



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

Paper Universitario

EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA INTEGRACIÓN Y EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

AUTOR

César Montaña Galarza,
Rector y docente del Área de Derecho,
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Quito, 2024

DERECHOS DE AUTOR:

El presente documento es difundido por la **Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador**, a través de su **Boletín Informativo Spondylus**, y constituye un material de discusión académica.

La reproducción del documento, sea total o parcial, es permitida siempre y cuando se cite a la fuente y el nombre del autor o autores del documento, so pena de constituir violación a las normas de derechos de autor.

El propósito de su uso será para fines docentes o de investigación y puede ser justificado en el contexto de la obra.

Se prohíbe su utilización con fines comerciales.

SUBCAPÍTULO II

EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA INTEGRACIÓN Y EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

César Montaña Galarza

César Montaña Galarza

Abogado y doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja. Especialista superior en Tributación, magíster en Derecho Económico con mención en Relaciones Económicas Internacionales, y doctor en Derecho por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E). Rector de la UASB-E.

EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA INTEGRACIÓN Y EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

César Montaña Galarza

Palabras clave

Integración. Tributación. Armonización tributaria. Doble tributación. Justicia. Impuesto sobre la renta. Impuesto al valor agregado.

Keywords

Integration. Taxation. Tax harmonization. Double taxation. Justice. Income tax. Value added tax.

Resumen

Este trabajo se enfoca en destacar la importancia de la materia tributaria en el proceso de integración andina y el rol del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante la atención a solicitudes de interpretación prejudicial, en especial, referidas a la normativa adoptada sobre el impuesto sobre la renta, y sobre el proceso de armonización del impuesto al valor agregado e impuesto al consumo especial.

Abstract

This work focuses on highlighting the importance of tax matters in the Andean integration process and the role of the Court of Justice of the Andean Community, through attention to requests for preliminary rulings, especially referring to the regulations adopted on the income tax and on the process of harmonization of value added tax and special consumption tax.

1. Introducción

Es pertinente de inicio expresar mi efusiva felicitación al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina por celebrar cuatro décadas de funcionamiento fructífero al servicio del derecho y la integración subregional (1984-2024); de la misma manera, manifiesto mi agradecimiento por haber sido invitado a participar en esta importante obra conmemorativa.

Con el presente trabajo pretendo dar cuenta, por una parte, del lugar que ocupa el derecho tributario y varios de sus contenidos en la evolución y consolidación de la integración andina, destacando particularmente lo concerniente a los derechos y

aranceles aduaneros, al impuesto sobre la renta, al impuesto sobre el valor agregado y al impuesto a los consumos especiales, según históricamente se ha venido experimentando y aplicando a partir de los regímenes jurídicos tributarios nacionales. Por otra parte, explico la trascendencia del rol del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina a remolque de sus relevantes competencias, en especial, de la Interpretación Prejudicial¹, activada en no pocas ocasiones a través de solicitudes de autoridades judiciales nacionales, respecto a los tópicos tributarios antes señalados. Al efecto, refiero solo someramente algunas de sus interpretaciones, toda vez que realizar un análisis exhaustivo de cada una o de su evolución, supera ampliamente los propósitos de este artículo.

Con estos propósitos en mente, desarrollo los subtemas siguientes: el derecho tributario en el contexto de integración andina; el campo aduanero: los derechos y aranceles en la integración andina; los impuestos directos sobre la renta de personas naturales y jurídicas en la integración andina; los impuestos indirectos al valor agregado y a los consumos especiales en la integración andina, suntuarios o específicos; y el rol fundamental del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia tributaria. Al final consigno un conjunto de conclusiones, y la bibliografía utilizada.

2. El derecho tributario en el contexto de integración andina

La mayoría de los procesos de integración impulsados a los largo y ancho del planeta en diversas latitudes genera una serie de compromisos y responsabilidades, tanto para los Estados miembros como para la propia organización internacional de integración, relacionados con la materia económica. Esto es así debido a que esos procesos de integración persiguen, por lo general, la consolidación de un mercado integrado y el fortalecimiento de la economía del grupo, de tal manera que esto sirva para lograr desarrollo económico y social, a la vez que sería el vehículo para que el grupo integrado logre un posicionamiento más ventajoso y competitivo respecto al resto del mundo.

Alcanzar los grandes objetivos de la integración —económica— es viable únicamente si los gobiernos de los Estados miembros proveen el necesario impulso político al proceso, lo que involucra sin duda la sintonía en primer lugar de índole política, para dar paso en segundo lugar a la adopción de regulaciones o normativa mediante la cual se pone en ejecución la visión y los acuerdos políticos logrados en los más altos niveles de las esferas estatales, como de la propia organización de integración.

Estos acuerdos políticos y su desarrollo a través de normativa específica son imprescindibles para generar las condiciones necesarias de un mercado o de una economía integrada; es decir, de un espacio resultante de la adición de los mercados nacionales de los Estados miembros, en donde se han eliminado una serie de barreras, obstáculos y restricciones que históricamente han venido rigiendo en los Estados

¹ Véase al respecto, César Montaña Galarza, *Derecho de la Integración. Derecho Comunitario*, Loja, UTPL, 2007, p. 113.

miembros, para dar paso a un espacio regido por políticas y normas consensuadas, algunas comunes y otras armonizadas, idóneas para que en el espacio integrado se “hable el mismo idioma” en los aspectos materiales y técnicos más relevantes del proyecto integrador.

Todo lo anteriormente expuesto significa que los procesos de integración suelen preferir enfocarse en una primera instancia en metas de carácter económico, para luego hacerlo respecto a metas de índole social u otras. La experiencia comparada demuestra que esta es la vía más usual: avanzar y consolidar un potente mercado integrado muy favorable para alcanzar metas de otra naturaleza y alcance, como puede ser, por ejemplo, en el campo del ambiente, de la alimentación o de la salud.

Al lograrse la consolidación de un mercado integrado fuerte, de una economía integrada potente, no solo que será más atractiva para el comercio, los negocios y las actividades económicas a gran escala, sino que también favorecerá la libre movilidad y el libre establecimiento de los agentes del mercado, todo lo cual fortalecerá esa economía y facilitará el desarrollo económico y social de los habitantes de los Estados miembros.

Ahora bien, este empeño en consolidar una economía integrada poderosa requiere la adopción de múltiples medidas políticas, técnicas, normativas y administrativas, tanto por parte de la organización de integración, como por las instancias nacionales pertinentes de los Estados miembros. Es por esta razón que muchas de las primeras decisiones tienen que ver con las materias aduanera y tributaria, esta última correspondiente a los impuestos sobre la renta, al valor agregado y a los consumos especiales. Particularmente, esto viene dándose en la experiencia andina de integración, por lo que involucra a la Comunidad Andina con sus países miembros actuales Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

En tal sentido, a lo largo de más de medio siglo de evolución y desarrollo de la integración andina se han venido adoptando una serie amplia de Decisiones principalmente, cuyo valor como conocemos es indudable para impulsar el proceso, toda vez que se trata de normativa de derecho comunitario derivado o secundario que, por regla general y en atención a uno de los principios del derecho comunitario, prima respecto de las leyes de los Estados miembros, en las materias correspondientes de los ámbitos económico y social². Respecto a esta dinámica profundizaremos en los siguientes párrafos.

3. El campo aduanero: los derechos y aranceles en la integración andina

En una época no muy lejana, anterior al surgimiento de la globalización económica y sus fases sucesivas de consolidación y profundización, el tema aduanero tenía una importancia innegable, porque por una parte, permitía un control férreo para la entrada

² Una explicación detallada sobre los procesos de integración del Cono Sur y el caso de la Comunidad Andina, véase: César Montaña Galarza, *El Derecho de la Integración Económica en Sudamérica*, en *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*, No. 374, Bogotá, julio-diciembre 2021, pp. 161-188.

de productos desde el exterior con lo cual se ponía en práctica una eventual política de protección del mercado interno y de los sectores productivos sensibles, de esta manera los aranceles y derechos aduaneros se constituían en verdaderas barreras o impedimentos para el libre flujo de bienes comerciables; por otra parte, como derivación de lo anterior, en esos tiempos las recaudaciones por aplicación de aranceles y derechos aduaneros no eran para nada despreciables para las arcas públicas.

A lo largo de los años, con el mayor alcance y profundización que ha ido adquiriendo la globalización económica a nivel mundial, se ha visto la necesidad de avanzar en un proceso sostenido y sin pausa de liberalización económica y de los mercados internacionales, lo que demanda la eliminación de todo tipo de barreras de carácter arancelario y no arancelario; situación que a su vez presiona para que los Estados hagan constantes ajustes y transformaciones de sus políticas nacionales, así como del ordenamiento jurídico estatal.

El cambio de la visión política, aunado con inevitables reformas en la legislación de los Estados miembros, no puede darse de manera desorganizada ni descoordinada. Precisamente por este motivo tales transformaciones ocurren a remolque de definiciones de naturaleza política logradas en el andarivel supranacional, y de la adopción de normativa de similar naturaleza, lo que induce a que en forma coordinada, en sintonía con la Comunidad los Estados miembros logren ajustar sus ordenamientos jurídicos.

De esta manera en la Comunidad Andina se han adoptado sendas disposiciones jurídicas que favorecen el libre intercambio de bienes, sin mayores obstáculos ni restricciones, lo que permite consolidar el mercado único o integrado andino. Por citar los principales hitos en este sentido, constan las decisiones:

- Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, 12-12-2003, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (en adelante, la G.O.) 1023, de 15 de diciembre de 2003.
- Decisión 573, Programa Común de Formación Aduanera Andina, 12-12-2003, publicada en la G. O. 1023, de 15 de diciembre de 2003.
- Decisión 617, Tránsito Aduanero Comunitario, 15-07-2005, publicada en la G. O. 1221, de 25 de julio de 2005.
- Decisión 618, Incorporación progresiva del Anexo General y referencia de los Anexos Específicos del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto), 15-07-2005, publicada en la G. O. 1221, de 25 de julio de 2005.
- Decisión 670, Adopción del Documento Único Aduanero, 13-07-2007, publicada en la G. O. 1520, de 16 de julio de 2007.
- Decisión 671, Armonización de Regímenes Aduaneros, 13-07-2007, publicada en la G. O. 1520, de 16 de julio de 2007.
- Decisión 728, Actualización de la Decisión sobre Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de

la Comunidad Andina, 16-12-2009, publicada en la G. O. 1790, de 17 de diciembre de 2009.

- Decisión 770, Facilitación del Comercio en materia aduanera en la Comunidad Andina, 07-12-2011, publicada en la G. O. 2003, de 9 de diciembre de 2011.
- Decisión 778, Régimen Andino sobre Control Aduanero (Sustitución de la Decisión 574), 06-11-2012, publicada en la G. O. 2113, de 7 de noviembre de 2012.
- Decisión 812, Aprobación de la Nomenclatura Común – NANDINA, 29-08-2016, publicada en la G. O. 2793, de 2 de septiembre de 2016.

La normativa detallada, entre otras que las actualizan o complementan, hacen un *corpus* a manera de acervo jurídico que prácticamente determina la manera cómo se organizan y funcionan las aduanas en el espacio integrado andino, en forma acompasada, para generar una experiencia homogénea y conjunta en todo el espacio integrado, sin que por lo tanto primen visiones y condiciones unilaterales de los Estados miembros. En este contexto, algunas normas comunitarias en materia aduanera han sustituido prácticamente el rol legislador del Estado nacional, en otros casos han desplazado normativa nacional que por esto se torna inaplicable a los casos concretos, como también han orientado la tarea legislativa nacional definiendo *ex ante* futuras reformas del derecho del Estado.

4. Los impuestos directos sobre la renta de personas naturales y jurídicas en la integración andina

Un tanto parecido al caso anterior es el tópico del impuesto directo sobre la renta de personas naturales y de sociedades. En el caso de este tributo se debe considerar que el mismo se aplica respecto a los ingresos, ganancias y rentas en general de los sujetos obligados o contribuyentes bajo las regulaciones tributarias nacionales.

Ocurre que este ámbito también es de primordial trascendencia para la Comunidad, toda vez que, al contar con un mercado integrado, es muy posible que allí se generen múltiples actividades económicas, profesionales y de otros tipos, generadoras de renta que pueden resultar sometidas a más de un impuesto nacional de este tipo, por el hecho de que los contribuyentes las obtienen de fuentes ubicadas en diferentes países del grupo. Este escenario favorecería la imposición del referido impuesto privilegiando la visión unilateral-nacional de cada Estado miembro, generando un serio riesgo de que ocurran supuestos de doble tributación internacional, fenómeno perjudicial indeseado en las relaciones internacionales.

Los casos que bajo el escenario últimamente descrito ocurren son desde todo punto de vista desalentadores para consolidar el mercado integrado, desfavorecen intereses de los empresarios y emprendedores, y no coadyuvan a llevar a la práctica y con éxito las posibilidades inherentes sobre todo a la libertad de establecimiento, lo que además no aporta para incrementar la producción, ni tampoco en el plano de la generación de puestos de trabajo. Si las normas de los impuestos sobre la renta nacionales no han sido homogenizadas o, si no se cuenta con un régimen común o compartido sobre este

tópico, no se podrá avanzar en el fortalecimiento del mercado andino ni se podrá alcanzar una mayor competitividad.

Estos inconvenientes detallados en párrafos anteriores fueron advertidos tempranamente en la experiencia andina de integración, a tal punto que apenas iniciada la década de los años setenta del siglo anterior, a pocos meses de la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional Andino, más conocido como Acuerdo de Cartagena, instrumento fundador de lo que en ese entonces se llamó el Pacto Andino, se adoptó la famosa Decisión 40, instrumento jurídico supranacional que contiene dos anexos esenciales sobre la materia: el primero contiene un acuerdo multilateral entre los países miembros de ese entonces, para eliminar la doble tributación internacional, y el segundo que determina un modelo andino de acuerdo para evitar la doble tributación entre Estados miembros y no miembros.

No cabe duda de que el Pacto Andino fue visionario en ese entonces, ya que ningún proceso de integración de la época había dado un paso tan decidido para enfrentar la doble tributación desde el espacio integrado. Por más señas, es de destacar que incluso al año 2024 cuando escribo este trabajo, la Unión Europea carece de un instrumento jurídico con similares contenidos y alcances que los de la Decisión 40, aunque sí cuenta con otros cuerpos normativos reguladores de tópicos específicos de la fiscalidad internacional³; resulta así por razones diversas que solo paso a señalar someramente.

A pesar de que por más de siete décadas en la integración europea se ha verificado un proceso incesante de atribución de competencias desde el segmento estatal al supranacional, en variadísimos ámbitos materiales, los Estados miembros siempre han sido cicateros respecto a otorgar amplias competencias a la Unión en materia tributaria, salvo el caso de las políticas y regulaciones aduaneras, tal como se explicó que ha sucedido hasta ahora en la Comunidad Andina para consolidar el mercado subregional andino. Sin embargo, surge evidente que han dado pasos agigantados en la profundización de la integración mediante la adopción de una moneda única y de la implementación de sustanciales principios de política y responsabilidad fiscal, realidad que afecta directamente a la política monetaria del Estado, así como a la política fiscal y presupuestaria estatal, respectivamente. Podría decirse en este sentido que los países miembros de la Unión Europea defienden con mayor ahínco ámbitos materiales que les corresponden soberanamente. Otra razón radica en el hecho de que los Estados miembros de la Unión prefieren vincular el diseño y adopción de políticas y normas tributarias a las necesidades fiscales, a la realidad nacional y a las prioridades de cada uno, así como también a las posibilidades que en términos recaudatorios y de presión tributaria ofrezca la capacidad contributiva de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de los Estados miembros. Estas consideraciones respecto al impuesto sobre la renta, podría decirse que se repiten de

³ Una explicación amplia sobre este particular consta en Mauricio Plazas Vega, cuidador de la edición, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, TEMIS, 2010, pp. 213 y ss., en donde constan los ilustrativos comentarios de Camilo Caycedo Tribín.

manera más o menos similar para el caso de los impuestos indirectos tipo valor agregado (IVA) y consumos especiales (ICE), tal como explico en el acápite siguiente.

Más adelante, la Comunidad Andina en 2004 adoptó la Decisión 578 que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Esta normativa sigue principalmente la orientación de su antecesora la Decisión 40, pero difiere en sus contenidos. A diferencia de la Decisión 40 que contiene dos instrumentos internacionales sobre la materia, la 578 establece una regulación supranacional que actualiza y en todo caso prevalece superando a la anterior, y colocándose jerárquicamente por encima de las leyes nacionales que regulan el impuesto sobre la renta e incluso por sobre los convenios para evitar la doble tributación suscritos por los Estados miembros entre sí.⁴

Las Decisiones adoptadas en el sentido explicado previamente, son las siguientes:

- Decisión 40, Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, 8 a 16-11-1972.
- Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, 04-05-2004, publicada en la G. O. 1063, de 5 de mayo de 2004.

Ahora mismo es frecuente escuchar voces informadas en el sentido de difundir la necesidad de realizar un proceso de actualización y adaptación de la Decisión 578 a los tiempos que corren, tomando en cuenta sobre todo, la práctica internacional en el marco del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) y sus 15 Acciones, así como los cambios y novedades surgidas al calor del galopante desarrollo de la economía digital⁵ junto a nuevas aplicaciones tecnológicas con uso intensivo de inteligencia artificial.

5. Los impuestos indirectos al valor agregado y a los consumos especiales, suntuarios o específicos en la integración andina

Al igual que viene ocurriendo en lo relacionado con los campos aduanero y de la imposición sobre la renta en la Comunidad Andina, ocurre también en lo tocante a los impuestos indirectos al valor agregado y a los consumos especiales, suntuarios o específicos. Esto quiere decir que, las exigencias de consolidar el mercado integrado andino demandan además la adopción de políticas y de normas jurídicas sobre los principales impuestos indirectos existentes en los ordenamientos tributarios

⁴ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E/CEN, 2006, pp. 170-183.

⁵ Ver Rubén Asorey, *Tributación de la economía digitalizada*, Buenos Aires, ARANZADI, 2021; y César García Novoa, director, *4ª. Revolución Industrial: La Fiscalidad de la Sociedad Digital y Tecnológica en España y Latinoamérica*, Pamplona, ARANZADI, 2019.

nacionales, con el propósito de allanar al camino hacia la liberalización comercial y para crear las condiciones de una economía andina grande y fortalecida, lo cual siempre será de interés de los países miembros, como también de los agentes de la economía.

En los casos del IVA y del ICE en la Comunidad Andina se ha considerado el camino de la armonización tributaria —en el marco de mandatos expresos del Acuerdo de Cartagena—⁶, mediante la cual las leyes de los Estados miembros que regulan estos tributos confluyen hacia objetivos comunes del grupo integrado⁷, partiendo de una guía formal adoptada a nivel supranacional, mediante normativa comunitaria, específicamente a través de Decisiones orientadas a concretar la armonización del IVA y del ICE —tal como se referirá al cerrar este acápite—; con este mecanismo altamente técnico, los órganos legislativos estatales que tienen la competencia de adoptar leyes en la materia, incorporan ajustes o reformas a la ley nacional, de tal forma que sea un reflejo muy similar a la normativa comunitaria de armonización. De esta forma, el régimen de armonización comunitario induce a que el legislador nacional acople las leyes nacionales al régimen de armonización, todo ello dentro de un plazo fijado en la normativa supranacional.

Resulta esencial saber que el régimen comunitario de armonización del IVA y del ICE no cambia o sustituye automática ni directamente las leyes nacionales, sino que impulsa procesos de ajustes en las mismas, a la manera de una “ley modelo”, tan usual para otras materias a nivel internacional. Sin embargo, una vez que los plazos se han vencido, sin que se haya realizado las reformas nacionales necesarias, el régimen comunitario de armonización se aplicará directamente y con efecto directo en los

⁶ Véase al respecto el artículo 3 b) del Acuerdo de Cartagena, cuyo tenor dispone:

«**Artículo 3.-** Para alcanzar los objetivos del presente Acuerdo se emplearán, entre otros, los mecanismos y medidas siguientes:

(...)

b) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes;

(...))»

Así mismo, es pertinente tomar en cuenta el artículo 58 del mismo instrumento fundacional, cuyo texto dispone:

«**Artículo 58.-** La Comisión, a propuesta de la Secretaría General y tomando en cuenta los avances y requerimientos del proceso de integración subregional, así como el cumplimiento equilibrado de los mecanismos del Acuerdo, aprobará normas y definirá plazos para la armonización gradual de las legislaciones económicas y los instrumentos y mecanismos de regulación y fomento del comercio exterior de los Países Miembros que incidan sobre los mecanismos previstos en el presente Acuerdo para la formación del mercado subregional.»

⁷ Francisco García Prats, *Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, No. 260, Madrid, 2001, p. 560. Sobre la armonización, ha sostenido con acierto: «es, además, un proceso dinámico y progresivo por su propia definición, que surge como complemento necesario de la integración económica».

Estados miembros, reemplazando o desplazando, según sea el caso, a la normativa estatal.

En la Comunidad Andina se han adoptado algunas Decisiones relacionadas con los procesos de armonización del IVA y del ICE,⁸ tal como seguidamente paso a enumerar:

- Decisión 324, Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, 25-08-1992, publicado en la G. O. 114, de 27 de agosto de 1992.
- Decisión 330, Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, 22-10-1992, publicada en la G. O. 120, de 30 de octubre de 1992.
- Decisión 388, Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes, 02-07-1996, publicada en la G. O. 211, de 17 de julio de 1996.
- Decisión 599, Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, 12-07-2004, publicada en la G. O. 1093, de 16 de julio de 2004.
- Decisión 600, Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, 12-07-2004, publicado en la G. O. 1093, de 16 de julio de 2004.

Tal como se conoce especialmente a partir de la experiencia de la Unión Europea, los procesos de armonización de impuestos indirectos en procesos de integración son extremadamente dilatados y pausados, por lo que pueden conllevar incluso décadas; debido a esta razón —y más allá del importante papel esclarecedor y orientador que en este sentido juega el tribunal de justicia comunitaria—, sería importante que en la Comunidad Andina se impulse un trabajo permanente de seguimiento y evaluación de tales procesos.

6. El rol fundamental del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia tributaria

Como sabemos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al igual que su par del proceso de integración europeo, es una institución permanente y fundamental para el mismo, debido a que, en suma, garantiza la legalidad y el cumplimiento de los compromisos y obligaciones derivados del ordenamiento jurídico comunitario. A través de las competencias atribuidas por los Estados miembros mediante los tratados fundacionales, los jueces comunitarios demuestran ser quienes con independencia cuidan de tan especial ordenamiento supranacional, a veces de manera privativa, como sucede cuando examinan su legalidad y validez.

En el caso andino, el TJCA hace realidad y reafirma la cualidad de “comunidad de derecho”, de la organización internacional de integración; actúa, además, como

⁸ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E/CEN, 2006, pp. 332-362.

garante de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros. A través de sus competencias, el Tribunal comunitario declara el derecho aplicable, lo interpreta de manera general y uniforme, cuida la legalidad y la jerarquía del ordenamiento jurídico comunitario y garantiza su cumplimiento.

A lo largo de los años de su funcionamiento, el Tribunal ha interpretado en múltiples ocasiones la normativa comunitaria adoptada para regular el amplio campo impositivo, lo que como he explicado ya incluye disposiciones aplicables a las actividades de comercio internacional como son las del campo aduanero, así como aquellas operaciones de compraventa gravadas en los Estados miembros con impuestos indirectos como el IVA o el ICE. En conjunto, todas ellas propenden a generar las mejores condiciones de un mercado andino plenamente integrado, con reglas similares, para favorecer el desarrollo económico, las actividades y los negocios en la zona.

Las expresiones y lineamientos emanados del Tribunal comunitario han estado dirigidas a atender solicitudes de interpretación prejudicial remitidas desde los países miembros, para aclarar el contenido y el alcance de las normas supranacionales, así como para su correcta aplicación sobre todo por parte de los jueces nacionales, pero también de las autoridades administrativas de cada país miembro. La Interpretación Prejudicial es una de las competencias más relevantes del TCJA, y está regulada especialmente en los artículos 32 a 36 de su Tratado de Creación.

Cabe referir en esta parte —solo a modo de muestreo aleatorio—, un grupo interesante de interpretaciones prejudiciales, donde se incluyen algunas que constituyen acto aclarado, según la acertada innovación operada mediante el Acuerdo 06-2023-TJCA, instrumento aprobatorio de la «Nota informativa sobre Guía para la aplicación del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en las solicitudes de interpretación prejudicial»:

- En el Proceso 86-IP-2016, el Tribunal abordó varios asuntos muy importantes del campo aduanero, contenidos en la Decisión 571, entre otros: comunitarización de la normativa OMC en el ámbito de la valoración aduanera⁹; facultades de la autoridad aduanera de los países miembros y alcance de su actuación; los métodos para determinar el valor en aduana, su orden de aplicación en casos en que la administración de aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado; y la utilización de precios de referencia.
- En el asunto del Proceso 03-IP-2022, el Tribunal analizó varias disposiciones de la Decisión 571, en torno a la explicación de los métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. También interpretó varios artículos de la Resolución 1684 «Actualización del Reglamento Comunitario

⁹ Una explicación amplia sobre la temática se encuentra en Julia Sánchez Arias, *Las normas de valoración aduanera y la Comunidad Andina*, en Germán Pardo Carrero, director, *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Bogotá, ICDT, 2015, pp. 221 y ss.

de la Decisión 571», y el Comentario 1.1. de los Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas.

- En el Proceso 201-IP-2023, el Tribunal Andino interpretó varias normas de las Decisiones 812 y 885 relacionadas con la Nomenclatura Común NANDINA, más específicamente referidas a: la clasificación arancelaria; los criterios vinculantes de clasificación arancelaria; la vigencia (o aplicación en el tiempo) de los criterios vinculantes de clasificación arancelaria, y los supuestos de aplicación referencial de los criterios vinculantes de clasificación arancelaria.
- Con relación a la Decisión 40, el Tribunal en el Proceso 515-IP-2015 se refirió a los artículos 1, 2 y 14, que en su orden versan sobre el objeto y ámbito de aplicación de la Decisión 40, las definiciones generales y en específico acerca de las regalías, y respecto a las empresas de servicios profesionales y asistencia técnica; en el Proceso 414-IP-2017, se refirió a los artículos 1 (ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 40), y 17 (impuestos sobre el patrimonio).
- Respecto a la Decisión 578, el Tribunal se pronunció mediante el Proceso 63-IP-2011, en donde interpretó los artículos: 1 (ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión); 3 (principio de fuente productora); 14 (gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría). En el Proceso 116-IP-2016, el Tribunal explicó el ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578, así como analizó el Impuesto sobre el Patrimonio, y las cuentas por cobrar en otros países de la Comunidad Andina (artículos 1, 17 y 20). Más recientemente, en el Proceso 148-IP-2021, el Tribunal interpretó nuevamente y amplió su criterio sobre los artículos 3 y 14 de la Decisión 578, más el artículo 6 (gravamen sobre los beneficios de las actividades empresariales).
- El Tribunal también ha atendido solicitudes de interpretación prejudicial sobre normativa andina atinente a la armonización de los impuestos indirectos tipo IVA e ICE. Por ejemplo, con relación al Proceso 54-IP-2006, la corte comunitaria examinó los artículos 1, 4, 5 y 6 de la Decisión 388, y el artículo 13 de la Decisión 330 —respecto a los incentivos tributarios—, en su orden referidos al Principio de País de Destino, devolución de los impuestos indirectos, control y comprobación posterior. En el Proceso 002-IP-2008, volvió a analizar los mismos artículos señalados, más el artículo 3 de la Decisión 388 (impuestos indirectos). Mediante el Proceso 067-IP-2008, el Tribunal nuevamente interpretó en forma consistente los artículos ya indicados de la Decisión 388 y de la Decisión 330.

7. Conclusiones

Es indudable que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina constituye un puntal insustituible del gran edificio comunitario, puesto que a través de sus sentencias e interpretaciones no solamente garantiza el funcionamiento de una comunidad de Derecho, sino que, además, se erige como el juez supremo del ordenamiento supranacional trazando la cancha para el desarrollo de la integración andina. La tarea judicial del Tribunal al ser independiente y ceñida a los procedimientos y a la hermenéutica de la ciencia jurídica, dota de estabilidad al proceso integrador, salvándolo del riesgo de depender de visiones, posiciones u orientaciones de índole

política. El Tribunal tiene a su cargo la juridicidad de un sistema normativo singular e imperioso, como también administra de manera reglada obligaciones y derechos de la comunidad, de los países miembros, de las empresas y de los habitantes de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. He aquí la dimensión de su aporte y trascendencia.

Si se trata de la proyección del Tribunal hacia los países miembros en una dinámica más formal y procedimental, diremos que también juega un rol relevante debido a que por medio del ejercicio de sus competencias jurisdiccionales, “*grosso modo*”, logra la perfecta combinación, empate e incardinación del ordenamiento jurídico comunitario con los ordenamientos jurídico estatales, de tal manera que en conjunto sirvan como base sólida para lograr una realidad compartida que beneficiarán a más de 115 millones de habitantes de la subregión, en términos de desarrollo económico y social. Las normas fundacionales de la Comunidad Andina y de creación y funcionamiento del Tribunal le permiten incidir muy positivamente en *pro* de objetivos comunes, a través de sus fallos e interpretaciones, en los andariveles y espacios de gobierno, administrativos, judiciales —especialmente en el segmento procesal—, y técnicos de los países miembros; cuestión determinante al servicio de los grandes objetivos del proyecto de integración andina.

En este contexto, la materia tributaria no queda al margen ni es ajena, más bien es cardinal, toda vez que la integración andina posee un fuerte ingrediente económico evidenciado en enormes esfuerzos para la consolidación del mercado integrado o único, lo que genera ingentes beneficios a los países miembros y sus habitantes. Es interesante destacar como en otros tiempos las materias aduanera y tributaria preponderantemente servían a los Estados nacionales para proveer mecanismos de protección de la economía y de recaudación para proveer al presupuesto público; sin embargo, en un contexto de integración, los aranceles y derechos aduaneros, y los impuestos sobre la renta, al valor agregado y a los consumos especiales se tornan piezas fundamentales de un tejido normativo que debe alinearse a los mayúsculos objetivos de la comunidad —la liberalización comercial y la armonización de reglas—, para lo cual el papel de la corte comunitaria es esencial, pues provee a esos contenidos de naturaleza tributaria el alcance que requiere el mercado integrado, sin soslayar su vinculación con los regímenes aduanero y tributario nacionales, ni tampoco con la normativa internacional, me refiero al marco jurídico de la Organización Mundial de Aduanas, de la Organización Mundial del Comercio, y de los convenios para evitar la doble tributación internacional y otros.

Parece indiscutible reconocer que la Interpretación Prejudicial es la competencia o atribución más relevante del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; es por medio de esta verdadera herramienta maestra, que se ha logrado evidente integración y coordinación de dos ordenamientos jurídicos de diversas fuentes, naturaleza y principios, el supranacional andino y el estatal. Es factible notar en los procesos antes referidos, que numerosas interpretaciones prejudiciales han aclarado el significado y el alcance del derecho comunitario andino de la tributación —lo que abarca los campos aduanero, de la imposición directa sobre la renta, y de los impuestos indirectos como el IVA y el ICE—, le han dado fortaleza redimensionando a la vez la comprensión de múltiples disposiciones jurídicas del derecho de los países miembros,

así como también han provisto elementos de fondo a los jueces nacionales para la elaboración de sentencias en los casos de su conocimiento.

8. Demás bibliografía de referencia

- Basaldúa, Ricardo Xavier, *Mercosur y Derecho de la Integración*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011.
 - *Tributos al comercio exterior*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011.
- Carpio Rivera, Romeo, César Montaña Galarza y Pablo Villegas, *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coordinadores, Quito, UASB-E/IEDT/Ius et Historiae, 2019.
- Montaña Galarza, César y Villegas, Pablo, *El Derecho Tributario Comunitario Andino*, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coordinadores, Quito, UASB-E/IEDT/Ius et Historiae, 2019, pp. 225-260.
- Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E/CEN, 2006.
 - Montaña Galarza, César, *La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: el caso del impuesto al valor agregado*, en *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Quito, José V. Troya, Isabel Palacios L., editores, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos/Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2012.
 - Montaña Galarza, César, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Editorial Porrúa/RIJIA/Universidad Anáhuac/UASB-E, 2013.
- Montaña Galarza, César y Storini, Claudia, *Miradas constitucionales a medio siglo de integración andina*, editores, Bogotá, Tirant lo blanch/UASB-E, 2023.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, LEGIS, 2001.

Quito, enero de 2024.
