones con tarifa 12% de IVA y al exportar con tarifa 0% de IVA, para subsanar esta situación la opción es aplicar el derecho del contribuyente a la devolución del IVA.
3. En la devolución del IVA el hecho generador está compuesto por dos elementos: el pago del tributo y la realización de la exportación; en el primer elemento hay dos efectos jurídicos: la legitimidad del pago del impuesto y la extinción de la obligación tributaria; en el segundo elemento los efectos jurídicos son tres: la no alteración de la presunción de legalidad, la no modificación de la capacidad contributiva y el nacimiento de la obligación del Estado a la devolución de impuesto indirecto IVA.
4. En el Ecuador la devolución de IVA es considerada como una técnica de comercio exterior que se utiliza para cumplir con el precepto constitucional de impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial.
5. Desde el punto de vista de política fiscal, en el Ecuador, la devolución de IVA es considerada como incentivo de inversión para la consecución del objetivo constitucional de tener un sistema económico social y solidario, donde se propende una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado; en este escenario surge el incentivo tributario de la devolución de IVA a exportadores,

donde cada actor tiene su rol y responsabilidad, así el Estado crea y regula los incentivos tributarios, por su parte los exportadores usan el beneficio como herramienta económica y finalmente el mercado se beneficia de la competitividad de precios internacionales.

6. La Administración Tributaria en el Ecuador, es la que ejecuta la política fiscal, cumple con el régimen tributario y aplica procesos simples, ágiles y eficaces, en estos procesos es donde se ha implementado técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos a cargo del SRI (Servicio de Rentas Internas) y de la SENA (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador). El SRI pone a disposición en su página web el servicio denominado *Simplicidad Tributaria más fácil y rápido* por medio del cual el exportador puede acceder a la devolución automática del IVA, dándole con esto al exportador la oportunidad de tener una liquidez inmediata por sus impuestos devueltos al realizarse en menor tiempo y a menor costo operativo. La SENA implementa el sistema Ecuapass y la Ventanilla Única Ecuatoriana, como una estrategia de simplificación de trámites para los operadores de comercio exterior.
7. Para el sector agro-exportador la planificación tributaria se constituye en una estrategia económica-financiera, cuyos resultados validan tanto el cumplimiento de objetivos nacionales por parte del Estado como la habilidad y destreza empresarial para visualizar y lograr un mayor desarrollo en el mercado internacional.
8. La normativa tributaria ecuatoriana contiene incentivos para el sector agro-exportador que le permiten realizar una óptima planificación fiscal para lograr un ahorro fiscal utilizando mecanismos legales y legítimos sin dar lugar a la utilización de malas prácticas de elusión o evasión.
9. Una planificación tributaria empresarial debe ser considerada como un instrumento confiable y efectivo no solo para el empresario sino también para las Administraciones Tributarias puesto que esta revela que la empresa tiene una elevada cultura empresarial y un alto nivel de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, al cumplir con los requisitos exigidos para la aplicación de incentivos tributarios.
10. La Administración Tributaria como responsable de la gestión fiscal, ha promovido e incrementado la culturización tributaria y esto ha permitido que los contribuyentes valoren el tener un estatus fiscal impecable, al cumplir a tiempo con sus obligaciones fiscales.

11. El uso de plataformas telemáticas ha permitido que el contribuyente, específicamente el exportador, desarrolle una conducta adecuada de cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, beneficiándose con procesos más rápidos y ágiles, propios que la tecnología proporciona, para cumplir de mejor forma y a un menor costo operativo con todos los requerimientos legales solicitados por el SRI.
12. Hoy en día el contribuyente exportador mediante la página web del SRI presenta sus declaraciones y pagos mensuales de IVA, sus retenciones en la fuente de IVA y de renta, elabora en línea su facturación electrónica, reporta el detalle de sus compras y ventas en el anexo transaccional simplificado, se inscribe en el catastro del sistema de devolución de IVA por internet, prevalida su información para la devolución de impuestos y presenta su solicitud de devolución de IVA, todas estas acciones permite a la plataforma telemática del SRI realizar validaciones lógicas y matemáticas y cruces de información con terceros.
13. Es entonces con la conducta adecuada de cumplimiento del contribuyente más toda la información tributaria que tiene a su disposición la Administración Tributaria lo que hace posible el llevar a cabo el proceso simplificado de devolución automática de IVA en forma dinámica, efectiva y oportuna.
14. La oportunidad en el tiempo que proporcionan los Procesos Simplificados de Devolución de Impuestos tanto para la exportación, bajo la responsabilidad del SRI con el mecanismos de Devolución Automática de IVA a Exportadores de bienes, como para la importación, a cargo de la SENA mediante el mecanismo de Devolución Simplificada Unificada de tributos al comercio exterior –Drawback- lo que permiten convertir a esta recuperación de impuestos pagados, en una muy buena fuente de liquidez con ello se podrá disponer de recursos monetarios para que sean inyectados nuevamente en el proceso productivo del exportador; esto también podría conducir al exportador a una minimización del financiamiento bancario no necesario, claro que la obtención de esta liquidez también es el resultado de una buena planificación tributaria que aprovecha todos los incentivos tributarios que están a disposición del accionar económico-financiero del exportador y procurando siempre ver hacia el fortalecimiento de la actividad económica de comercio exterior.

Recomendaciones

1. El exportador debe interesarse por aplicar los incentivos tributarios que la normativa ecuatoriana pone a su disposición, solo así podrá tener una participación eficiente en un mercado globalizado donde los precios disminuyen agresivamente.
2. El exportador para aplicar la devolución de IVA debe conocer y analizar toda la normativa tributaria, debe contar con una estructura administrativa, contable y tributaria que le permita tener los mejores resultados y debe evaluar constantemente los resultados obtenidos.
3. Los empresarios exportadores deben usar los diversos beneficios que la Ley establece, como lo son la devolución del crédito tributario del IVA y la devolución de impuestos aduaneros, con el fin de potencializar su desarrollo productivo y recuperar parte de la inversión efectuada en la comercialización de los productos.
4. Las empresas exportadoras deben considerar a la planificación tributaria como una herramienta administrativa-económica, para lograr tres objetivos: disminuir la carga impositiva, conseguir liquidez inmediata, y lograr que el precio de los productos exportados no incluya impuestos para responder a la demanda de los mercados internacionales.
5. La devolución del IVA para el exportador debe ser considerada como una política empresarial permanente, sólo de esta manera se logrará la tan anhelada competitividad en el mercado internacional de los productos ecuatorianos.
6. El exportador debe considerar la utilización del mecanismo de devolución provisional mediante compensación de retenciones de IVA efectuadas, puesto que mes a mes podrá disminuir el pago al fisco por las retenciones de IVA efectuadas compensándolas con el IVA devuelto, esta diferencia no pagada se constituye en recursos monetarios disponibles para que sean invertidos en el giro productivo del negocio.
7. El exportador debe preparar tecnológicamente su información y su personal para tener diligencia administrativa en el manejo de las plataformas telemáticas proporcionadas por el Estado.
8. El Servicio de Rentas Internas debe socializar y capacitar en forma particular a los exportadores sobre los procesos simplificados de devolución de IVA, para lograr dos objetivos: primero concientizar al exportador de que buena parte del éxito en una devolución depende de los documento fuente donde se genera el IVA, del correcto registro contable del crédito tributario por actividades de exportación y del

cumplimiento de los requisitos de devolución; y el segundo objetivo a conseguir es que el exportador pueda viabilizar adecuadamente la presentación de las solicitudes de devolución de IVA con un correcto manejo de la plataforma tecnología que se ha puesto a su disposición.

9. Si por una parte tenemos el hecho que la Administración Tributaria cuenta con herramientas tecnológicas e información con alto grado de transparencia fiscal y por otra parte observamos que un gran porcentaje de los contribuyentes exportadores tienen una estructura organizacional con personería jurídica societaria, con claros objetivos comerciales internacionales –exportaciones- y con una creciente cultura de cumplimiento tributario, podemos proponer que toda esta transparencia fiscal permita incrementar el porcentaje provisional de devolución automática de IVA para que sea superior al 50% que hoy está establecido. Si vinculamos la elevación del porcentaje de devolución con la buena conducta tributaria del contribuyente exportador se fortalecería la disposición del cumplimiento, se concientizaría al contribuyente del beneficio que significa la calidad de una información fiscal debida y oportunamente reportada y se acrecentaría la confianza del contribuyente en los procesos simplificados de devolución de IVA.
10. Este incremento en el porcentaje provisional de devolución de IVA se justifica plenamente porque el SRI utiliza métodos técnicos analíticos-estadísticos que le permiten realizar verificaciones cruzadas de gastos deducibles del sector exportador, verificaciones de la cadena de suministros de exportación, cruce de información con los proveedores de los exportadores, dispone de la información de la SENAE para establecer una tolerancia máxima entre la devolución solicitada por el exportador y las exportaciones efectivamente realizadas, es decir maneja una extensa base de datos que le permiten conocer minuciosamente al contribuyente exportador y si a esto le sumamos que cualquier defraudación tributaria cometida por el contribuyente será sancionada según lo establecido en la normativa del Código Tributario y del Código Orgánico Integral Penal, entonces el exportador tiene todo el derecho para pretender un incremento del porcentaje de devolución.
11. Entendemos que el objetivo de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de diciembre 2019, al incorporar en el COPCI el nuevo procedimiento de Devolución Simplificas Unificada para que los exportadores recuperen sus

tributos pagados en las importaciones (Drawback), es proporcionar recursos monetarios al exportador en un menor tiempo posible; pero también es necesario tener agilidad en la emisión de los Decretos Ejecutivos, donde se fijarán los porcentajes de devolución y que los mismos sean socializados de manera directa a los exportadores por medio de la Federación de Exportadores.

Bibliografía

- Corral Guerrero, Luis. *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: Introducción a una teoría general*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978.
- Datalab. “Sector Real-PIB-Industrias”, Accedido 6 de abril de 2020. <https://datalab.asobanca.org.ec/datalab/resources/site/index.html?QlikTicket=DFxHOSQdMmVAwAbn#>.
- Ecuador. Banco Central del Ecuador, *Información Estadística Mensual No.2016 - febrero 2020*, Accedido 6 de abril de 2020, <https://contenido.bce.fin.ec/home1/estadisticas/bolmensual/IEMensual.jsp>.
- Ecuador. Banco Central del Ecuador, *Estadísticas de Comercio Exterior de Bienes-Series Históricas: IEM 3.2.2. Balanza Comercial (1)*, Accedido 6 de abril de 2020, https://contenido.bce.fin.ec/documentos/Administracion/bi_menuComercioExterior.html#
- Ecuador. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 351, 29 de diciembre de 2010, Última modificación al 21 de agosto de 2018.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. "Regímenes especiales". *Asesoría Legal en Trámites Aduaneros*. 25 de agosto de 2018. <http://www.asesoraduanero.com/regimenes-especiales.html> (último acceso: 09 de septiembre de 2019).
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última reforma 21 de agosto de 2018.
- Ecuador. *Codificación del Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última reforma 21 de agosto de 2018.
- Ecuador. *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010.
- Ecuador. *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.
- Ecuador. Decreto Ejecutivo 285. Registro Oficial 162, 31 de marzo de 2010.

- Ecuador Servicio de Rentas Internas. "Devolución del IVA a exportadores de bienes". *Servicio de Rentas Internas*. Accedido 19 de diciembre de 2019. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/devolucion-del-iva-a-exportadores-de-bienes>.
- Ecuador Servicio de Rentas Internas. "Catastro de Exportadores Habituales de Bienes para efectos de Retención de IVA". *Catastros*. Accedido 25 de enero de 2020. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/catastros>.
- Ecuador SENA. *Resolución No. SENA-SENAE-2019-0049-RE*. Registro Oficial Edición Especial 919, 2 de julio de 2019.
- Ecuador SRI. *Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000015*. Registro Oficial 462, 5 de abril de 2019.
- Ecuador Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca. *Informe mensual de Comercio Exterior. Diciembre 2018. Dirección de Estudios Económicos y Comerciales*. Quito: Ministerio de Producción, Comercio Exterior y Pesca, 2019.
- Encalada Huayamave, Jorge Washington. "Introducción al ECUAPASS". 29 de agosto de 2015. <https://es.slideshare.net/jorwenca/introduccion-al-sistema-informtico-aduanero-ecuapass>.
- Fernández, Esteban Javier. "Impuestos Aduaneros". *Wolters Kluwer*, 17 de noviembre de 2018. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxNLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQ QGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA3BQ04jUAAAA=WKE (último acceso: 09 de septiembre de 2019).
- Fernández García, Jesús. "Principio de Simplicidad Tributaria". *diccionario.leyderecho.org.06*, 2017. <https://diccionario.leyderecho.org/principio-de-simplicidad-tributaria/>
- Martín Rodríguez, José Miguel. *La Neutralidad Fiscal como Meta de la Construcción Europea. Análisis de la Fiscalidad Indirecta*. [http://www.researchgate.net/profile/Jose Miguel Martin Rodríguez/publication/272174958](http://www.researchgate.net/profile/Jose_Miguel_Martin_Rodriguez/publication/272174958) La neutralidad fiscal como meta de la construcción europea Análisis de la fiscalidad indirecta/links/54ddf3700cf22a26721d68c9/La-neutralidad-fiscal-como-meta-de-la-construccion-europea-Analisis-de-la-fiscalidad-indirecta.pdf.

- Martínez, Kerley. “¿Qué es el UNI-PASS?”. *Comunidad de Comercio Exterior en Ecuador*, 15 de diciembre de 2014. <http://comunidad.todocomercioexterior.com.ec/profiles/blogs/qu-es-eluni-pass>.
- Moncayo Espinosa, María Isabel. “Estrategias implementadas por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para la disminución de tiempos en el proceso de nacionalización de mercancías bajo el régimen aduanero de importación a Consumo”. Tesis ingeniería, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador, 2014. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/1912>.
- OMC. *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. 17 de octubre de 2015. https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf (último acceso: 07 de enero de 2019).
- Ordoñez Cuenca, Jessica Andrea. "ECUAPASS: Automatización de los procesos de comercio exterior". *Artículos Publicados de Divulgación Nacional*, 2017. http://www.practicasejemplaresecuador.com/wp-content/uploads/2017/11/Caso-Ecuapass-10_11_2017.pdf
- Páliz Riera, Tatiana Maribel, y Mayra Karina Asanza Valencia. “Análisis en el sistema aduanero ECUAPASS en los campos de aplicación de códigos liberatorios en importaciones a consumo y su impacto a los operadores de comercio exterior”. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Ecuador, (febrero 2017). En línea: 3. <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2017/ecuapass.html>.
- Parra Escobar, Armando. *Planeación Tributaria y organización empresarial: estrategias y objetivos*. Bogotá: Legis Editores, 2007.
- Perú. *Ley General de Aduanas*. Decreto Legislativo N° 1053. 27 de junio de 2008. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm> (último acceso: 09 de septiembre de 2019).
- Perú. *Sistema Integrado de Información de Comercio Exterior*. 15 de julio de 2019. http://www.siicex.gob.pe/siicex/portal5ES.asp?_page_=835.83400 (último acceso: 10 de septiembre de 2019).
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. *El impuesto sobre el Valor Agregado - IVA*. Bogotá - Colombia: Temis, 1998.
- PRO Ecuador. "Guía del Exportador". *Instituto de Promoción de exportaciones e inversiones*. Ministerio de Comercio Exterior, Dirección de Servicio de Asesoría Integral al Exportador, 2018.

- PRO Ecuador. "Ficha Técnica de Ecuador". *Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones PRO Ecuador*. Septiembre 2019. [file:///C:/Users/Hp%20Probook/Downloads/PROEC_FT2019_ECUADOR_SEPTIEMBRE%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Hp%20Probook/Downloads/PROEC_FT2019_ECUADOR_SEPTIEMBRE%20(2).pdf).
- Rivas Coronado, Norberto. *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*. Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000.
- Salcedo, Ruth, y Germán Pardo. "Negocios Internacionales de Mercancía. Los derechos de aduana en la normativa colombiana". *Revista de Derecho Privado*, n°42 (Uniandes-Colombia. Bogotá, 2009). <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033191007.pdf>. (último acceso: 09 de septiembre de 2019).
- SENAE. "Para importar: ¿Cómo se desaduaniza una mercancía importada?". *Servicio Nacional de Aduana del Ecuador*. 18 de junio de 2018. <https://www.aduana.gob.ec/para-importar/> (último acceso: 09 de septiembre de 2019).
- Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. *Resolución Nro. SENAE-DGN-2012-0341-RE*. 15 de octubre de 2012. <https://www.aduana.gob.ec/wp-content/uploads/2017/05/SENAE-DGN-2012-0341-RE.pdf> (último acceso: 15 de septiembre de 2019).
- Terán Suárez, José Luis. *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*. Quito: EC Jurídica Cevallos, 2014.
- Trade Map. "Estadísticas del comercio para el desarrollo internacional de las empresas". *International Trade Centre (ITC)*, Accedido 25 de enero de 2020. <https://www.trademap.org/Index.aspx>.
- Ugalde Prieto Rodrigo y Jaime García Escobar. *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago de Chile: LexisNexis, 2007.
- UNSE. "Principio de Tributación". Universidad Nacional de Santiago del Estero, Argentina. accedido 7 de enero de 2019. <http://fhu.unse.edu.ar/asignaturas/impuestos2/PrincipiodeTributaci%C3%B3n.pdf>.
- Valenzuela Vera, Fabiola. "Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación". *Foro Revista de Derecho*, n°15 (UASB-Ecuador/CEN. Quito, 2011).

Vergara Hernández, Samuel. Planificación Tributaria.

https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION_TRIBUTARIA.pdf.