

## EL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS: IMPLICACIONES NORMATIVAS Y DE GESTIÓN

Ana Lucía Marchena Verdezoto  
Pontificia Universidad Católica del Ecuador

### RESUMEN

Este trabajo hace un análisis del ISD (Impuesto a la Salida de Divisas), de la recaudación efectuada por el SRI a través del mismo, del objetivo con el cual fue creado; así como de ciertos cambios normativos ocurridos en torno a este impuesto, con especial atención en la Circular NAC-DGECCGC18-6 a través de la cual el Servicio de Rentas Internas limita la devolución del impuesto a ciertos contribuyentes, aun cuando dicha devolución está amparada por una norma de mayor jerarquía. Así también el trabajo plantea medidas que permitan mitigar el impacto del impuesto en la economía de cierto sector de la industria ecuatoriana; así como mejorar la relación entre los contribuyentes y el estado. El método de investigación aplicado es de enfoque cualitativo y cuantitativo. Primero, se desarrolla el marco explicativo de la investigación en el cual se relacionan temas normativos del impuesto como tal; la supremacía de la norma conjuntamente con el principio de reserva de ley; además, se profundiza en la incidencia del impuesto sobre aspectos importantes de la economía del país, específicamente enfocado en la industria florícola; lo que permitirá desarrollar y proponer una política pública para gestionar de mejor manera la recaudación y el impacto del impuesto sobre este sector, contribuyendo a que el ISD tenga una mejor aceptación por parte de los contribuyentes, lo que se refleje en una mejor administración tributaria, respetando la naturaleza reguladora con la que fue creado.

***Palabras clave:** Impuesto a la Salida de Divisas, gestión, administración pública, política pública, relación fisco-contribuyente.*

### ABSTRACT

The present work makes an analysis of the Foreign Currency Exit Tax (ISD), of the collection made by the SRI through it, of the objective with which it was created; as well as certain regulatory changes that have occurred regarding this tax, with special attention to Circular NAC-DGECCGC18-6 through which the Internal Revenue Service limits the return of the tax to certain taxpayers, even when said return is covered by a higher-ranking norm. Likewise, the work proposes measures that allow mitigating the impact of the tax on the economy of a certain sector of the Ecuadorian industry; as well as improve the

relationship between taxpayers and the state. The applied research method is a qualitative and quantitative approach. First, the explanatory framework of the research is developed in which regulatory issues of the tax as such are related; the supremacy of the norm together with the principle of reserve of law; In addition, the incidence of the tax on important aspects of the country's economy is deepened, specifically focused on the flower industry; which will allow developing and proposing a public policy to better manage the collection and impact of the tax on this sector, contributing to the ISD being better accepted by taxpayers, which is reflected in a better tax administration, respecting the regulatory nature with which it was created.

**Key words:** *Foreign Exchange Tax, management, public administration, public politics, taxpayer-taxpayer relationship.*

## **1. Introducción**

Ecuador ha vivido una época vertiginosa de cambios en el ámbito tributario, en busca de sostener un modelo económico apalancado en una moneda fuerte como lo es el dólar de los Estados Unidos de Norteamérica y sobre todo de hacer frente a las inmensas necesidades que con el paso de cada año parecen multiplicarse. Más precisamente, en los años de gobierno del presidente Correa se emitieron veintidós reformas relacionadas con impuestos; una de ellas fue la creación del ISD (Impuesto a la Salida de Divisas), impuesto que tomó especial relevancia debido al fin que persigue y al nivel de recaudación que representa, ya que actualmente es el tercer impuesto con mayor recaudación, después del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a la Renta.

El 29 de diciembre de 2007, mediante la Ley para la Equidad Tributaria se creó e implementó este impuesto, como un tributo directo de naturaleza reguladora; puesto que su rol a diferencia de los impuestos recaudares, es mejorar el bienestar social de las ciudadanos, ajustar desigualdades, así como contribuir a la redistribución de los ingresos para alcanzar una asignación de recursos más eficiente e incentivar el crecimiento económico (Henríquez J. , 2015).

Se grava este impuesto al valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007), adicionalmente se considera que tiene un rol

macroeconómico puesto que busca frenar la fuga de capitales hacia el exterior, siendo una forma de penalización a las salidas de capitales, incentivando a que éstos se inviertan dentro del mismo territorio nacional.

El SRI en el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, estableció la posibilidad de utilizar los valores pagados como crédito tributario imputable al pago del Impuesto a la Renta; así también establece la posibilidad de solicitar su devolución dentro de los cinco años siguientes a su declaración como crédito tributario.

Estos dos procedimientos han beneficiado a los contribuyentes que están amparados en la norma tributaria antes citada, puesto que reduce significativamente el impacto que tiene sobre su economía el pago de este tributo; lo que deja en manifiesto una gestión por parte de la Administración Tributaria en pro de la economía de los contribuyentes y de la industria productiva ecuatoriana.

Sin embargo, la fuerte recaudación que este tributo representa para la economía del país, ha dado origen a la adopción de medidas por parte del Servicio de Rentas Internas, para frenar la inevitable devolución de recursos a los contribuyentes, como es la emisión por parte del Servicio de Rentas Internas de la Circular NAC-DGECCGC18-00000006, a través de la cual a partir del 2018 se estableció una limitante a la presentación de solicitudes de devolución de impuestos.

Esta circular está dirigida a los sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas que pagaron este tributo por la importación de bienes cuyas partidas constan en el listado del Comité de Política Tributaria y que erróneamente contabilizaron estos pagos como gasto deducible del I.R., cuando debieron hacerlo como CT (Crédito Tributario); y pretendan su devolución. Esta limitante va en contra de los derechos de los ciudadanos y de los contribuyentes, establecidos en la Constitución de la República y en el Código Tributario. Por esta razón se realizará un análisis de la validez jurídica de esta Circular, tomando como referencia la supremacía de la norma y el principio de reserva de ley, a fin de exponer la inconstitucionalidad de esta norma y contribuir con la corrección de una política pública que va en contra de los derechos de los contribuyentes, y por tanto en contra de las buenas prácticas de gestión pública en el aspecto tributario.

Respecto al marco jurídico y a la jerarquía normativa que rige en nuestro país, el artículo 425

de la Constitución de la República del Ecuador establece que el orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: “La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”. (CRE, 2008).

Por su parte, la Constitución de la República del Ecuador establece que los principios que rigen el régimen tributario ecuatoriano, son la “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” (CRE, 2008); esta norma señala que “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos” (CRE, 2008); por su parte, el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, le faculta al Director del Servicio de Rentas Internas a expedir, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio.

Sin perjuicio de lo anterior, el Código Tributario en el mismo sentido ratifica en su artículo 2, que las disposiciones allí contenidas, así como en las leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales; en consecuencia, no serán aplicables por la administración las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto; preceptos que no se habrían cumplido con la emisión de la Circular NAC-DGECCGC18-00000006, la cual aun siendo un instrumento de menor jerarquía estableció una limitación a la devolución de este tributo, mismo que se encuentra amparada dentro de los citados derechos amparados constitucionalmente.

En base al análisis efectuado y a la demostración de la violación de los derechos de los contribuyentes se considera oportuno plantear la inconstitucionalidad de esta circular, a fin de que los contribuyentes recuperen su derecho de acceder a la devolución de impuestos posterior a la reclasificación de los valores pagados por ISD de gasto a crédito tributario; con lo que se corregiría una política pública mal emitida; además, partiendo de la naturaleza reguladora con la cual se creó este impuesto, se realizará un análisis de su incidencia sobre ciertos sectores de la industria ecuatoriana, tomando específicamente como objeto de análisis el efecto que el ISD ha tenido sobre la industria florícola; con lo cual se busca proponer una política pública que tienda a promover la economía de este sector de la industria; contribuyendo de esta manera al desarrollo de un sistema impositivo más justo a

fin de mejorar la gestión pública desde el ámbito tributario.

El objetivo del presente es hacer un breve análisis del Impuesto a la Renta mediante método cualitativo de investigación, que permita conocer la importancia que tiene este impuesto en la economía del país, el objetivo con el cual fue creado, presentar un análisis de su origen, de su recaudación, de su evolución en el ámbito legal y económico; así como, evaluar las implicaciones normativas y de gestión en torno al mismo; para finalmente recomendar medidas o reformas que permitan corregir el error existente en la política emitida por el SRI, así como recomendar la emisión de políticas tributarias que contribuyan y aporten al desarrollo y al crecimiento de la industria florícola ecuatoriana; denotando así una mejor y más justa gestión pública en la generación, recaudación y tratamiento del ISD.

A través de este análisis se contestará dos interrogantes: la primera, ¿Una Circular puede modificar beneficios tributarios creados por una normativa de mayor jerarquía?, en este sentido, el presente documento busca demostrar que la Circular NAC-DGECCGC18-00000006 es inconstitucional; y la segunda: ¿Mediante la emisión de nuevas política tributarias se puede promover el desarrollo de ciertos sectores específicos, tales como la industria florícola?; estas dos hipótesis buscan respuestas que sirvan de base para emitir o modificar políticas públicas existentes que tiendan a establecer una relación más armoniosa entre los contribuyentes y el fisco, lo que evidenciará una mejora en la gestión y administración por parte del Servicio de Rentas Internas.

El presente texto se organiza de la siguiente forma: en la primera sección se hará un breve análisis del Impuesto a la Salida de Divisas y de la normativa que lo rige, se presentarán las definiciones y analizará el tratamiento contable que se requiere conocer para completar la comprensión del contenido de la Circular sujeta de análisis. En segundo lugar, se expondrá el marco jurídico referente al principio de jerarquía y de reserva de ley. En tercer lugar, se presentará un análisis del impacto que el ISD tiene sobre el sector florícola, y este a su vez sobre el comportamiento de las exportaciones de flores; para finalmente, presentar las conclusiones y recomendaciones que el caso amerita.

## **2. El ISD como mecanismo de gestión tributaria: problemas constitucionales y operativos**

A través de este análisis se pretende contestar tres interrogantes importantes: la primera de

ellas si una Circular puede modificar beneficios tributarios creados por una normativa de mayor jerarquía, puesto que esto se ha evidenciado con la emisión de la Circular NAC-DGECCGC18-00000006; la segunda de ellas, si mediante la emisión de nuevas políticas tributarias se puede promover el avance de ciertos sectores específicos como el de la industria florícola; y la tercera, si la solución a estos dos planteamientos contribuirán a mejorar la gestión pública en el aspecto tributario y por tanto lograrán que el tributo objeto de análisis tenga una mejor aceptación por parte de los contribuyentes, constituyéndose en un aporte a la economía del país sin ir en contra de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

### **3. Marco teórico referencial**

#### **3.1. Análisis del Impuesto a la Salida de Divisas:**

Según el SRI los impuestos financian más del 50% del Presupuesto General del Estado; autoridades reconocen la importancia de la recaudación tributaria en el contexto de una anticipada crisis por la caída en los precios del barril de petróleo. (Ecuadorinmediato, 2015). En ese sentido los impuestos constituyen la forma más directa en la que el fisco interviene sobre la distribución de los ingresos; la tensión de los gobiernos por aumentar la presión fiscal sobre los contribuyentes no es algo nuevo, pues mediante el sistema de impuestos se consigue de primera mano financiar el gasto público (Cuestas & Góngora, 2014).

En Ecuador mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador de 2007 se estableció la creación del ISD con una tarifa del 0,5%, como un mecanismo persuasivo, y de regulación que es de vital importancia para el Estado, desde el punto de vista, económico, político y social, ya que con la imposición de este impuesto se conseguiría evitar que salgan altas cantidades de dinero fuera del territorio.

Posteriormente, a través de la promulgación de la Ley Orgánica de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, se estableció el aumento de la tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas del 2% al 5% (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011), además de la inclusión de varias presunciones en la normativa sobre este impuesto; dejando esto en evidencia que este tributo había sido transgredido en su naturaleza pasando de ser un mecanismo de ágil recaudación y con fin regulador, a ser un tributo del cual en el presente difícilmente se puede prescindir, esto debido al importante ingreso que su recaudación le representa al país.

Con estos antecedentes, la referida reforma se contradice con la intención inicial de precautelar las condiciones de la economía nacional, debido a que el impacto de este impuesto sería inicialmente trasladado hacia el consumidor, encareciendo los costos de financiamiento, y las importaciones de los productores ecuatorianos; en este contexto, y con el objetivo de evitar que el impacto de este impuesto sea trasladado directamente al consumidor, también se estableció la posibilidad de utilizar los pagos de este tributo, como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, por el tributo pagado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011).

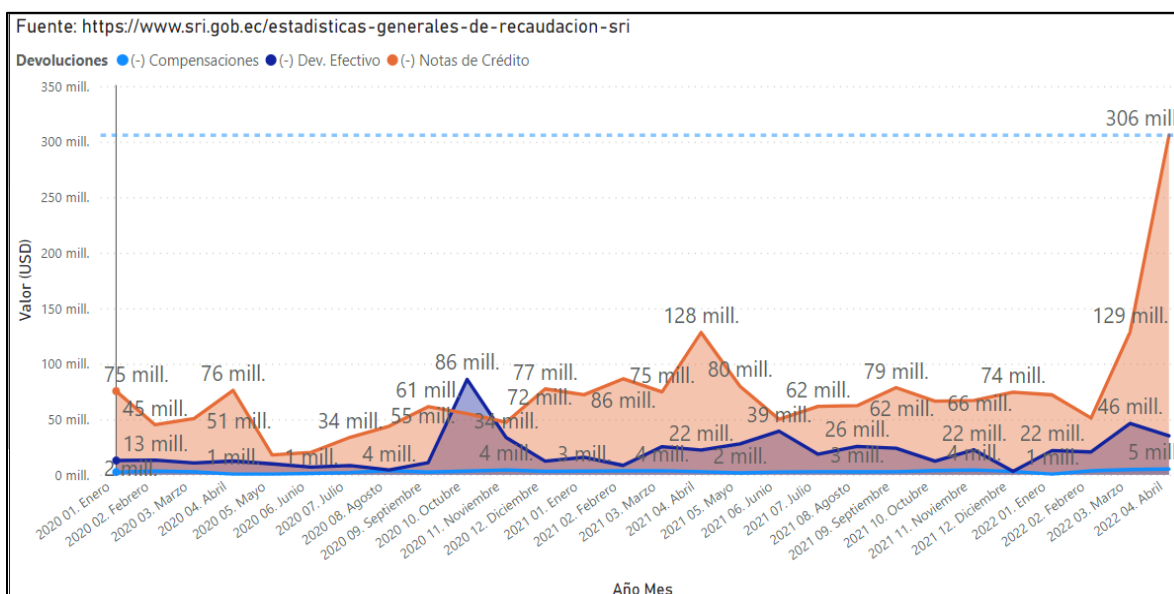
Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011). Para este efecto se considerará el Comité de Política Tributaria, integrado por miembros de 4 ministerios y un representante del SRI, quienes establecieron un listado de los bienes por los cuales, el ISD puede ser considerado como crédito tributario aplicable al Impuesto a la Renta, el cual se encuentra vigente a partir del 30 de mayo del 2012.

Adicionalmente, la normativa reglamentaria establecía que el CT (crédito tributario) no empleado como tal al final del quinto año de haberse generado, no será objeto de devolución ni podrá considerarse como gasto deducible en un período distinto al que se generen, constituyéndose por tanto en un pago anticipado del Impuesto a la Renta, situación que incrementaría la carga tributaria de los contribuyentes que no logren compensar la totalidad de su crédito tributario de ISD con su Impuesto a la Renta causado anualmente.

Ante ello, el camino a tomar sería la presentación de procesos administrativos para la recuperación de los tributos (solicitud de devolución), situación que resulta imperiosa. Con estos elementos, el Servicio de Rentas Internas se enfrenta a peligrosos retos en la administración del tributo, lo que ha conllevado a que en ciertos casos se sobrepase el límite de la legalidad, vulnerando derechos de los contribuyentes; la razón de ello es sencilla; la recaudación por el Impuesto a la Salida de Divisas es cada vez más alta, debido a que el consumo de materias primas y bienes de capital importados no puede ser regulado por el estado, peor aún en una economía tan globalizada.

Esta aparente recaudación inmediata de recursos para el Estado, al cierre de cada año, trae consigo también una creciente tendencia de solicitudes de devolución por pago en exceso y pago indebido, puesto que estos recursos anticipados son vitales para ciertas industrias, razón por la cual el último mes de abril del 2022 se rompió el récord de devoluciones por parte del Servicio de Rentas Internas creando con ello una obligación de pago con los contribuyentes que parece interminable.

### 1 Evolución histórica de devoluciones y compensaciones de impuestos (Miles de dólares)



Fuente: (Andersen, 2022)

Todo ello ha dado origen a una serie de controversiales y medidas adoptadas por el Servicio de Rentas Internas, para frenar la inevitable devolución de recursos a los contribuyentes; medidas que sin duda contradicen el ordenamiento jurídico ecuatoriano y que van en contra del desarrollo normal de las actividades económicas.

### 3.2. Impuestos Regulatorios

Estos impuestos recaudan ingresos; es decir, que los impuestos reguladores tienen como propósito el influir en la conducta de los contribuyentes; bajo este precepto el fin recaudador de este impuesto pasa a segundo plano; aun cuando ha contribuido en gran medida con importantes ingresos para la Administración Tributaria.

En la doctrina se reconoce que los tributos y el sistema tributario pueden cumplir fines extrafiscales; entendiéndose por fines extrafiscales aquellos distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado. Pueden haber tributos que obedezcan a finalidades extrafiscales o no estrictamente contributivas, pero lo decisivo es que el tributo, en cuanto a su régimen jurídico, tiene como razón de ser el carecer contributivo (Pérez Royo, 2007).

En Ecuador, hasta antes del 2007 existía solamente el ICE (Impuesto a los Consumos Especiales) a más de otros tributos aduaneros; posteriormente, en el 2007 se promulgó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en la cual se incluyeron: el ISD; el Impto. a los Ingresos Extraordinarios; el Impto. a las Tierras Rurales; y , el Impto. a los Activos en el Exterior; además, con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado emitida en el año 2011, se incluyeron los Impuestos Verdes con la misma naturaleza reguladora.

Entre los objetivos de este tipo de impuestos está el de influir y corregir la conducta de los contribuyentes; así como, corregir los efectos negativos o externalidades; los efectos externos pueden ser positivos o negativos. De ahí surge el impuesto de Pigou, que es un impuesto aplicado a una actividad de mercado que genera externalidades negativas; es considerado como uno de los medios para lograr un mínimo de las fuerzas del mercado y corregir la configuración del mercado de nuevo a la eficiencia, logrando por lo tanto un mejor mercado de la eficiencia.

Al igual que todos los impuestos, los impuestos de Pigou puede alentar el contrabando y el mercado negro, sobre todo si crean grandes diferencias en el precio de los productos populares en las jurisdicciones vecinas; por ello la importancia de la emisión de políticas tributarias que permitan mitigar el impacto de esta externalidad sobre ciertos sectores que se ven perjudicados o cuyo nivel de competencia se ve disminuido por el efecto de estos costos.

### 3.3. Análisis Normativo

El ISD fue creado en diciembre de 2007, a través del Tercer Suplemento del Registro Oficial 242. En dicho cuerpo normativo se establece entre otros temas la creación de este impuesto; el hecho

generador es la transferencia, envíos, retiros o pagos de divisas realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007)

Las principales exoneraciones corresponden a:

- Divisas en efectivo que porten los ciudadanos que abandonen el país; hasta 3 salarios básicos;
- Envíos al exterior, excepto con TC (tarjetas de crédito o de débito);
- Los dividendos distribuidos al exterior después del pago del Impuesto a la Renta. (Reformas del año 2018), entre otros.

Posteriormente, mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado del 24 de noviembre del 2011, se establecen importantes reformas en elementos básicos de este tributo. Entre esos cambios se destacan los siguientes:

- a. Se crean dos presunciones legales:
  - Los pagos desde el exterior se presume efectuado con recursos que causen el ISD, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior. (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011)
  - Las exportaciones de bienes o servicios cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011)
- b. La tarifa del ISD se incrementa desde el 2007 en un 1000%, subiendo del 0.5% hasta el 5%.
- c. Se establece que podrá ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta (IR) los pagos realizados por importación de materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria. (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, 2011)

Durante el año 2013, mediante Decreto Ejecutivo 414 publicado en el Registro Oficial 877 se establecen mediante norma reglamentaria los mecanismos para hacer uso de los valores pagados por ISD, pudiendo elegir entre una de las siguientes opciones:

- a. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración del IR correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, 2013)
- b. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, 2013)
- c. Solicitar la devolución de dichos valores al SRI, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores. (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, 2013)

Posteriormente el 21 de agosto del 2018, mediante la disposición general segunda de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, se faculta al Presidente de la República para que reduzca progresivamente el ISD.

El 29 de noviembre 2021, se promulgó la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19. En dicha normativa se abordó por primera vez la necesidad de revisar la estructura de este impuesto debido a que representa un obstáculo para el ingreso de la inversión al país; siendo intención de la reforma fiscal rectificar ciertos aspectos donde este impuesto (ISD) casusa inconvenientes que ahuyentan la entrada de valores, lo que conlleva un el financiamiento sea más caro.

En este sentido se plantearon dos reformas sobre las exoneraciones:

1. Sobre las transferencias realizadas por entidades de Servicios Auxiliares del Sistema Financiero en la prestación de servicios de medio de pago electrónicos. (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, 2021)

2. Por los pagos realizados al exterior por concepto de importación de bienes de capital y materias primas efectuados por las sociedades que suscriban contratos de inversión, siempre que dichas adquisiciones sean necesarias para el desarrollo del proyecto. (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, 2021)

Por otra parte, el 22 de diciembre del 2021 mediante Decreto Ejecutivo 298, el Presidente de la República dispuso la reducción progresiva de la tarifa del ISD en un cuarto de punto porcentual (0.25) por trimestre durante el 2022, hasta llegar a una tasa del 4% (Lasso Mendoza, 2021); así: 1 de enero, 1 de abril, 1 de julio; y, 1 de octubre del 2022.

Posteriormente, mediante Decreto Ejecutivo 327 de 17 de enero de 2022, se dispuso reducir al 0% la tarifa del ISD para las importaciones de combustibles derivados de hidrocarburos, biocombustibles y gas natural con el objetivo de no encarecer el costo de estos productos. (Lasso Medoza, 2022)

La Ley de Régimen Tributario Interno prevé el siguiente plazo para las solicitudes de devolución:

- a. En el caso de que las retenciones en la fuente del IR sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, éste podrá solicitar el pago en exceso o su reclamo de pago indebido en el IR que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años. (Comisión de Legislación y Codificación, 2004)
- b. La opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor deberá ser informada oportunamente a la Administración Tributaria. (Comisión de Legislación y Codificación, 2004)

Por otra parte, el Reglamento de aplicación para la Ley de Régimen Tributario Interno señala lo siguiente respecto a las declaraciones sustitutivas:

- a. En el caso de errores en las declaraciones, podrán ser sustituidas por una nueva declaración que contenga toda la información pertinente. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

- b. Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor, se podrá presentar la declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).
- c. En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o la pérdida o el crédito tributario sean mayores a las declaradas, y siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración Tributaria, podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Sobre este último aspecto, la última reforma prevista en la Ley de Desarrollo Económico del año 2021, trajo consigo también reformas reglamentarias que corregían inconsistencias en procedimientos administrativos, entre los cuales se eliminó el párrafo que requería de la presentación de una declaración sustitutiva para la petición de pago en exceso e indebidos.

Por su parte, el SRI había establecido mediante la Circular NAC-DGECCGC18-00000006 una nueva limitante a la presentación de solicitudes de devolución de impuestos a partir del año 2018. La referida circular estaba dirigida a los sujetos pasivos del ISD que utilicen el impuesto pagado como crédito tributario o gasto deducible del IR o que pretendan su devolución. En ese documento se determina que:

- |   |
|---|
| - Si al momento de efectuar la declaración del Impuesto a la Renta, el contribuyente opta por emplear como gasto deducible el valor del ISD generado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital, no procede utilizar el referido valor como crédito tributario.  |
| - Para que el contribuyente pueda solicitar la devolución del ISD es necesario que no lo haya registrado como gasto deducible en alguna declaración previa del IR; y, tampoco lo haya empleado anteriormente como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta.  |
| - La posibilidad de presentación de declaraciones sustitutivas está condicionada a que existan errores en la declaración inicial; por lo tanto, resulta incorrecto su uso con la finalidad de modificar el tratamiento contable del ISD con el único objetivo de obtener beneficios tributarios, respecto de los cuales el contribuyente eligió previamente una alternativa, ya que este hecho no se configura como un error en la declaración. |

- |   |
|---|
| - Aquellos pagos de ISD que fueron considerados como gastos deducibles o utilizados como crédito tributario, no podrán ser reclasificados como crédito tributario o como gasto deducible, mediante una declaración sustitutiva. |
| - No opera la referida reclasificación a efectos de pretender la devolución del ISD que previamente fue registrado como gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del IR causado o su anticipo.          |

Fuente: (Circular-NAC-DGECCGC18-00000006, 2018)

Elaboración propia

#### **4. Análisis de la jerarquía de la Ley:**

Con respecto al marco jurídico aplicable y a la jerarquía normativa que rige en nuestro país, el artículo 425 de la CRE, establece el siguiente orden jerárquico de las normas: “La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”. (CRE, 2008)

En este sentido, el propio artículo 425 prescribe que, en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

Por su parte, los artículos 226 y 227 de la Constitución de la República del Ecuador ordenan que:

- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución. (CRE, 2008. Art. 226).
- La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación. (CRE), 2008. Art. 227)

Por ello mediante el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, se faculta al Director del Servicio de Rentas Internas a expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias; el mismo artículo indica que tales circulares o disposiciones no podrán contrariar a las leyes ni reglamentos. Sin perjuicio de lo anterior, la dirección de la Administración Pública le corresponde al Presidente; así lo dispone el artículo 147.5 de la Constitución de la República del Ecuador.

Por ello a pesar de la autonomía de la Administración Tributaria Central, esta debe someterse a la política tributaria aprobada por el Presidente de la República observando para ello los principios del régimen tributario establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, y el orden jerárquico normativo determinado en el artículo 425 de la citada Constitución.

Así mismo, el artículo 301 de la CRE señala que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. El Código Tributario en el mismo sentido ratifica, en su artículo 2 referente a la supremacía de la norma, que sus disposiciones, así como en las leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales; en consecuencia, no serán aplicables por la administración las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

El principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 4 del Código Tributario establece:

“...Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código (...).” (Código Tributario, 2005)

Por todo lo anterior en el artículo 30.2 del Código Tributario referente a la Jerarquía y aplicación de las leyes ratifica que “los funcionarios de la Autoridad Tributaria aplicarán las leyes que regulan aspectos relativos a la relación tributaria con los respectivos sujetos pasivos, considerando el criterio jerárquico exclusivo previsto en la Constitución de la República”. (Código Tributario, 2005) .

En este sentido, la validez de una norma no solo dependerá de los procedimientos para su creación, sino de la observancia y correspondencia de sus contenidos y la armonía que guarde con los

valores, principios y reglas manifestados en la Constitución. (Ferrajoli, 2001); en función de lo señalado respecto a la jerarquía de las normas; en si resultaría claro que una norma o disposición legal de rango inferior no podría ni debería contravenirse a la propia Constitución o a una norma de mayor jerarquía; puesto que esta contradicción conllevaría a que tal disposición sea inconstitucional e inválida; así lo establece el artículo 11 de la Constitución de la República que señala “Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos”. (CRE, 2008)

La Constitución señala que se pueden presentar demandas de inconstitucionalidad de:

1. Leyes orgánicas u ordinarias
2. Decretos
3. Ordenanzas.
4. Estatutos
5. Reglamentos
6. Resoluciones: que contengan actos normativos y que no sean actos administrativos (como las resoluciones de alcance general del SRI). (Martínez, 2005)

La Corte Constitucional conforme lo establece el artículo 426 de la Constitución de la República, es el órgano competente para:

- Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. (CRE, 2008)
- Declarar de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, cuando en los casos sometidos a su conocimiento concluya que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución. (CRE, 2008)
- Conocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. (CRE, 2008)

Señala también este articulado de la Constitución que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto administrativo.

## 5. Resultados

### 5.1 Historial de recaudación del ISD y su representación en el PGE

Desde la creación del Impuesto a la Salida de Divisas, este tributo ha tomado transcendental importancia debido al monto de recaudación anual que le representa al Servicio de Rentas Internas; puesto que en los diez últimos años ha representado un aporte aproximado anual de USD 1.137.777 que representa el 9% del total de ingresos que se perciben por concepto de impuestos; lo cual además ha contribuido en gran medida a la economía del país, puesto que constituye un importante aporte para el Presupuesto General del Estado, mantiene año tras año una tendencia creciente, conforme se señala en el siguiente cuadro:

#### 2 Recaudación Nacional SRI

Nombre impuesto	Recaudación 2012	Recaudación 2013	Recaudación 2014	Recaudación 2015	Recaudación 2016	Recaudación 2017	Recaudación 2018	Recaudación 2019	Recaudación 2020	Recaudación 2021	Promedio (10 años)	Pocentaje promedio
Impuesto a la Renta Recaudado	3.391.237	3.993.236	4.273.914	4.295.725	3.946.284	4.177.071	4.368.872	4.769.906	4.406.689	4.330.621	4.189.356	32%
IVA Operaciones Internas	3.454.608	4.096.056	4.512.571	4.816.667	4.374.830	4.671.557	4.688.171	4.884.902	4.093.035	4.765.111	4.435.753	34%
ICE Operaciones Internas	506.987	568.695	615.357	636.272	674.265	740.547	709.546	653.941	578.889	577.390	626.189	5%
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	95.770	114.809	115.299	102.141	112.025	110.952	105.622	122.250	7.244	8.933	89.504	1%
Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retomable	14.868	16.375	22.238	21.829	28.244	31.172	34.761	35.907	29.014	33.522	26.793	0%
Impuesto a los Vehículos Motorizados	192.788	213.989	228.435	206.665	194.675	191.480	202.369	223.052	192.593	217.871	206.392	2%
Impuesto a la Salida de Divisas	1.159.590	1.224.592	1.259.690	1.163.819	964.659	1.097.642	1.191.482	1.140.097	964.093	1.212.106	1.137.777	9%
Impuesto Activos en el Exterior	33.259	47.926	43.652	46.505	46.910	34.876	28.697	34.528	31.391	23.782	37.153	0%
RISE	12.218	15.197	19.564	18.099	18.783	22.105	20.435	21.903	20.377	22.866	19.155	0%
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	64.037	28.700	58.252	28.658	50.210	52.966	55.685	66.841	40.284	73.962	51.960	0%
Contribución para la atención integral del cancer	-	-	-	81.301	90.259	96.677	104.270	115.618	125.397	184.074	79.760	1%
Contribución única y temporal	-	-	-	-	-	-	-	182.730	182.925	36.566	0%	
Intereses por Mora Tributaria	47.143	141.554	141.554	41.999	56.328	78.419	-	-	60.118	57.766	62.488	0%
Multas Tributarias Fiscales	59.708	69.090	69.090	38.906	50.181	49.583	-	-	50.942	52.553	44.005	0%
Otros Ingresos	10.532	12.863	34.167	12.650	30.570	470.193	148.210	142.977	24.355	18.432	90.495	1%
<b>(a) SUBTOTAL INTERNOS</b>	<b>9.042.746</b>	<b>10.483.082</b>	<b>11.393.783</b>	<b>11.511.233</b>	<b>10.638.244</b>	<b>11.825.241</b>	<b>11.658.119</b>	<b>12.211.921</b>	<b>10.807.152</b>	<b>11.761.915</b>	<b>11.133.344</b>	
IVA Importaciones	2.043.631	2.090.179	2.035.045	1.722.178	1.329.296	1.645.546	1.947.054	1.800.167	1.413.120	1.961.210	1.798.743	14%
ICE Importaciones	177.516	174.932	187.989	138.210	124.065	208.855	268.694	256.671	161.572	253.033	195.154	1%
<b>(b) SUBTOTAL IMPORTACIONES</b>	<b>2.221.148</b>	<b>2.265.111</b>	<b>2.223.034</b>	<b>1.860.388</b>	<b>1.453.361</b>	<b>1.854.401</b>	<b>2.215.749</b>	<b>2.056.838</b>	<b>1.574.693</b>	<b>2.214.243</b>	<b>1.993.897</b>	

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2012 - 2022)

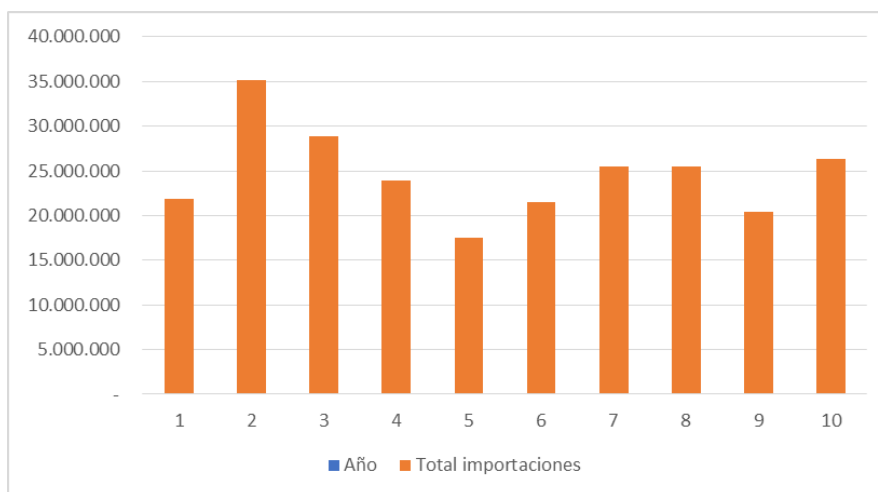
Elaboración propia

Si bien los montos recaudados por este tributo y su aporte en el Presupuesto General del Estado son importantes, no se debe perder de vista que este impuesto no es de naturaleza recaudadora sino reguladora puesto que fue creado con el fin de desincentivar la salida y fuga de divisas, mejorar la liquidez, fomentar el ahorro y dar soluciones a los problemas de la Balanza Comercial; a pesar de ello debido a que este tributo ha tenido incrementos representativos en su recaudación, los valores recaudados por este impuesto han pasado a considerarse como fuente permanente dentro de la financiación del gasto del Estado (Altamirano, 2019); desnaturalizando el objetivo parafiscal para el cual fue creado, lo cual demostraría la ineficacia fiscal demostrada en los últimos 16 años.

La imposición y recaudación del impuesto ha causado malestar tanto a los contribuyentes por los valores que deben pagar y por la disminución de sus ventas; así como, a los consumidores finales que en muchos casos son hacia quienes se termina trasladando los costos que supone el pago de este impuesto; ello por cuanto muchos productos que se comercializan o se fabrican en el país usan materias primas proveniente del exterior, siendo en muchos casos inevitable su importación con la respectiva salida de divisas que estas acarrear; lo que inevitablemente acarrea un incremento al precio de los productos.

Por otra parte, es importante mencionar que si bien el objeto del ISD es frenar la fuga de divisas y en cierta parte la importación de productos extranjeros a fin de consumir la producción ecuatoriana y que las divisas se generen y reinviertan en el país; parecería ser que en una sistema globalizado en el que se desarrolla la economía actual, no ha sido posible conseguir este resultado, así lo muestra el siguiente cuadro que presenta en nivel de importaciones en miles de los últimos 10 años (2012-2022), periodo en el que la tarifa del ISD se ha mantenido fija en el 5%; sin embargo, las importaciones demuestran tener un comportamiento independiente, lo que permitiría ver que el nivel de importaciones obedece a otros factores:

### 3 Importaciones anuales (en miles de dólares)



Fuente: (COBUS, 2022)  
Elaboración propia

Para disminuir este impacto, el Servicio de Rentas Internas estableció el uso del ISD pagado en la importaciones de los productos que constan en el listado de partidas arancelarias emitido por el Comité de Políticas Tributarias, como crédito tributario dentro de sus declaraciones de impuesto a la renta, o su respectiva devolución dentro de los siguientes cinco años a su generación.

## 5.2 Circular NAC-DGECCGC18-00000006 y su limitación a la devolución del impuesto

Consecuentemente, con el beneficio de la devolución de impuesto establecido en el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, el SRI en el año 2018 emitió la Circular NAC-DGECCGC18-00000006, dirigida a los sujetos pasivos del ISD que utilicen el impuesto pagado como Crédito tributario o gasto deducible del impuesto a la renta o que pretendan su devolución.

La Circular señala las siguientes consideraciones especiales para los valores pagados por ISD y registrados en la declaración del Impuesto a la Renta como gasto deducible o como crédito tributario:

- La presentación de declaraciones sustitutivas está condicionada a que existan errores en la declaración inicial del contribuyente; por lo tanto, resulta incorrecto su uso con la finalidad de modificar el tratamiento contable del impuesto a la salida de divisas con el único objetivo de obtener beneficios tributarios.
- Consecuentemente, aquellos pagos de ISD que fueron considerados como gastos deducibles del IR o utilizado como CT, no podrán ser reclasificados mediante una declaración sustitutiva.
- En este sentido, “no opera la referida reclasificación a efectos de pretender la devolución del ISD que previamente fue registrado como gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado”. (Circular-NAC-DGECCGC18-00000006, 2018)

Esta consideración establecida en la Circular NAC-DGECCGC18-00000006 (menor jerarquía), constituye una limitación al derecho de los contribuyentes a acceder a la devolución de impuestos aun cuando el contribuyente haya demostrado el cumplimiento de todas las condiciones para acceder al crédito tributario que establece el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (norma de mayor jerarquía); circular a que la vez habría sido emitida sin observancia de los derechos que amparan a los contribuyentes y ciudadanos en general como son la “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” (CRE, 2008); además que la negativa a efectuar tal devolución se aleja de la naturaleza reguladora con la que fue creado este impuesto; naturaleza que en cierta parte se estaría desviando al pretender retener en las arcas del SRI valores que por norma superior deberían ser devueltos a los contribuyentes.

Por lo que de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, las normas y leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma general; en consecuencia, no serán aplicables por la administración las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto; preceptos que no se habrían cumplido con la emisión de la Circular NAC-DGECCGC18-00000006, la cual aun siendo un instrumento de menor jerarquía estableció una limitación a la devolución de este tributo, derecho que se encuentra amparado por una disposición contenida en una norma de mayor jerarquía.

Con lo señalado se demuestra que la emisión de la Circular NAC-DGECCGC18-00000006 al incurrir en un tema de violación de un derecho concedido en una norma de mayor jerarquía, se constituiría en un acto administrativo inconstitucional, que tendría como efecto la invalidez del mismo.

Al amparo de la citada Circular, el Servicio de Rentas Internas ha negado procesos de devolución de impuestos presentados por los contribuyentes; lo cual además del proceso engorroso que acarrea para los contribuyentes el tener que presentar reclamos o recursos de revisión en respuesta a tales negativas, produce demoras o ineficiencias en los procesos administrativos que lleva a cabo la Administración Tributaria; por lo que, el presente trabajo pretende ser un instrumento para demandar la declaratoria de inconstitucionalidad de la misma, a fin de corregir una política pública mal emitida, y de evitar a futuro demoras y reclamos a los procesos que lleva a cabo el SRI que acarrearán el uso de recursos públicos para su atención; logrando así una administración y una gestión pública más eficiente por parte del SRI.

### 5.3 Impacto del ISD en la industria florícola

Conforme lo analizado, aun cuando este tributo no fue creado con un fin recaudatorio, los impuestos parafiscales a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, son verdaderos tributos que se establecen y aplican unilateral y coactivamente y su producto está destinado a la financiación del servicio público (Troya J., 1990); es vital entonces buscar un mecanismo que mejore a la gestión pública de este tributo, considerando que es inevitable la salida de divisas especialmente para materias primas, insumos de producción y bienes de capital que no se encuentran producidos en el Ecuador o que económicamente resulta más favorable conseguirlos en mercados exteriores.

La alternativa ante ello sería el beneficiar el ingreso de divisas al país a través de exportaciones, de que se regule la balanza de pagos y que la Administración del ISD sea más enfocada a actividades no productivas. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007)

Con respecto a las exportaciones de bienes, los últimos años han sido muy positivos para el Ecuador en cuanto a la diversificación de mercados y sobre todo en la incursión de productos no tradicionales.

Tal como lo publica la Federación Ecuatoriana de Exportadores en su reporte estadístico de comercio exterior, el año 2021 fue muy particular debido al rebote del comercio mundial el cual generó una paulatina recuperación de algunos sectores importantes para la economía.

La publicación aborda el histórico crecimiento de las exportaciones en el Ecuador, alcanzando al cierre del año 2021 la importante cifra de 15.969.000.000 USD aproximadamente, en productos no petroleros ni mineros, siendo el sector agrícola y agroindustrial el porcentaje más importante de productos exportados con un 44% de participación global.

Estos datos son importantes debido a que el ingreso de divisas al Ecuador es la alternativa más importante para la regulación del impuesto a la salida de divisas no solo porque el tributo podría ser mejor enfocado sino también llegar a ser eliminado buscando competitividad con otros países de la región.

En el presente análisis se abordará el caso de uno de los productos más importantes en el sector no tradicional de la economía como lo son las flores. El Banco Central del Ecuador reportó cerca de 700 millones de dólares en exportaciones de este producto mientras que la Federación Ecuatoriana de Exportadores refiere que dicho producto superaría los 900 millones de dólares al cierre del 2021, esto representa un 12% de crecimiento con respecto al año 2020.

#### 4 Exportación de flores



Fuente: (Federación Ecuatoriana de Exportadores, 2022)

A ello también se puede añadir el crecimiento de los mercados en el exterior que buscan los productos de la región haciendo del Ecuador un lugar muy apreciado para las inversiones en el sector agrícola ganadero, particularmente en países como Colombia y Ecuador.

Según publicaciones de Expoflores, el alto consumo de flores posesionó a Estados Unidos como uno de los mayores importadores de flores del mundo, concentrando el 21% de la demanda mundial.

En este mercado, las rosas abarcan la mayor preferencia de consumo con cerca del 43% de las importaciones totales de flores, mismas que registran un crecimiento del 36% en 2021.



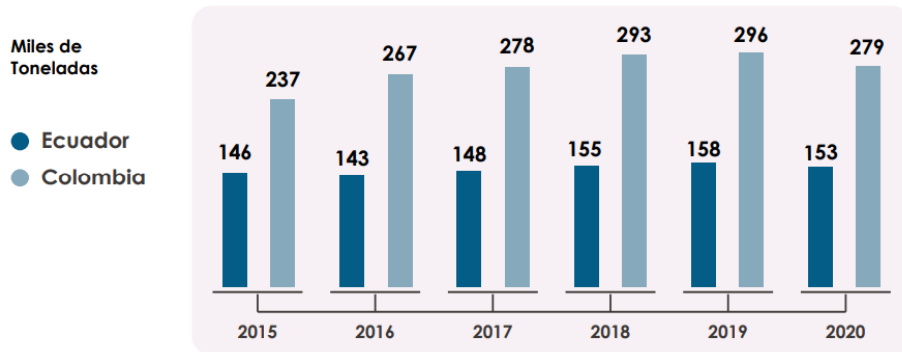
Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

A pesar del importante crecimiento de Ecuador en este segmento, Colombia sigue siendo el principal proveedor de flores a Estados Unidos.

Según el Reporte comparativo Ecuador Colombia 2021, Colombia bajó las exportaciones no petroleras no mineras en 4,8%; exportando así, 736 millones de dólares más que el Ecuador en el 2020.

Así mismo en términos de volumen según datos de EXPOFLORES, Ecuador exportó 126 mil toneladas menos que Colombia en 2020, y, contrario al comportamiento en valor, Colombia registra una disminución del 5,6%; mientras que Ecuador apenas una caída del 3,6%, en la cantidad de flores exportadas. (Reporte Corporativo Ecuador - Colombia, 2021)

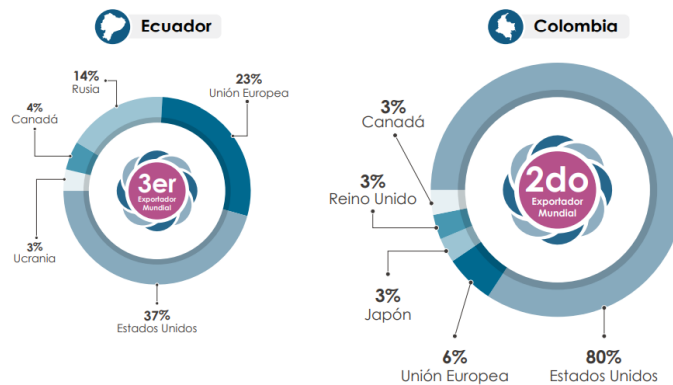
## 6 Evolución de las exportaciones de flores (Volumen)



Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

Colombia es el segundo exportador a nivel mundial y Ecuador le sigue en el tercer lugar. No obstante, Colombia posee una fuerte concentración de exportación dirigida a Estados Unidos, destino que ocupa el 80%. Ecuador por su parte posee una exportación por destinos más diversificada. (Reporte Corporativo Ecuador - Colombia, 2021)

## 7 Principales destinos de exportación



Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

En este sentido, el Ecuador tiene un potencial importante en cuanto al sector florícola frente al mundo lo cual se demuestra en las tendencias de crecimiento de los últimos años. El estado ecuatoriano se beneficia particularmente de este sector tanto en la generación de empleos como en la contribución que se genera en la recaudación tributaria.

Existe una importante diferencia entre Ecuador y Colombia en cuanto al contexto impositivo de ambos países. Si bien, el estado ha establecido incentivos para los exportadores normalmente estos beneficios tienen que ver con la devolución de tributos de orden local como el IVA.

Con el objetivo de no encarecer la producción de productos exportados, el Ecuador mantiene mecanismos que permiten al exportador acceder a la devolución de impuestos al comercio exterior, aranceles de importaciones e incluso el impuesto al valor agregado pagado localmente. Esta situación es muy similar a los mecanismos establecidos en Colombia para favorecer a los exportadores.

Sin embargo de ello, el Impuesto a la Salida de Divisas, al ser un impuesto regulatorio que no existe en Colombia genera una carga adicional en el costo de producción de los exportadores ecuatorianos, lo cual genera una desventaja competitiva que sumada al resto de costos de producción hace que el precio resulte más costoso que en el país vecino.

Por ello a partir del año 2019, la normativa ecuatoriana ha incorporado ciertos mecanismos compensatorios para devolver el impuesto a la Salida de Divisas en medida de que se demuestre el retorno efectivo de las mismas a través de las exportaciones; si bien la normativa ecuatoriana se ha ido acoplado a esta realidad; esta normativa todavía adolece de ciertas falencias y genera una carga operativa para los contribuyentes que resulta engorrosa y con excesiva demora en las respuestas de la autoridad.

La Resolución NAC-DGERCGC19-00000016 emitida por el Servicio de Rentas Internas, estableció las normas que regulan el procedimiento y requisitos para la devolución del impuesto a la salida de divisas (ISD) por coeficientes a los exportadores habituales de bienes; normativa que al igual que otros mecanismos similares como el del crédito tributario, están normalmente diseñados para la restitución del ISD incurrido al momento de efectuar importaciones de bienes de capital.

Así lo dispone el tercer artículo innumerado posterior al artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria incorporado a partir del 21 de agosto del 2018; esto también aplicará respecto del ISD pagado por concepto de comisiones en servicios de turismo receptivo, conforme las condiciones y límites que establezca el Comité de Política Tributaria. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2018)

Con esta normativa, se deja de lado importantes costos que en el sector florícola necesariamente se deben incurrir en el exterior, tales como son las regalías por las variedades vegetales y otros importantes como las comisiones de exportación y los servicios técnicos especializados que normalmente se prestan en jurisdicciones del exterior.

Según datos obtenidos de la página web de la Superintendencia de Compañías, al cierre del 2021 existen importantes empresas del sector florícola que registran elevados costos por este concepto. Estos costos sumados al ISD que en el Ecuador se debe liquidar, generan una variación notable en los costos individuales, lo que impide una competencia equitativa con los demás países exportadores de flores.

### 8 Exportadores de Flores - Servicios Técnicos y Regalías

Empresa	Costos	Gastos	Servicios Técnicos y Regalías	Ingresos operacionales	%
DENMAR SA	75.366,77	359.510,70	434.877,47	37.177.765,12	1%
FLORES DE LA COLINA FLODECOL S.A.	590.387,24	5.724,16	596.111,40	9.265.212,16	6%
FLORES EQUINOCCIALES SA FLOREQUISA	820.443,37	8.600,00	829.043,37	21.836.513,81	4%
FLORICOLA SAN ISIDRO LABRADOR FLORSANI S.A.S.	1.179.732,51	-	1.179.732,51	37.220.490,47	3%
HILSEA INVESTMENTS LIMITED	-	474.660,80	474.660,80	2.227.662,70	21%
PLANTAS TECNICAS PLANTEC CIA.LTDA.	4.881.849,45	-	4.881.849,45	13.164.202,46	37%
QUITO INORFLOWERS TRADE CIA. LTDA.	489.201,58	42.492,42	531.694,00	2.483.395,12	21%

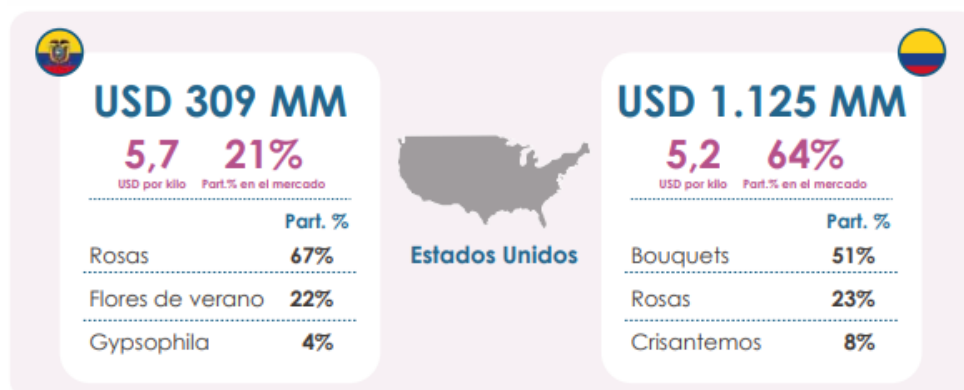
Fuente: (Superintendencia de Compañías, 2022)

Elaboración propia

Según información publicada por EXPOFLORES al cierre del 2021, los costos por kilo de flores exportadas en el Ecuador siempre resultan mayores a los costos por kilo en Colombia.

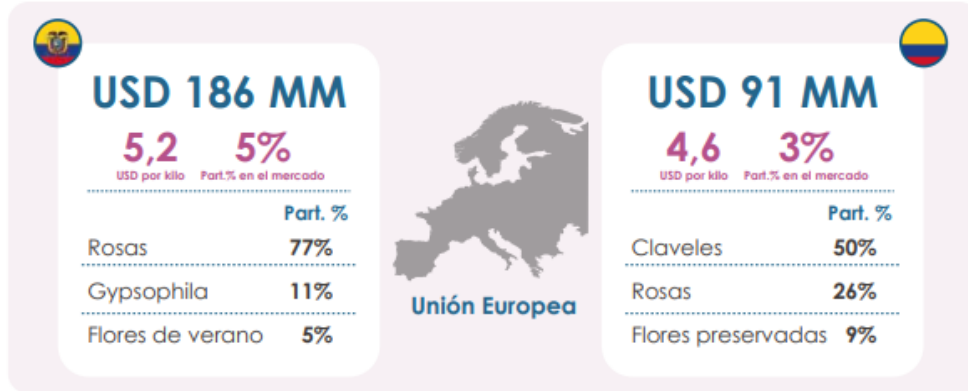
La información publicada por EXPOFLORES refleja los siguientes costos por kilos de flores exportadas hacia tres de los principales destinos:

### 9 Exportaciones de Flores a Estados Unidos



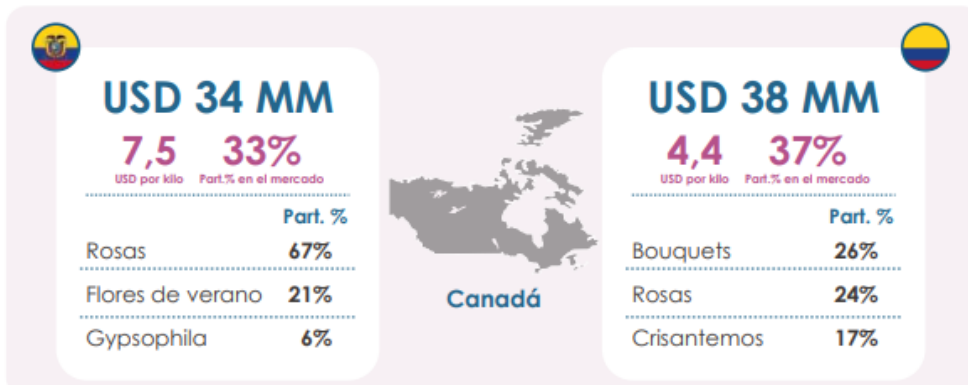
Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

### 10 Exportaciones de Flores a la Unión Europea



Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

### 11 Exportaciones de Flores a Canadá



Fuente: (Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador, 2021)

Los precios por kilo citados respecto a las exportaciones de Ecuador y Colombia, reflejan que una de las causas para que Colombia sea mayor exportador de flores que Ecuador puede ser precisamente los costos más elevados que le representa a Ecuador producir y comercializar este producto; por ello la necesidad de que el Estado ecuatoriano promueva políticas fiscales que tiendan a reducir los costos de la producción y comercialización de las flores con la finalidad de que sus precios sean más atractivos en los países de destino.

La ventaja del incremento de los volúmenes de las exportaciones traería grandes beneficios a la economía ecuatoriana como son mayor recaudación de impuestos por los tributos que se gravan en la exportación, incremento de las plazas de empleo, mayor comercialización de insumos ecuatorianos que utilizan estas industrias, mayores ingresos de divisas por el cobro de las exportaciones realizadas, entre otros; por ello la importancia de que el Gobierno emita políticas que logren reducir sus costos.

Conforme lo citado previamente, una importante diferencia en los precios de Ecuador y Colombia lo constituye el gravamen del 5% de ISD como un impuesto regulador, el cual básicamente toma presencia dentro del costo de las flores, debido a que el sector florícola necesariamente debe pagar al exterior por concepto de regalías por las variedades vegetales, así como las correspondientes comisiones de exportación y los servicios técnicos especializados que normalmente se prestan en jurisdicciones del exterior.

#### 12 Impuesto a la Salida de Divisas por Servicios Técnicos y Regalías

Empresa	Servicios Técnicos y Regalías	5% de ISD generado
DENMAR SA	434.877,47	21.743,87
FLORES DE LA COLINA FLODECOL S.A.	596.111,40	29.805,57
FLORES EQUINOCCIALES SA FLOREQUISA	829.043,37	41.452,17
FLORICOLA SAN ISIDRO LABRADOR FLORSANI S.A.	1.179.732,51	58.986,63
HILSEA INVESTMENTS LIMITED	474.660,80	23.733,04
PLANTAS TECNICAS PLANTEC CIA.LTDA.	4.881.849,45	244.092,47
QUITO INORFLOWERS TRADE CIA. LTDA.	531.694,00	26.584,70
<b>Total</b>	<b>8.927.969,00</b>	<b>446.398,45</b>

Fuente: (Superintendencia de Compañías, 2022)  
Elaboración propia

Considerando la importancia de este sector de la industria dentro de la economía ecuatoriana, es importante la intervención del Gobierno y de la Administración Tributaria con la emisión de políticas tributarias que suavicen el impacto de este impuesto en el precio final de su producción, logrando así que su precio sería más competitivo en el mercado del exterior.

Es importante considerar que en el año 2022 la Corte Constitucional del Ecuador, emitió una importante sentencia con relación al ISD; esta disposición judicial declaró la inconstitucionalidad por la forma de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, debido a que contravenía el principio de unidad de materia, en tal virtud, el ISD se verá modificado en ciertos aspectos fundamentales como son los siguientes:

- Eliminación de la presunción de ISD por exportaciones de bienes y servicios cuando las divisas no hayan ingresado en el país, luego de 6 meses.
- Eliminación del incremento de la tasa del ISD del 2% al 5%.
- Eliminación del crédito tributario para el pago del IR de los pagos de ISD efectuados en las importaciones de materia prima, insumos, y bienes de capital para la producción cuyas partidas

consten en el listado del Comité Política Tributaria; regresando así a las condiciones vigentes para el año 2011; es decir, a la aplicación de este beneficios para aquellas importaciones que tengan tarifa 0% de Ad-valorem.

- Eliminación de la exoneración del ISD por pago de dividendos distribuidos al exterior.

A fin de evitar un vacío normativo y para garantizar la seguridad jurídica, se difirieron los efectos de esta sentencia hasta el final del ejercicio fiscal 2023, tiempo durante el cual, el Presidente de la República tendrá la facultad para promover reformas legislativas que suplan los vacíos normativos que podrían afectar la sostenibilidad de las finanzas públicas. (Ecuador, Sentencia No. 58-11-IN/22 y acumulados, 2022)

Este precedente judicial ha motivado que el gobierno nacional del presidente Lasso, haya realizado ciertos ajustes en lo referente a la tarifa del ISD, como se puede constatar en el Decreto Ejecutivo 643, en el que se dispuso la reducción progresiva del Impuesto a la Salida de Divisas hasta el 2% durante el periodo 2023.

## **6. Conclusiones**

El ISD es un impuesto regulador que en los dieciséis años de vigencia, ha contribuido en gran medida a financiar el Presupuesto General del Estado debido a los importantes valores que el SRI recauda por concepto de este tributo; no menos importante es señalar que el pago del este impuesto ha conllevado al encarecimiento de los productos cuyo efecto se traslada a los consumidores finales, y también a la reducción de ventas de ciertos sectores, para los cuales es casi imprescindible adquirir materias primas o servicios en el exterior para completar sus procesos productivos dentro del país. Uno de los sectores sobre los que se siente el impacto negativo el ISD es el sector florícola; puesto que, debido a la naturaleza de sus operaciones, este sector se ve en la necesidad de pagar al exterior regalías, así como comisiones de exportación, y servicios técnicos especializados; lo cual, conlleva a un alza de los costos de producción de las flores que mayoritariamente son destinadas a la exportación; siendo estos costos un factor que disminuye la capacidad competitiva de nuestro producto frente a países vecinos como Colombia que consigue mayores volúmenes de exportaciones debido a que no incurren en este tipo de costos; por ello, el implantar políticas fiscales que contribuyan a la reducción de los costos de producción es clave para que el país pueda mejorar sus niveles de exportaciones, lo cual conlleva a mayores entradas

de divisas por los cobros de las mismas, siendo un gran aporte y beneficio para la economía nacional; guardando además, plena armonía con el fin para el cual fue creado el ISD.

En la búsqueda de detener la salida masiva de recursos del Estado como producto de las solicitudes de devolución por pagos en exceso, la Administración Tributaria emitió la Circular NAC-DGECCGC18-00000006 que limita el derecho de los contribuyentes a recibir la devolución de los valores pagados por ISD; yendo en contra de los derechos de los contribuyentes establecidos en una normativa de mejor jerarquía; considerando este aspecto, este trabajo constituye un instrumento para demandar la declaratoria de inconstitucionalidad de la Circular, a fin de corregir una política pública mal emitida, y de evitar a futuro demoras y reclamos a los procesos que lleva a cabo el SRI que acarrearán el uso de recursos públicos para su atención; logrando así una administración y una gestión pública más eficiente por parte del SRI; para ello se cuenta con el amparo del Libro tercero del Código Tributario referente al Procedimiento Contencioso que establece en su artículo 220 que las acciones de impugnación propuestas por los contribuyentes serán conocidas por el Tribunal Distrital de lo Fiscal y podrían formularse contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes; como ha ocurrido en la Circular sujeta de análisis. Para este efecto, el artículo 74 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional establece que la Corte Constitucional es competente para ejercer el control abstracto de constitucionalidad y garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico. Para este mismo efecto, el artículo 39 de este mismo cuerpo legal, concede a los contribuyentes acción de protección, que tiene por objeto el amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución en el caso de acciones u omisiones de autoridad pública; finalmente, este fin conforme lo establece el artículo 185 de la CRE, se puede conseguir mediante la reiteración por tres ocasiones de las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia, mismas que obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida sobre su conformidad; opinión que constituirá jurisprudencia obligatoria.

Considerando que la tendencia de la actual Administración Central, es el fomento de los sectores productivos a través de la política fiscal, en el caso de análisis relacionado con el sector florícola, se considera que una reducción de la tarifa del ISD en los pagos que esta industria realice por conceptos de

regalías de las variedades vegetales, por comisiones de exportación; y, por servicios técnicos especializados provenientes del exterior, contribuiría a la disminución de los costos de la producción de las flores, con lo cual su precio sería más competitivo en el mercado del exterior, logrando así fomentar este sector de la industria ecuatoriana. Para este efecto, se considera que la vía más óptima para lograr este fin, es la reducción al 0% de la tarifa del ISD que actualmente es del 5%, lo cual se instrumentalizaría mediante Decreto Ejecutivo del Presidente de la República, emitido previo dictamen del Ministerio de Finanzas; en este caso no considera la modificación, exoneración ni extinción del impuesto, debido a que para ello sería necesaria la intervención de la Función Ejecutiva mediante ley sancionadora aprobada por la Asamblea Nacional, procedimiento que resultaría demorado y casi imposible conforme se ha presenciado en las últimas propuestas presentadas por la Presidencia para aprobación de la Asamblea Nacional.

## **7. Recomendaciones**

Impugnar la validez del acto administrativo contenido en la Circular DGECCGC18-6 a fin de que se emita la declaratoria de inconstitucionalidad; para ello se puede recurrir a la presentación de acciones de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, alegando la lesión de derechos subjetivos de los reclamantes; así también, esta acción también puede ser presentada ante la Corte Constitucional a fin de que ejerza el control de la constitucionalidad y garantice la coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y eliminación de las incompatibilidades normativas existentes en esta Circular; cabe también la figura de acción de protección, que tiene por objeto el amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución en el caso de acciones u omisiones de autoridad pública; finalmente, mediante la reiteración por tres ocasiones de las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia, se puede obtener el fallo al pleno de la Corte, a fin de que ésta delibere y emita su opinión, misma que constituirá jurisprudencia obligatoria; ello con el objetivo de que se corrija una política pública mal emitida, y evitar demoras y reclamos a los procesos que lleva a cabo el SRI que acarrear el uso de recursos públicos para su atención; logrando así una administración y una gestión pública más eficiente por parte del SRI

Reducir mediante Decreto Ejecutivo la tasa del ISD al 0% en los pagos que el sector florícola realice al exterior por concepto de regalías, comisiones de exportación, y servicios técnicos especializados, aportando así con la gestión pública, puesto que se impulsaría la economía a través de la disminución de

los costos de producción de las flores haciendo que su precio sea más competitivo en el mercado del exterior.

Considerando lo dispuesto en Sentencia 58-11-IN/22, el Gobierno Nacional debería remitir un nuevo proyecto de Ley, en el cual se contemplen los principios técnicos propios de los tributos indirectos, como el del ISD, enfocándolo de tal manera que garantice los derechos de los contribuyentes y que se contribuya al fin para el que fue creado; evitando así, la emisión de actos administrativos secundarios que contravengan la jerarquía de la legislación superior.

## 8. Bibliografía

- Altamirano, E. F. (2019). Análisis del impuesto a la salida de divisas como tributo regulador. Quito. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7012/1/T3019-MT-Altamirano-Analisis.pdf>
- Andersen. (07 de junio de 2022). *Microsoft Power BI*. Obtenido de <https://lnkd.in/dE6XrYy>
- Asamblea Nacional República del Ecuador. (2018). *Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal*. Quito, Ecuador. Obtenido de [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/Documento\\_Ley-Org%C3%A1nica-Fomento-Productivo-Atracci%C3%B3n-Inversiones.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/Documento_Ley-Org%C3%A1nica-Fomento-Productivo-Atracci%C3%B3n-Inversiones.pdf)
- Asociación Nacional de Productores y Exportadores de Flores del Ecuador. (2021). *Reporte Comparativo, Ecuador - Colombia*. Obtenido de EXPOFLORES: <https://expoflores.com/wp-content/uploads/2021/05/reporte-comparativo.pdf>
- Circular-NAC-DGECCGC18-00000006. (2018). Quito: Servicio de Rentas Internas C. Obtenido de <https://vlex.ec/vid/nac-dgeccgc18-00000006-sujetos-746402397>
- COBUS. (22 de agosto de 2022). Reporte importaciones año 2012-2021. Quito. Obtenido de <https://www.cobusgroup.com/>
- Código Tributario. (2005). Quito: Comisión de Legislación y Codificación. Obtenido de <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Código Tributario. (2005). Art. 30.2. Comisión de Legislación y Codificación.
- Comisión de Legislación y Codificación. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI*. Quito. Obtenido de [www.lexis.com.ec](http://www.lexis.com.ec)
- Constitución de la República del Ecuador (CRE). (2008). Ecuador: Presidencia de la República .
- Constitución de la República del Ecuador (CRE). (2008). Art. 226. Quito: Asamblea Nacional Constituyente.

Constitución de la República del Ecuador (CRE). (2008). Art. 227. Quito: Asamblea Nacional Constituyente.

Cucci, J. B. (s.f.). Los fines extrafiscales de los tributos.

Cuestas, J., & Góngora, S. (julio de 2014). Análisis crítico de la recaudación y composición tributaria. *Revista Escuela Politécnica Nacional*. Obtenido de <http://www.revistapolitecnica.epn>.

Ecuador, C. C. (2022). *Sentencia NO. 58-11-IN/22 y acumulados*. Quito.

Ecuador, C. C. (2022). *Sentencia No. 58-11-IN/22 y acumulados*. Quito.

Ecuadorinmediato. (6 de enero de 2015). Recaudación tributaria representa alrededor del 50% de Presupuesto General del Estado, según autoridades. *ECUADORINMEDIATO*. Obtenido de [http://www.revistapolitecnica.epn.edu.ec/ojs2/index.php/revista\\_politecnica2/article/view/303/pdf](http://www.revistapolitecnica.epn.edu.ec/ojs2/index.php/revista_politecnica2/article/view/303/pdf)

El Comercio. (16 de Noviembre de 2016). 22 reformas tributarias en casi una década en Ecuador. págs. Recuperado de <http://www.elcomercio.com/actualidad/impuestosecuador-economia-sri-terremoto.html>.

Federación Ecuatoriana de Exportadores. (Febrero de 2022). Obtenido de FEDEXPOR: [www.fedexpor.com](http://www.fedexpor.com)

Ferrajoli, L. (2001). *La democracia Constitucional*. Buenos Aires: Eudeba.

Henríquez, J. (2015). Impuestos recaudadores versus reguladores. *Centro de Estudios Tributarios*, 172. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/>

Henríquez, J. Y. (2012). *Revista de Estudios Tributarios*.

Jácome, W. (2021). Recaudación de Impuestos en Ecuador: 2018 – 2020. *QUALITAS Revista Científica*, 22. Recuperado el 11 de Agosto de 2022, de <https://revistas.unibe.edu.ec/index.php/qualitas/article/view/103/137>

Lasso Medoza, G. (2022). *Decreto Ejecutivo 327*. Quito. Obtenido de <https://asobanca.org.ec/wp-content/uploads/2022/01/Decreto-Ejecutivo-Nro.-327-Reduccion-ISD-de-transferencias-de-divisas-al-exterior-para-importaciones-de-combustibles.pdf>

Lasso Mendoza, G. (2021). *Decreto Ejecutivo 298*. Quito. Obtenido de <https://www.comunicacion.gob.ec/decreto-ejecutivo-no-298/>

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos. (2011). *Artículo innumerado*. Quito.

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal. (2021). Quito: Presidencia de la República . Obtenido de <https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/12/Ley-Organica-para-el-Desarrollo-Economico-y-Sostenibilidad-Fiscal-tras-la-Pandemia-Covid-19.pdf>

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. (2007).

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. (21 de agosto de 2018). Asamblea Constituyente. Obtenido de <https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-11/ley%20equidad.pdf>

- Martínez, R. O. (24 de Noviembre de 2005). *Derecho Ecuador.com*. Obtenido de <https://derechoecuador.com/la-declaratoria-de-inconstitucionalidad-de-actos-normativos-y-actos-administrativos/#:~:text=Es%20la%20declaraci%C3%B3n%20de%20voluntad,tienen%20car%C3%A1cter%20de%20obligatoriedad%20general>.
- Paz y Miño, J. J. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. Quito, Ecuador: SRI - PUCE-THE.
- Pérez Royo, F. (2007). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Décimo Séptima Edición*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (2010). Quito: Correa, Rafael.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social. (2013). Quito: Rafeal Correa. Obtenido de <https://www.cip.org.ec/attachments/article/552/REGISTRO%20OFICIAL%20No%20877.pdf>
- Reporte Corporativo Ecuador - Colombia. (2021). *www.expoflores.com*. Obtenido de <https://expoflores.com/wp-content/uploads/2021/05/reporte-comparativo.pdf>
- Servicio de Rentas Internas. (23 de agosto de 2012 - 2022). *Estadísticas Generales de recaudación*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*. Quito: SRI. Obtenido de [https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/16812/mod\\_page/content/58/Nueva\\_politica\\_fiscal.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/16812/mod_page/content/58/Nueva_politica_fiscal.pdf)
- Servicio de Rentas Internas. (2017 -2020). *Estadísticas Generales de recaudación*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. Barcelona.
- Superintendencia de Compañías. (25 de agosto de 2022). *Portal de Información / Consulta de Compañías*. Obtenido de <https://appscvsconsultas.supercias.gob.ec/consultaCompanias/busquedaCompanias.jsf>
- Troya J., J. V. (1990). *Derecho tributario internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Yñiguez, R. (s.f.). La Preservación del Medio Ambiente. *Impuestos Pigouvianos versus Mercado Derecho de Emisión*.

#### **Tabla de ilustraciones:**

- 1 Servicio de Rentas Internas - Recaudación Nacional
- 2 Evolución histórica de devoluciones y compensaciones de impuestos (Miles de dólares)
- 3 Recaudación Nacional SRI

- 4 Importaciones anuales (en miles de dólares)
- 5 Exportación de flores
- 6 Exportaciones de Ecuador a Estados Unidos
- 7 Evolución de exportaciones de flores (Volumen)
- 8 Principales destinos de exportación
- 9 Exportadores de Flores - Servicios Técnicos y Regalías
- 10 Exportaciones de Flores a Estados Unidos
- 11 Exportaciones de Flores a la Unión Europea
- 12 Exportaciones de Flores a Canadá
- 13 Impuesto a la Salida de Divisas por Servicios Técnicos y Regalías