



fecha de presentación: 18/01/2026, fecha de aceptación: 13/02/2026, fecha de publicación: 25/02/2026

Jessica Nicole Pazmiño-López

E-mail: jpazmino16@indoamerica.edu.ec

Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-9613-4793>

Erika Cristina García-Erazo

E-mail: egarcia17@indoamerica.edu.ec

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8546-3594>

Carrera de Derecho de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Tecnológica Indoamérica. Ambato, Ecuador

Cita sugerida (APA, séptima edición)

Pazmiño-López, J. N., & García-Erazo, E. C. (2026). Exoneraciones tributarias en el comercio exterior: análisis de las Zonas Francas y ZEDE en Ecuador. *Revista Sociedad & Tecnología*, 9(S1), 464-479, DOI: <https://doi.org/10.51247/st.v9iS1.136>.

==== o ====

Exoneraciones tributarias en el comercio exterior: análisis de las Zonas Francas y ZEDE en Ecuador

RESUMEN

El presente estudio tuvo como objetivo analizar la eficacia de las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) en Ecuador durante el período 2022–2024, con la finalidad de verificar su correspondencia con los principios de equidad y eficiencia tributaria establecidos en la Constitución y el Código Tributario. Se adoptó un enfoque cualitativo de carácter jurídico-crítico y descriptivo-exploratorio, sustentado en el análisis documental de normativa vigente, informes fiscales oficiales, reportes de inversión extranjera directa, estadísticas de exportaciones y documentos institucionales emitidos por el Banco Central del Ecuador, el Servicio de Rentas Internas y el Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca. Los resultados evidenciaron una desconexión entre el costo fiscal asumido por el Estado y los beneficios económicos generados por estos regímenes especiales. Se observó una disminución sostenida de la inversión extranjera directa y un impacto marginal en las exportaciones y en la generación de empleo, pese a la ampliación de incentivos fiscales. Asimismo, se identificó la ausencia de mecanismos efectivos de control, evaluación periódica y medición del desempeño, lo cual limitó la verificación objetiva del retorno económico de las exoneraciones. Se concluyó que los incentivos tributarios no han cumplido plenamente sus finalidades de atracción de inversión, dinamización del comercio exterior y creación de empleo, lo que vulnera los principios constitucionales de equidad y eficiencia tributaria. En consecuencia, se planteó la necesidad de reformas legales orientadas a incorporar auditorías técnicas periódicas, indicadores de desempeño verificables y una mayor coordinación interinstitucional para garantizar la efectividad de los beneficios fiscales.

Palabras clave: Derecho tributario, exoneraciones tributarias, comercio exterior, zonas francas, ZEDE

Tax exemptions in foreign trade: an analysis of Free Trade Zones and ZEDEs in Ecuador

ABSTRACT

This study aimed to analyze the effectiveness of tax exemptions granted to Free Trade Zones and Special Economic Development Zones (ZEDEs) in Ecuador during the period 2022–2024, in order to verify their alignment with the principles of equity and tax efficiency established in the Constitution and the Tax Code. A qualitative, legal-critical, and descriptive-exploratory approach was adopted, based on documentary analysis of current regulations, official tax reports, foreign direct investment reports, export statistics, and institutional documents issued by the Central Bank of Ecuador, the Internal Revenue Service, and the Ministry of Production, Foreign Trade, Investment, and Fisheries. The results revealed a disconnect between the fiscal cost assumed by the State and the economic benefits generated by these special regimes. A sustained decline in foreign direct investment and a marginal impact on exports and job creation were observed, despite the expansion of tax incentives. Furthermore, the absence of effective control mechanisms, periodic evaluation, and performance measurement was identified, which limited the objective verification of the economic return of the exemptions. It was concluded that the tax incentives have not fully achieved their objectives of attracting investment, boosting foreign trade, and creating jobs, thus violating the constitutional principles of tax equity and efficiency. Consequently, the need for legal reforms was raised, aimed at incorporating periodic technical audits, verifiable performance indicators, and greater inter-institutional coordination to guarantee the effectiveness of the tax benefits.

Keywords: Tax law, tax exemptions, foreign trade, free trade zones, ZEDE

==== o ====

Isenções Fiscais no Comércio Externo: Uma Análise das Zonas Francas e das ZEDEs no Equador

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar a eficácia das isenções fiscais concedidas às Zonas Francas e Zonas Especiais de Desenvolvimento Económico (ZEDEs) no Equador durante o período de 2022 a 2024, de forma a verificar o seu alinhamento com os princípios de equidade e eficiência fiscal estabelecidos na Constituição e no Código Fiscal. Adotou-se uma abordagem qualitativa, jurídico-crítica e descritivo-exploratória, baseada na análise documental de regulamentos em vigor, relatórios fiscais oficiais, relatórios de investimento direto estrangeiro, estatísticas de exportação e documentos institucionais emitidos pelo Banco Central do Equador, pela Receita Federal e pelo Ministério da Produção, Comércio Exterior, Investimento e Pesca. Os resultados revelaram uma desconexão entre o custo fiscal assumido pelo Estado e os benefícios económicos gerados por estes regimes especiais. Observou-se um declínio sustentado do investimento direto estrangeiro e um impacto marginal nas exportações e na criação de emprego, apesar da expansão dos incentivos fiscais. Além disso, identificou-se a ausência de mecanismos de controlo eficazes, de avaliação periódica e de medição do desempenho, o que limitou a verificação objetiva do retorno económico das isenções. Concluiu-se que os incentivos fiscais não atingiram plenamente os seus objetivos de atrair investimento, dinamizar o comércio externo e gerar emprego, violando, assim, os princípios constitucionais da equidade e da eficiência fiscal. Consequentemente, foi salientada a necessidade de reformas legais que visem a incorporação de auditorias técnicas periódicas, indicadores de desempenho verificáveis e uma maior coordenação interinstitucional para garantir a eficácia dos benefícios fiscais.

Palavras-chave: Direito fiscal, isenções fiscais, comércio externo, zonas francas, ZEDE

INTRODUCCIÓN

En Ecuador, las exoneraciones tributarias constituyen un instrumento central de política fiscal orientadas a estimular la inversión productiva, fomentar la generación de empleo y fortalecer el comercio exterior. Los regímenes de Zonas Francas y Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), adquieren relevancia, al concentrar incentivos tributarios, aduaneros y regulatorios con el fin de atraer inversión extranjera y promover el desarrollo de sectores estratégicos de la economía. En este contexto, el análisis jurídico-tributario resulta indispensable para comprender si estos incentivos cumplen efectivamente con los principios de equidad y eficiencia tributaria establecidos en la Constitución y en el Código Tributario del Ecuador, principios que exigen que los incentivos fiscales generen beneficios reales y proporcionales tanto para los contribuyentes como para el Estado.

El régimen de Zonas Francas fue introducido en el Ecuador en el año 1991 como un mecanismo de atracción de inversión extranjera y fomento del comercio exterior, posteriormente, en el año 2010, este modelo fue reemplazado por las ZEDE, concebidas como espacios de desarrollo productivo territorial. No obstante, en el año 2023 con la promulgación de la Ley Orgánica de Urgencia Económica Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, se reintrodujo el régimen de Zonas Francas, ampliando los incentivos fiscales previstos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y en la Ley de Régimen Tributario Interno.

No obstante, la revisión de los resultados macroeconómicos obtenidos entre los años 2022 y 2024 pone en evidencia una desconexión entre los incentivos otorgados y los resultados esperados, a pesar de que las exoneraciones tributarias a las Zonas Francas y ZEDE se han ampliado, los resultados económicos obtenidos no reflejan el impacto esperado. Según el Banco Central del Ecuador (2024), la Inversión Extranjera Directa en 2023 alcanzó únicamente USD 475,03 millones, lo que representa una caída del 46,1% respecto a 2022. En 2024, la IED continuó en descenso, reduciéndose a USD 232,11 millones, el nivel más bajo registrado en los últimos catorce años, esta disminución en la IED pone en duda la efectividad de los incentivos fiscales en la atracción de inversión extranjera, que es uno de los principales objetivos del régimen, del mismo modo, las exportaciones totales disminuyeron un 5,3% entre enero y octubre de 2023 en comparación con el mismo período de 2022.

En este contexto, estudios previos sugieren que la sola concesión de exoneraciones tributarias no garantiza resultados económicos sostenibles si no se encuentra acompañada de mecanismos efectivos de control y evaluación de impacto (Mendoza, et al., 2025). En contraste, los modelos normativos aplicados en países de América Latina demuestran que los regímenes de zonas francas pueden generar resultados favorables cuando se respaldan en sistemas sólidos de supervisión. Esta situación evidencia la incertidumbre existente en el Ecuador respecto de los mecanismos de control sobre el retorno económico de los beneficios fiscales otorgados, lo que podría comprometer la observancia de los principios de equidad y eficiencia tributaria establecidos en el artículo 300 de la Constitución.

De esta manera, surge la pregunta central de la presente investigación: *¿en qué medida la falta de mecanismos efectivos de control sobre las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y ZEDE vulnera los principios constitucionales de equidad y eficiencia tributaria?* El objetivo del estudio es analizar la eficacia de las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y ZEDE en el período 2022–2024, para verificar si estos incentivos cumplen con los principios constitucionales del régimen tributario y con las finalidades para las que fueron concebidos.

Metodología

La presente investigación adopta un enfoque cualitativo, jurídico-crítico y empírico, orientado al análisis de la eficacia de las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y Zonas Especiales de Desarrollo Económico en Ecuador, con un enfoque particular en los principios de equidad y eficiencia tributaria establecidos en la Constitución y en el Código

Tributario, este enfoque permite abordar la problemática desde una perspectiva interpretativa, permitiendo un análisis en profundidad de los datos normativos, fiscales y económicos.

El diseño de la investigación es descriptivo-exploratorio, basado en el análisis documental de fuentes secundarias, como informes fiscales oficiales, informes sectoriales, informes de inversión extranjera directa y exportaciones emitidos por entidades gubernamentales como el Banco Central del Ecuador, el Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca, el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Instituto Nacional de Estadística y Censos, entre otros documentos disponibles. Estos datos han sido seleccionados por su relevancia y calidad para el análisis fiscal y económico de las Zonas Francas y ZEDE en el período 2022-2024. El análisis se realizó de forma descriptiva y comparativa, enfocándose en la relación entre los beneficios fiscales y los resultados económicos, a través de los datos obtenidos, se identificaron patrones que evidencian la desconexión entre las exoneraciones fiscales otorgadas y el retorno económico esperado en términos de generación de empleo y atracción de inversión extranjera.

MARCO TEORICO

Exoneraciones/exención: concepto y naturaleza jurídica

La exoneración tributaria se configura como una medida de carácter excepcional adoptada por el Estado, mediante la cual se libera total o parcialmente a determinados sujetos pasivos o actividades económicas del cumplimiento de obligaciones fiscales previamente establecidas por la ley. Su aplicación puede darse en los distintos niveles de gobierno y su objetivo es la dinamización de la economía, la reducción de la carga impositiva en sectores estratégicos, el fomento de la inversión, innovación y desarrollo tecnológico (Peñañiel y Silva, 2024). Según Del Campo (2024), afirma lo siguiente:

Las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible. Al respecto, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal; por lo tanto, cuando el hecho imponible nace y/o los sujetos o actividades, previstos en la exoneración, se encuentran desde un inicio gravados, no se desarrolla el efecto del pago del tributo, teniendo en cuenta que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo. (p.30)

En tal sentido, las exoneraciones tributarias actúan sobre supuestos en los que el hecho generador se configura plenamente y, en condiciones normales, la obligación tributaria sería exigible, dicha obligación pierde su exigibilidad, ya sea en atención a la condición del sujeto pasivo o a la naturaleza de la actividad gravada.

Por otro lado, Valarezo (2006) cataloga a las exoneraciones como beneficios fiscales, entendidos como instrumentos excepcionales orientados a proteger intereses públicos de carácter extrafiscal cuya relevancia supera el costo recaudatorio que conllevan. Bajo esta perspectiva, tales beneficios se justifican únicamente por finalidades de orden público y por objetivos económicos y sociales que el Estado busca promover.

Montero (1980) manifiesta que la "exención es una técnica de legislatura impositiva que impide total o parcialmente el nacimiento de la deuda tributaria que, por el acaecimiento del hecho imponible, correspondería pagar" (p.162), En consecuencia, la definición de exención debe incorporar necesariamente dos elementos: (i) la verificación del hecho imponible, lo que permite distinguirla de las situaciones de no sujeción; y (ii) la imposibilidad de que la deuda tributaria nazca.

En Ecuador, el Código Tributario define "exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social" (Código Tributario, 2005, art.31). En lo que refiere el artículo, la exención o exoneración tributaria no elimina el impuesto ni el hecho generador, sino que libera

legalmente al contribuyente del deber de pagar el tributo, la cual responden a una decisión de política pública, en la cual el Estado prioriza el interés general sobre la recaudación inmediata, buscando garantizar principios como la equidad tributaria, el desarrollo productivo y la justicia social

En el ámbito del derecho tributario, resulta imprescindible diferenciar conceptualmente la exención de la deducción, en tanto ambas figuras, aunque vinculadas a beneficios fiscales, producen efectos jurídicos distintos en la configuración de la obligación tributaria.

Mientras que la exención tributaria implica en la "eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho" (Riascos, 2017, p. 46). Las deducciones representan gastos personales aplicables a personas naturales, cuya base imponible constituiría el hecho generador del impuesto sobre la renta, lo que obliga a dichos contribuyentes a presentar la declaración correspondiente y, en su caso, a satisfacer el tributo resultante (Zapata, 2019).

La exoneración tributaria constituye un beneficio fiscal que elimina la obligación de pagar un tributo que, en condiciones normales, nacería como consecuencia de la realización de un hecho imponible específico. Este mecanismo, utilizado de manera estratégica por el Estado, busca incentivar sectores clave de la economía, como el comercio exterior, y promover el desarrollo de actividades productivas en áreas específicas, como son, las ZF y las ZEDE.

Incentivos fiscales y comercio exterior

Los incentivos fiscales son herramientas mediante las cuales el Estado orienta la conducta de los agentes económicos, asumiendo para ello un costo fiscal definido destinado a impulsar determinados sectores productivos tales como deducciones, exoneraciones o exenciones impositivas (Córdova, et al., 2022). A través de estos beneficios, el Estado busca estimular a los contribuyentes para fomentar actividades que contribuyan al desarrollo económico y social.

Según Díaz (2017), el comercio exterior constituye un eje fundamental para el desarrollo económico de un país, al generar ingresos significativos a través de las exportaciones, la actividad agrícola y la comercialización de productos estratégicos. De la misma manera, concuerda Gómez (2006), al mencionar que el comercio exterior constituye una base muy amplia de la actividad económica del país.

En Ecuador, el comercio exterior es un elemento clave del modelo económico, dado que la estructura productiva depende de las exportaciones y del acceso a insumos importados, la evidencia demuestra que el desempeño del sector externo influye directamente en el crecimiento del PIB, lo que impulsa la adopción de incentivos fiscales para fortalecer la competitividad y reducir la vulnerabilidad frente a factores externos (Vera, et al., 2025).

El COPCI, en el artículo 1 al 4 en cual constituye el marco jurídico central que regula la actividad productiva y su vinculación con el comercio exterior en Ecuador; su ámbito de aplicación abarca a todas las personas y organizaciones que intervienen en procesos productivos a nivel nacional, comprendiendo desde el uso de factores de producción hasta la distribución y el intercambio comercial, tanto interno como transfronterizo (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010).

En este contexto normativo, el COPCI no solo regula de manera general la actividad productiva y el comercio exterior, sino que también establece regímenes especiales orientados a incentivar la inversión y la competitividad, entre los cuales destacan las Zonas Francas y las Zonas Especiales de Desarrollo Económico.

Zonas Francas y ZEDE

Según Whittembury Esparza (2006), las Zonas Francas son áreas delimitadas y autorizadas por el presidente, donde se aplican regímenes especiales en comercio exterior y tributación, los usuarios autorizados pueden dedicarse a la producción y comercialización de bienes para

la exportación y reexportación. Por otro lado, Serrano (2024) las define como áreas extraterritoriales ubicadas dentro del territorio nacional, donde los usuarios autorizados realizan actividades de producción y comercialización de bienes, ya sea para la importación, exportación o reexportación, así como la prestación de servicios relacionados con el comercio exterior.

En el Ecuador, este sistema se implementado en el año 1991, las define como áreas geográficas delimitadas del territorio nacional que, para efectos tributarios y aduaneros, se rigen por el principio de extraterritorialidad, conforme al cual determinadas operaciones económicas realizadas en su interior son jurídicamente asimiladas a aquellas efectuadas fuera del territorio aduanero nacional. Este principio configura un régimen jurídico especial aplicable al ingreso, permanencia, transformación y salida de mercancías, caracterizado por la concesión de incentivos fiscales (Tinoco, 2024).

Ecuador, cuenta con tres zonas francas, que son las siguientes: TAGSA, con un área de 21.44 hectáreas, destinada a servicios y ubicada en el aeropuerto de guayaquil; TURISFRANCA, que abarca 146.2 hectáreas, de carácter turístico, y se encuentra en el mismo lugar donde opera el teleférico; y EMPESA, que ocupa 1,148 hectáreas, también dedicada a servicios, y está situada en el Aeropuerto de Quito (Ministerio de la Producción, s. f).

El COPCI define a las Zonas Francas como áreas geográficas delimitadas dentro del país que operan bajo un régimen especial en materias tributarias, aduaneras, comerciales, financieras y tecnológicas (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, art. 34).

Tabla 1

Objetivos Generales de las Zonas Francas COPCI

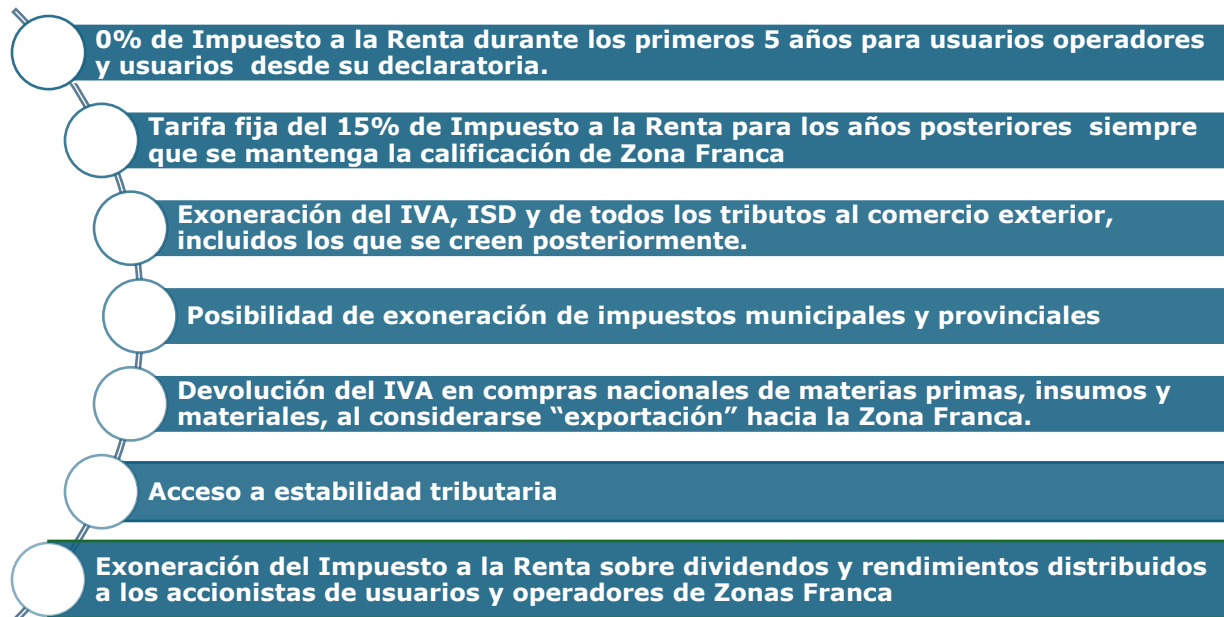
Objetivos General de las Zonas Francas	
1 Generación de empleo	9 Facilitación del comercio
2 Atracción de inversiones	10 Asociatividad comunitaria
3 Competitividad nacional	11 Infraestructura estratégica
4 Cadenas globales de valor	12 Externalización de procesos
5 Facilitación del comercio exterior	13 Aprovechamiento del nearshoring
6 Innovación y tecnología	14 Nivelación competitiva
7 Internacionalización	15 Proyectos exportadores
8 Desarrollo territorial	16 Infraestructura para usuarios

Nota. Información obtenida del art.35 de Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversión (2010).

El COPCI, en el art 125.1, establece que las exenciones en las Zonas Francas giran en torno a las importaciones de insumos, bienes de capital y materias primas realizadas por los usuarios operadores y usuarios, quedarse liberadas del pago de todos los tributos aplicables al comercio exterior, siempre que dichos bienes se destinen exclusivamente al área autorizada o se incorporen en los procesos productivos desarrollados dentro de ella (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión, 2010).

Figura 1

Incentivos fiscales contemplado en el Código Orgánico De La Producción, Comercio E Inversiones y en la Ley De Régimen Tributario Interno



Nota: Información citada de Código Orgánico de Comercio, Producción, Comercio e Inversiones (2010).

Las zonas especiales de desarrollo económico (ZEDE)

Estas zonas se constituyen como instrumentos estratégicos para impulsar la economía a corto plazo en áreas con características físicas, geopolíticas y socioeconómicas específicas, así como un alto potencial dentro de los ejes de desarrollo establecidos por el presidente (Tasiguano, 2011). Son áreas que poseen de un tratamiento diferenciado, cuyo principal objetivo es la explotación de recursos naturales para fomentar la expansión productiva y la creación de empleo, con un enfoque descentralizador.

En 2023, con la promulgación de la Ley Orgánica de Urgencia Económica Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, se introdujeron reformas en la transición de las zonas francas a las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, esta ley trajo consigo cambios sustanciales, particularmente en lo que respecta a la creación de estas zonas, que ahora, bajo el nuevo marco normativo, solo pueden ser propuestas por el sector público (Serrano, 2024).

No obstante, debe reconocerse que unas ZEDE correctamente estructuradas y sometidas a un marco regulatorio claro pueden constituir un instrumento estratégico para el desarrollo económico del país. En esta línea, el proyecto de ley presentado por el expresidente Guillermo Lasso planteó reformas orientadas a superar las deficiencias existentes, proponiendo la delegación de la iniciativa al sector privado y la simplificación de los procedimientos administrativos, tales modificaciones buscaban dotar a las ZEDE de un funcionamiento más ágil, eficiente y coherente con los objetivos de fomento productivo y atracción de inversión que justifican su creación.

Sistema de control de las Zonas Francas y ZEDE en Ecuador

El régimen de las ZEDE y Zonas Francas en el Ecuador se fundamenta en el COPCI, complementado por la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo (2023) y su reglamento de 2024, que regulan su funcionamiento y establecen incentivos fiscales como la exoneración del Impuesto a la Renta por cinco ejercicios y la suspensión de tributos al comercio exterior. Las nuevas Zonas Francas se rigen por la reforma de 2023, mientras que las ZEDE mantienen vigencia bajo el marco original del COPCI, con supervisión técnica del Ministerio de Producción.

La fiscalización se ejerce de forma conjunta por el CEPAI, el SRI y la SENA, imponiéndose a operadores y usuarios la obligación de implementar sistemas de control de inventarios, constituir garantías aduaneras y presentar reportes periódicos para conservar sus beneficios.

El acceso a los incentivos está condicionado al cumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras, operativas y de inversión, incluyendo metas de facturación, empleo y exportación, bajo un régimen sancionatorio estricto frente a usos indebidos o actos ilícitos. La estructura institucional integrada por el MPCEIP, CEPAI, SRI, SENA y el Consejo Sectorial avanza hacia una coordinación más efectiva, aunque todavía enfrenta limitaciones que impiden alcanzar niveles óptimos de supervisión regional.

Principio de equidad y eficiencia tributaria.

En la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 300, en concordancia con el artículo 5 del Código Tributario, el régimen tributario se fundamenta en un conjunto de principios esenciales, entre los que se destacan la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (Constitución de la República del Ecuador, 2008; Código Tributario, 2005). Estos principios orientan el diseño y la aplicación del sistema fiscal, buscando asegurar una distribución justa de la carga tributaria, garantizar la eficiencia en la recaudación y promover la confianza en el sistema tributario.

Según Ruiz (2020), el principio de equidad, en el ámbito tributario, implica la obligación de asegurar un trato igualitario entre los sujetos pasivos de la ley fiscal, este principio se fundamenta en la necesidad de conferir un tratamiento homogéneo a todos los contribuyentes, de modo que aquellos que se hallen en circunstancias similares en relación con la carga tributaria, sean sometidos a una normativa fiscal uniforme. Zambrano y García Erika (2024) manifiestan que, el principio de equidad cobra relevancia como un mecanismo para establecer la proporcionalidad de las cargas tributarias según la capacidad económica de los contribuyentes.

Por otro lado, Valdivieso (2020) el principio de eficiencia es de carácter económico, que tiene como objetivo garantizar que los tributos cumplan su propósito recaudatorio, favoreciendo el interés general, con el menor esfuerzo posible tanto para la administración fiscal como para los contribuyentes. Toro (2021), manifiesta que la eficiencia constituye un elemento esencial de la justicia tributaria, ya que la ineficiencia en la recaudación de tributos puede dar lugar a una distribución injusta de la carga fiscal. En efecto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunos contribuyentes puede resultar en que el financiamiento de los gastos e inversiones públicas recaiga de manera desproporcionada sobre aquellos contribuyentes que sí cumplen con sus deberes fiscales.

El alcance jurídico del control tributario en las ZF y ZEDE se basa en la necesidad de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulan los beneficios y exoneraciones otorgados a las empresas ubicadas en estas zonas. Este control tiene como objetivo principal garantizar que las exoneraciones se apliquen de manera correcta y transparente, evitando el uso indebido o fraudulento de los incentivos fiscales.

El control tributario en estas zonas está intrínsecamente vinculado con los principios de equidad y eficiencia tributaria, desde la perspectiva de la equidad, es fundamental que las exoneraciones y beneficios fiscales se distribuyan de manera justa, respetando la capacidad contributiva de cada empresa y evitando que aquellas que no cumplan con los requisitos legales se beneficien indebidamente. En cuanto a la eficiencia, el control debe ser diseñado para maximizar los resultados fiscales con el menor costo administrativo posible, garantizando que la recaudación se realice de manera ágil y sin retrasos innecesarios.

Derecho comparado

En Ecuador, el régimen de Zonas Francas, reformado por la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo (2023), establece un esquema de control interinstitucional a cargo del Ministerio de Producción, la Comisión Estratégica de Promoción y Atracción de Inversiones (CEPAI), el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

En Costa Rica, el régimen de Zonas Francas está regulado por la Ley N.º 7210, con PROCOMER como administrador principal, los incentivos fiscales se mantienen bajo estrictas condiciones, como la presentación anual del Informe de Operaciones (IAO), que incluye detalles sobre inversión, empleo y ventas (Arrieta, 2025). PROCOMER realiza auditorías periódicas para verificar el cumplimiento de estos compromisos, y en caso de incumplimiento, puede suspender o revocar los incentivos fiscales, además, el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Aduanas también desempeñan roles clave en la fiscalización (PROCOMER, 2024).

En Colombia, el régimen de Zonas Francas, establecido por la Ley 1004 de 2005 y el Estatuto Tributario, ofrece un incentivo fiscal en forma de una tarifa especial del 20% sobre el impuesto a la renta para empresas que cumplan con las metas de exportación y generación de empleo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene la responsabilidad de realizar auditorías y operativos de fiscalización, y la revocación de incentivos fiscales; además, la reforma de 2024 exige que los operadores de las zonas presenten anualmente un Plan de Internacionalización, sujeto a verificación mediante auditorías externas (Matamoros y Villalba, 2024).

Finalmente, en Panamá, el régimen es descentralizado, con leyes específicas para cada zona, las zonas disfrutan de exoneraciones fiscales, incluyendo ITBMS, aranceles y, en algunos casos, impuestos sobre la renta. Los mecanismos de control incluyen auditorías realizadas por la Dirección General de Zonas Francas del Ministerio de Comercio e Industrias, en coordinación con la Autoridad Nacional de Aduanas y la Dirección General de Ingresos.

RESULTADOS

El análisis de los datos correspondientes al periodo fiscal de los años 2022, 2023 y 2024 permitieron identificar una desconexión entre el costo fiscal de las exoneraciones otorgadas a las Zonas Francas y ZEDE; y, los resultados económicos generados, evaluando si los incentivos cumplen con los principios constitucionales de equidad y eficiencia tributaria.

A partir de esta premisa, se examinaron los principales indicadores asociados a crecimiento, gasto tributario y empleo, con el fin de determinar en qué medida la falta de mecanismos adecuados de control podría estar debilitando la finalidad de las exoneraciones a los regímenes especiales del comercio exterior. La siguiente tabla muestra el empleo generado por las Zonas Francas y las ZEDE en los años 2022, 2023 y 2024.

Tabla 2

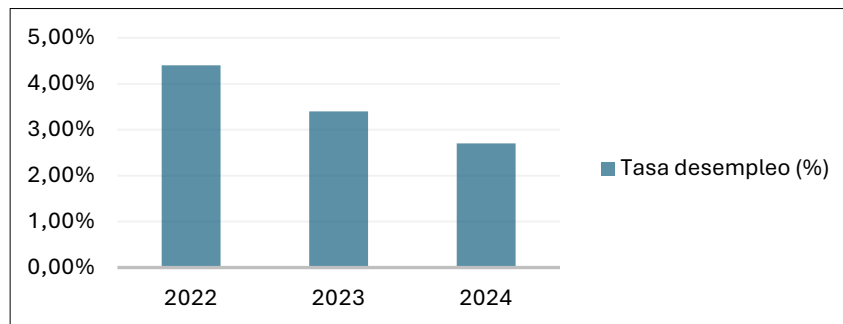
Empleo generado por las Zonas Francas y ZEDE en los años 2022,2023,2024

Año	Empleo directo aproximado
2022	3.364
2023	-
2024	3.145

Nota. Datos obtenidos de Asociación de Zonas Francas de las Américas (2023); Comité de Comercio Exterior de Ecuador (2024)

Figura 2

Tasa de desempleo en los años 2022,2023 y 2024



Nota. INEC (2022,2023,2024)

En el año 2022, se generaron 3.364 empleos directos en las Zonas Francas y ZEDE, y aunque en 2024 se registró un decrecimiento a 3.145 empleos, en 2023 no se presentó estimación alguna debido a la promulgación de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, la cual establece un potencial de generación de hasta 180.000 empleos directos y 500.000 indirectos. Sin embargo, a pesar del aumento de Zonas Francas en 2024, su impacto en la generación de empleo sigue siendo limitado y desproporcionado en relación con el costo fiscal asumido por el Estado.

La siguiente tabla muestra el impacto en la inversión extranjera directa y en las exportaciones en los años 2022, 2023 y 2024.

Tabla 3

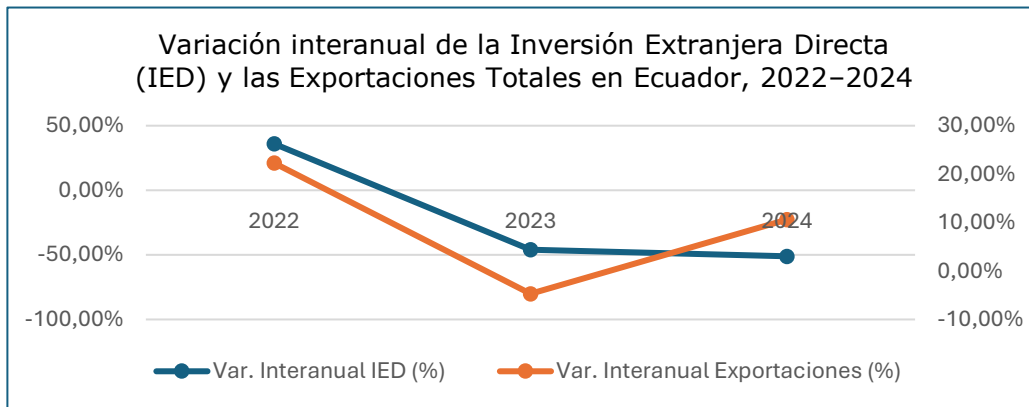
IED y exportación de los años 2022,2023 y 2024

Año	IED Total (USD millones)	Var. Interanual	Exportaciones totales (USD millones)	Var. Interanual (%)
2022	882,04	36% (+)	32.658,3	22,30%
2023	475,03	46,1% (-)	31.126,4	4,70% (-)
2024	232,11	51,1% (-)	34.420,8	10,60%

Nota. Datos obtenidos (Banco Central del Ecuador, 2023; 2024; 2025) (Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca, 2024)

Figura 3

Variación interanual de la IED y exportaciones (2022,2023,2024)



Nota. Datos obtenidos de la tabla 3.

El análisis de los datos fiscales de 2022 a 2024 revela una desconexión entre las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y ZEDE y los resultados económicos obtenidos. En cuanto a la Inversión Extranjera Directa, aunque en 2022 se alcanzaron USD 882 millones, en 2023 y 2024 se registraron caídas significativas, alcanzando USD 475 millones y USD 232,11 millones, respectivamente, esta tendencia regresiva indica que los incentivos fiscales no han cumplido su objetivo de atraer inversión extranjera.

A pesar de que las exportaciones mostraron un aumento en 2024 (+10,6 %), este repunte no se corresponde con el impacto de las zonas francas, cuyo aporte sigue siendo marginal. Estos resultados demuestran que el Estado ha otorgado beneficios fiscales sin obtener un retorno económico proporcional, lo que contraviene los principios de eficiencia tributaria y equidad establecidos en el artículo 300 de la Constitución. La siguiente tabla muestra la relación entre el PIB, el gasto tributario y el gasto atribuible a Zonas Francas y ZEDE:

Tabla 4

PIB, gasto tributario y atribuible a las ZF/ZEDE (2022,2023,2024)

Año	PIB (millones)	%PIB	Gasto tributario total (USD millones)	GT/PIB %	Gasto atribuible a ZF/ZEDE (USD, estimado)
2022	116.133.121	5,90	5.151,80	4,50%	20,4
2023	121.147.057	2,00	5.776,06	4,90%	21,67
2024	124.676.075	-2	6.607,35	5,30%	23,86

Nota. Datos obtenidos del Manual Gasto Tributario (2022,2023,2024).

El análisis del gasto tributario atribuible a las Zonas Francas (ZF) y ZEDE muestra un crecimiento en términos absolutos, pasando de USD 20,4 millones en 2022 a USD 23,86 millones en 2024, sin embargo, este aumento sigue representando solo un 0,36 % - 0,40 % del gasto tributario total, lo que indica que la incidencia fiscal de estas zonas es marginal. A pesar de las exoneraciones fiscales otorgadas, los resultados económicos (como la inversión extranjera directa y la creación de empleo) no muestran un impacto proporcional, evidenciando la falta de mecanismos efectivos de control y evaluación.

DISCUSIÓN

El análisis jurídico económico al período 2022–2024 revela que la falta de mecanismos efectivos de control sobre las exoneraciones tributarias otorgadas a las Zonas Francas y ZEDE impacta directamente en la vulneración de los principios de equidad y eficiencia tributaria establecidos en el artículo 300 de la Constitución y desarrollados en el artículo 5 del Código Tributario. La ausencia de evaluaciones ex post, la falta de indicadores de desempeño exigibles y la débil coordinación institucional entre entidades clave como el MIPRO, el SRI y el SENA impide verificar si los beneficios fiscales están logrando sus fines de generación de empleo, atracción de inversión y dinamización del comercio exterior, siendo asó, esta falta de verificación y control un trato fiscal privilegiado sin justificación objetiva, afectando la equidad horizontal y desvirtuando la función de las exoneraciones, que según la razonabilidad constitucional, solo deben mantenerse cuando generen un retorno verificable y de proporcional a la colectividad.

La evidencia empírica obtenida durante el periodo analizado muestra que los resultados económicos corresponden con las expectativas generadas por los incentivos fiscales, aunque, en 2024 se observó un incremento marginal en el empleo dentro de las Zonas Francas, la tasa no supera el 0,05 % de la Población Económicamente Activa (PEA). Además, la inversión extranjera directa ha experimentado caídas significativas, lo que demuestra que los incentivos fiscales no están cumpliendo su objetivo de atraer capitales productivos.

A pesar de que las exportaciones totales del país muestran un crecimiento en 2024, este comportamiento no se puede atribuir al funcionamiento de las Zonas Francas y ZEDE, cuyo aporte sigue siendo marginal en relación con el total de las exportaciones la desconexión entre los beneficios fiscales otorgados y los resultados económicos obtenidos contraviene el principio de eficiencia tributaria, que exige que los incentivos fiscales generen un retorno económico proporcional y verificable.

En el análisis de derecho comparado, se observa que este problema no es exclusivo del modelo de zonas francas en Ecuador, sino que está relacionado con el diseño institucional, países como Costa Rica, Colombia y Panamá cuentan con sistemas de control más consolidados, que incluyen auditorías periódicas y evaluaciones de desempeño. Por ejemplo, PROCOMER en Costa Rica aplica auditorías anuales con metodologías estandarizadas, mientras que Colombia exige auditorías externas remitidas a la DIAN y el MinCIT, y Panamá mantiene un sistema robusto de control aduanero con trazabilidad electrónica.

En consecuencia, los hallazgos evidencian que la debilidad de los mecanismos de control en las Zonas Francas y ZEDE afecta la eficacia de los incentivos fiscales y vulnera los principios constitucionales de equidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria del régimen tributario ecuatoriano, mientras no se implemente una fiscalización robusta, sustentada en auditorías técnicas, indicadores de desempeño y coordinación interinstitucional, las exoneraciones fiscales continuarán operando sin una verificación objetiva de su retorno económico.

CONCLUSIONES

El análisis de los datos fiscales entre 2022 y 2024 revela que la ausencia de mecanismos efectivos de control sobre las exoneraciones tributarias en las Zonas Francas y ZEDE ha generado una desconexión directa entre los incentivos otorgados y los resultados económicos obtenidos, esta deficiencia en el control y evaluación vulnera los principios de equidad y eficiencia tributaria consagrados en el artículo 300 de la Constitución y en el artículo 5 del Código Tributario.

El marco normativo actual de los regímenes de Zonas Francas y ZEDE amplía los incentivos fiscales sin exigir obligaciones de resultados concretos, esto da lugar a un gasto tributario que, en ausencia de indicadores de desempeño claros y evaluaciones periódicas, funciona más como un privilegio tributario que como una política pública orientada a resultados.

La evidencia comparada con modelos más consolidados en países como Costa Rica, Colombia y Panamá muestra que el modelo ecuatoriano de Zonas Francas y ZEDE no está adaptado a las mejores prácticas internacionales, la falta de auditorías periódicas, la ausencia de sistemas de evaluación técnica y la falta de trazabilidad de los beneficios fiscales son elementos que requieren ser reformados.

Para garantizar la eficacia de los incentivos fiscales y cumplir con los principios constitucionales de eficiencia y equidad, se requieren reformas legales que obliguen a la implementación de auditorías técnicas periódicas y metodologías claras de evaluación costo-beneficio. Además, es necesario establecer indicadores de desempeño obligatorios que permitan medir los resultados de los incentivos fiscales y asegurar que estos sean proporcionados y verificables.

LIMITACIONES DEL ESTUDIO

La investigación presentó algunas limitaciones. En primer lugar, el análisis se sustentó en información secundaria proveniente de informes oficiales, normativa jurídica y estadísticas macroeconómicas disponibles, lo cual restringió la posibilidad de contrastar los resultados con evidencia empírica directa obtenida de operadores, usuarios o administradores de Zonas Francas y ZEDE. Asimismo, la disponibilidad de datos fue limitada debido a la falta de series estadísticas homogéneas y continuas sobre empleo, inversión y productividad específica de estos regímenes especiales. Adicionalmente, la reciente reforma normativa del año 2023 impidió evaluar efectos de largo plazo, por lo que los hallazgos corresponden únicamente a un análisis de corto plazo y deben interpretarse con cautela.

ESTUDIOS FUTUROS

Se recomienda que investigaciones futuras incorporen metodologías mixtas que combinen análisis jurídico-económico con trabajo de campo, mediante entrevistas a autoridades tributarias, operadores de zonas francas, inversionistas y funcionarios públicos vinculados al comercio exterior. Igualmente, resulta pertinente desarrollar estudios econométricos que midan el impacto real de los incentivos fiscales en variables como productividad, competitividad, generación de empleo formal y encadenamientos productivos. También sería relevante realizar análisis comparados con países latinoamericanos que poseen regímenes consolidados de zonas francas, a fin de identificar buenas prácticas regulatorias y mecanismos de control aplicables al contexto ecuatoriano.

RECONOCIMIENTO

Las autoras expresan su agradecimiento a la Carrera de Derecho de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Tecnológica Indoamérica por el apoyo académico brindado durante el desarrollo de la investigación, así como a las instituciones públicas ecuatorianas que ponen a disposición información estadística y normativa necesaria para el análisis jurídico-tributario. De igual manera, se reconoce el aporte de docentes y revisores académicos que contribuyeron con observaciones metodológicas y jurídicas que permitieron fortalecer la calidad del estudio.

APORTE DE LAS AUTORAS

Jessica Nicole Pazmiño López: participó en la conceptualización de la investigación, revisión bibliográfica, recopilación de normativa jurídica, análisis doctrinal y redacción inicial del manuscrito.

Erika Cristina García Erazo: contribuyó en el diseño metodológico, análisis de datos fiscales y económicos, interpretación de resultados, discusión jurídica y revisión crítica del documento.

REFERENCIAS

- Arrieta, Y. (21 de octubre de 2025). *Guía clave para el Informe Anual de Operaciones ante PROCOMER*. Obtenido de BDO Costa Rica: <https://www.bdo.cr/es-cr/publicaciones/2025/guia-clave-para-el-informe-anual-de-operaciones-ante-procomer#:~:text=El%20Informe%20Anual%20de%20Operaciones,operativos%20que%20otorga%20dicho%20r%C3%A9gimen>
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (29 de diciembre de 2010). *Suplemento del Registro Oficial No. 35*. Última Reforma: Registro Oficial 69, 27-VI-2025.
- CODIGO TRIBUTARIO. (14 de Junio de 2005). *Suplemento del Registro Oficial No. 38*. Última Reforma: Edición Constitucional del Registro Oficial 96, 03-X-2025.
- Córdova-León, F., Duque-Espinoza, G., Aguirre-Quezada, J. C., & Sigüencia-Muñoz, A. (2022). Tax incentives and financial performance: empirical evidence of Ecuadorian companies. *Cuadernos de Administración*, 38(73), 1-20. doi:<https://doi.org/10.25100/cdea.v38i73.10984>
- Del Campo Gaete, K. (2024). Análisis del impacto de las exoneraciones tributarias sobre las empresas culturales que producen espectáculos públicos culturales en el Perú. [*Tesis de Magíster*. Universidad de Piura, Perú]. Obtenido de <https://pirhua.udep.edu.pe/item/88603d29-f8a9-496f-92f2-5810f7e6a229>
- Díaz Ramírez, A. (2017). Análisis de la aplicación de exención en la importación por parte de las personas con discapacidad en la ciudad de Esmeraldas. [*tesis de grado*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Esmeraldas, Ecuador]. Obtenido de <https://repositorio.puce.edu.ec/server/api/core/bitstreams/fc95eb1-881b-416a-a2ab-b3b3ed927240/content>
- Banco Central del Ecuador. (2023). *Evolución de la Balanza Comercial por Productos*. Quito. Obtenido de <https://contenido.bce.fin.ec/documentos/Estadisticas/SectorExterno/BalanzaPagos/balanzaComercial/ebc202402.pdf>
- Banco Central del Ecuador. (2023). *Informe de resultados balanza de pagos*. Obtenido de https://contenido.bce.fin.ec/documentos/Estadisticas/SectorExterno/BalanzaPagos/informes/ResultBP_042023.pdf
- Banco Central del Ecuador. (2024). *Informe de evolución de la economía ecuatoriana en 2024 y perspectivas 2025*. Quito. Obtenido de https://contenido.bce.fin.ec/documentos/Administracion/EvolEconEcu_2024pers2025.pdf
- Whittembury Esparza, J. (2006). *Las zonas francas y su tratamiento en las estadísticas de comercio exterior en los países de la comunidad andina*. In XIV Meeting of governmental foreign trade experts. Lima: Andean Community, European Union.
- Matamoros, M., y Villalba Arango, R. (2024). *Los beneficios de las Zonas Francas: Desafíos en su seguimiento con información pública limitada*. Bogotá, Dejusticia. <https://doi.org/10.51438/DJmatamoros2024>
- Mendoza Romero, E., González Toro, A., y Sotomayor Pereira, J. (2025). Zonas francas como motor de reactivación económica en América Latina. Una visión para Ecuador. *Telos*, 27(3), 951-961. doi:<https://doi.org/10.36390/telos273.15>
- Ministerio de la Producción, C. E. (s. f). Obtenido de <http://www.inteligenciaproductiva.gob.ec/zonas-especiales-de-desarrollo-economico>

- Ministerio de Producción, C. E. (2024). *Análisis Trimestral Comercio Exterior Enero-Diciembre*. Obtenido de <https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/2025/02/Analisis-trimestral-de-comercio-exterior-2024.pdf>
- Montero Traibel, J. (1980). *Derecho Tributario Moderno: Derecho Tributario Formal*. Uruguay: Montevideo. Obtenido de https://books.google.com.ec/books/about/Derecho_tributario_moderno.html?id=snnrngEACAAJ&redir_esc=y
- Gómez, A. (2006). Globalización, competitividad y comercio exterior. (2024). *Análisis Económico*, 21(47), 131-178. Obtenido de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=41304708>
- López Peñafiel, P., & Barrera Silva, E. (2024). Exoneración de Tasas y Contribuciones Especiales para Instituciones sin Fines de Lucro en Ecuador. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 3089-3108. doi:https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v8i3.11519
- PROCOMER. (2024). *Manual de Auditorías de PROCOMER para las empresas beneficiarias del Régimen de Zonas Francas 1PRO-NOR-024*. Costa Rica: PWC. Obtenido de: www.procomer.com
- Riascos Chamba, A. (2017). La Exoneración en Materia Tributaria, un Derecho de Favorabilidad al Emprendimiento. *Empresarial*, 11(43), 45-51.
- Ruiz Cabrera, G. (2020). *Principios Tributarios en la cultura tributaria: aspectos teóricos y prácticos*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena. Santa Elena, Ecuador]. URI: <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/5526>
- Serrano de Grazia, P. (2024). *Las Zonas Especiales de desarrollo económico (ZEDES) como una herramienta para la reactivación económica del país*. [Tesis de grado, Universidad del Azuay. Cuenca, Ecuador]. Obtenido de <https://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/15056/1/20572.pdf>
- Tasiguano Moreno, M. (2011). *Las zonas francas y las zonas de desarrollo (ZEDE): Herramientas de política económica y fiscal*. [Tesis de Máster, Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, Ecuador]. URI: <http://hdl.handle.net/10644/3018>
- Tinoco Alba, D. (2024). *Análisis de desarrollo de las Zonas Francas en el Ecuador*. [Tesis de grado, Universidad del Azuay. Cuenca, Ecuador]. URI: <http://dspace.uazuay.edu.ec/handle/datos/14819>
- Toro Londoño, J. G. (2021). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. *Revista Derecho Fiscal* N° 19, Julio-Diciembre de 2021, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3864546>
- Valarezo Guerrero, J. (2006). La Exoneración Tributaria: ¿Un privilegio o Derecho?. [Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador] URI: <http://hdl.handle.net/10644/873>
- Valdivieso Ordoñez, G. (2020). Control tributario, principios constitucionales y rol de la Administración Tributaria. [Tesis de Maestría, Universidad de Posgrado del Estado, Quito, Ecuador]. URI: <http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/6280>
- Vera Litardo, G., Cino Triana, P., Yela Burgos, R., y Maldonado Castro, A. (2025). Incidencia del Comercio Internacional en el Crecimiento Económico Ecuatoriano: 2000 - 2023. *LATAM Revista Latinoamericana De Ciencias Sociales Y Humanidades*, 585-598. doi: <https://doi.org/10.56712/latam.v6i4.4287>

- Zambrano Vargas, M., y García Erazo E. (2024). El principio de equidad en la tributación de personas jurídicas extranjeras (Revisión). *Roca. Revista científico-Educacional De La Provincia Granma*, 182-202. Obtenido de <https://revistas.udg.co.cu/index.php/roca/article/view/4620>
- Zapata, M. (2019). Deducción de gastos personales de los contribuyentes en relación de dependencia en el Ecuador. [Tesis de Maestría en Investigación en Derecho. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador]. URI: <http://hdl.handle.net/10644/6903>