

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

**“LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO
EXTERIOR”**

FAUSTO MARCELO LOYO GUEVARA

2002-2003

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizó al Centro de Información de o la biblioteca de la Universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

También cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar de los derechos de publicación de esta tesis, o de partes de ella, manteniendo mis derechos de autor hasta por un período de 30 meses después de su aprobación.

Dr. Fausto Loyo Guevara

Fecha: Martes 21 de octubre de 2003.

AGRADECIMIENTO:

A los distinguidos docentes de la Universidad Andina Simón Bolívar, en especial a quienes me impartieron sus conocimientos durante el desarrollo del programa de Maestría en Derecho Tributario, mi más imperecedero agradecimiento por tan proficua labor.

Al Dr. César Montaña Galarza por su orientación, dedicación y tiempo en la presente investigación de esta tesis.

Propuesta definitiva de Tabla de contenido:

“LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR”

INTRODUCCIÓN

CÁPITULO 1

GENERALIDADES

1. La Persona como ser de necesidades	2
2. Las necesidades en el marco del Estado	5
3. Concepción general de los tributos	10
Características del Poder Tributario	11
Tributos.- Clases:	13
4. Tributos al Comercio Exterior	14

CÁPITULO 2

LA DECLARACIÓN Y LAS INFRACCIONES ADUANERAS

1. Aceptación de la declaración y su proceso de Desaduanamiento	17
2. Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera	20
Hecho Generador de la Obligación Tributaria Aduanera .	24
Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera	24
Base Imponible	24
3. Impuestos Aplicables y Exigibilidad	25
Plazos para el Pago	26
4. Clases de Infracciones	27
Delitos	29
Sanciones para el Delito	33
Delito Agravado	34
Contravención	34
Sanciones para las Contravenciones	36
Faltas Reglamentarias	36
Sanciones para las faltas reglamentarias	36

Competencia y procedimiento	37
5. Sanciones para el delito	37
Críticas a su constitución	37

CÁPITULO 3

LA EVASIÓN

1. Resistencia Fiscal y sus manifestaciones	41
2. La evasión	45
3. Diferentes maneras o técnicas de cómo se produce la evasión tributaria	46
Causas económicas	48
Causas técnicas	49
Causas políticas	50
Causas psicológicas	52
Causas jurídicas	53
Causas accidentales	54
Globalización y corrupción: Conceptos relacionados	60
Plan anticorrupción en el Ecuador	62
El contrabando, la defraudación, la defraudación agravada y la tentativa	64
El contrabando	65
La defraudación	69
Defraudación agravada	72
La tentativa	74
Casos prácticos:	77
3.8.5.1. Evasión por valor	78
3.8.5.2. El caso del sacerdote Flores	80
3.8.5.3. El caso de las fuerzas armadas y la policía nacional	83
3.8.5.4. El caso de la cláusula de salvaguardia	87
4. Formas de evitar y reprimir la evasión tributaria	95
Los ilícitos de aduana se integran al procedimiento del Código penal	98

CÁPITULO 4

SISTEMA INTERACTIVO DEL COMERCIO EXTERIOR

1. El Sistema interactivo de comercio exterior (SICE) como facilitador del desarrollo	102
2. Gestión operativa para controlar la evasión tributaria	103
3. Importaciones y exportaciones	106
Importación – Despacho	106
Exportación – Despacho	107
4. Sistema de interconexión cero papeles	110

CÁPITULO 5

FINAL

1. Conclusiones	112
2. Recomendaciones	115

RESUMEN

La visión de una aduana moderna que se propone la nueva entidad autónoma, denominada Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE.) en el mediano plazo requiere la implantación de métodos y sistemas que faciliten el comercio exterior, manteniendo el control de las operaciones, por los que sus mayores esfuerzos se encuentran orientados en innovar el servicio aduanero mediante la implementación de un nuevo sistema que considere el uso de la nueva tecnología avanzada para que permite el fortalecimiento de los controles para combatir la evasión fiscal aduanera.

Corresponde en este trabajo, poner en el escenario de la actividad pública a la persona como un ser de necesidades que propende satisfacerlas, en forma personal o colectiva o a de recurrir al Estado para que las satisfaga, cuyo coste económico se origina en los tributos que nacen del poder Tributario del Estado.

Las aduanas del país tienen el control del comercio exterior y como tal a través de ellas las personas vinculadas al mismo deben cumplir por la importación y exportación de mercancías con el pago de los correspondientes tributos, el no hacerlo implicaría infracciones que están sancionadas por el ordenamiento legal aduanero.

Por otro lado el enfoque que se relievra en este trabajo corresponde al tema de la evasión y sus diferentes técnicas como se producen y la forma de superarlas, para ello se han analizado a más de los casos puntuales doctrinarios y legales, casos prácticos que se han sucedido en nuestro país, que nos permiten comprender con mayor facilidad lo propuesto.

Por último se hace un estudio del sistema interactivo del comercio exterior como facilitador del desarrollo con el que se busca superar o bajar los niveles de defraudación aduanera y como tal de corrupción que afecta al sector.

CAPITULO 1

GENERALIDADES

1. La Persona como ser de necesidades

El ser humano es, por naturaleza, sociable. Tanto es así, que el hombre aislado es pura abstracción.

La convivencia, el vivir y relacionarse con los demás, es connatural a la criatura humana. La verificación empírica de este aserto esta ahí, en la historia de la humanidad. Sea cual fuese la raza, el pueblo, la civilización, el lugar y la época, los seres humanos aparecen vinculados entre sí con invisibles lazos que denotan su origen y su propensión sociable. Los grupos humanos son en rigor tan antiguos como el hombre.

Por imperativo de la propia convivencia, las agrupaciones humanas precisan de organización. No cabe pensar en la existencia de grupos sin organización. La imperfección del hombre lo exige. Otra cosa es el tipo o el modelo organizativo. La historia ofrece un variopinto mosaico de éstos a través de los tiempos, especialmente en el marco de las agrupaciones políticas, sin que se haya logrado todavía el modelo de organización política perfecta que el hombre vislumbra, pero que no acierta alcanzar. Mas cualquiera que fuera la fórmula por la que se opte así como las interferencias cercenadoras de la libertad de elección, incluso con dominantes imposiciones de fuerza menospreciadora del respeto y de la consideración que la persona -por el hecho de serlo- merece, lo cierto es que, donde radiquen seres humanos ha de haber organización, y en donde esta exista, aparecerá un costo de la misma en sentido económico. Diríase que la

organización es una necesidad sentida cuya satisfacción tiene, obviamente, su costo.

El hombre es un ser de necesidades que aspira y propende a satisfacerlas. Una de ellas, a modo de pequeña muestra es la de organizarse en colectividad en que vive, dentro del territorio donde reside. Pero la gama de necesidades es amplísima. Para vivir fisiológicamente ha de acudir en todo momento a su entorno. En un intento de síntesis puede decirse que el ser humano siente necesidades como individuo, como miembro de grupo y como persona, La satisface, ora aisladamente, a través de la actividad que despliega uno mismo, ora a través del grupo, merced a la organización de la colectividad política a que pertenece o en la que se halla inmerso, denominado Estado.

Determinar que necesidades han de ser satisfechas por la iniciativa individual y cuales por el Estado - y por extensión, por los entes públicos, regionales o locales- es tema en que la abundancia de literatura especializada predomina muy por encima de la convergencia de criterios. De entrada es preciso aclarar que, pese, no existe un lógico universal. La pretendida clasificación de la cuestión a través de las llamadas necesidades individuales, frente a las colectivas, es poco más que un intento fallido tras la búsqueda de rasgos diferenciadores que permitan la elaboración de los respectivos conceptos.

Hemos asentado que la actividad del Estado en manos del Gobierno tiene la finalidad de satisfacer las necesidades humanas, por lo que deberá: **“...preservar el crecimiento sustentable de la economía, y el desarrollo equilibrado y equitativo en beneficio colectivo...”**¹

¹ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 3, Numeral 4.

Algunas de éstas se satisfacen por medio de la acción individual; pero la mayor parte requieren cooperación para obtener mejores resultados. Muy a menudo esta cooperación toma la forma de una organización dedicada a llenar lo que es menester individual o colectivamente.

Para mencionar tan solo unas pocas necesidades, diremos que las recreativas se satisfacen por medio de los clubes campestres; las sociales, por medio de las organizaciones fraternales; las políticas por medio de partidos políticos y clubes; las vacacionales y profesionales, por medio de las asociaciones de los que profesan una facultad o tienen disposición para ejercitarla y los sindicatos; las religiosas, por medio de las iglesias, y las económicas, por medio de las corporaciones privadas y cooperativas. La mayor parte de estas organizaciones tienen una constitución y estatutos – reglamentos, así como un presupuesto de alguna clase, una tesorería y un problema financiero. El Gobierno es una de estas organizaciones, pero se diferencia de las otras substancialmente, porque reconoce y garantiza a las personas **“el derecho a disponer de bienes y servicios, públicos y privados, de óptima calidad; a elegirlos con libertad, así como a recibir información adecuada y veraz sobre su contenido y características”**.²

Para empezar, es obligatorio pertenecer al Gobierno, así como también lo son las cargas financieras que lo acompañan, Aquí no tiene validez el conocido derecho a renunciar. Hasta un grado más alto que en cualquier otra parte, gozamos colectivamente de los servicios de Gobierno. Es la utilidad social y no las ganancias, su meta más frecuente, ya que reconoce:

² Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 23, Numeral 7.

“el derecho a una calidad de vida que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, saneamiento ambiental; educación trabajo, empleo, recreación, vivienda, vestido y otros servios sociales necesarios”³, responsabilidad que no solamente se circunscribe a lo anotado sino también a servicios públicos de saneamiento, fuerza eléctrica telecomunicaciones, vialidad, facilidades portuarias y otros de naturaleza similar, cuidando eso sí que los mismos tengan la garantía y **“...respondan a principios de eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, continuidad y calidad; y velará para que sus precios y tarifas sean equitativos”⁴** (Esto no quiere decir que la acción del Gobierno, al proporcionar artículos y servicios, produzca los mejores resultados). Es difícil hallar y aplicar la vara para medir la eficacia del Gobierno.

2. Las necesidades en el marco del Estado

En rigor, la luz ha de buscarse por otra vía. No son las necesidades, consideradas en sí mismas, las que han de situarse en primer plano, por extraño que pueda parecer, sino la filosofía política que da vida a cada organización estatal. Una simplificación de la cuestión que, como toda simplificación de la realidad, no corresponde exactamente con la misma, pero permite elaborar modelos interpretativos por aproximación, ofrece al menos, tres tipos de organización política que se inspiran en principios diferentes, sin que sea de interés entrar aquí en el análisis de su contenido a efecto de manifestarse sobre su bondad o reparos.

³ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 23, Numeral 20.

⁴ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 249, Inciso 2°.

Los tres tipos son: el colectivista o de economía centralizada, en el que la producción es dirigida exclusivamente por el Estado, cuyos objetivos nacionales permanentes en materia económica y social, “**...fijará metas de desarrollo a corto, mediano y largo plazo...**”⁵

La propiedad privada no se concibe y, por tanto, las rentas de capital no pueden existir; el individualista o economía de mercado, cuya filosofía es opuesta a la del tipo anterior; y el cooperativista, que en cierto modo, constituye una fórmula intermedia.

Aunque ninguno de estos tres modelos halla exacto reflejo en las organizaciones estatales del mundo actual, éstas en general, sí ofrecen rasgos suficientes o suficientemente perfilados para adscribir las por aproximación, a alguno de ellos, aunque, ciertamente, la mixtificación es cada vez notoria. Pues bien, según sea la ideología fundamental prevalente, así serán los criterios imperantes concretados en directrices de actuación política, los cuales habrán de determinar el qué, cómo y cuando de la actividad estatal o, lo que es lo mismo, delimitarán el ámbito de la actividad pública y, por exclusión, el de la privada.

La evolución política del mundo occidental, según es concebida por cada nación y época, es la determinante de las necesidades que el Estado debe cuidar de satisfacer, la enumeración de las cuales ocuparía páginas y páginas sin que ilustraran novedad alguna. Ya no es la defensa de la seguridad exterior, la necesidad pública por antonomasia como lo fue otrora, sino que, sin manifestación de renuncia al respecto, otras necesidades han venido ampliar considerablemente el abanico de objetivos públicos, conforme reza en la carta magna al hablar de los

⁵ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 254, Inciso 1°.

derechos económicos, sociales y culturales entre los que la salubridad e higiene, la cultura, la vivienda, la educación, la protección al infortunio, la atención a la vejez e invalidez, y las obras públicas, se sitúan en un lugar cimero.⁶ Ciertamente es preciso hacer aquí una salvedad verdaderamente importante: lo concerniente al costo de la actividad pública destinada a producir servicios individuales, imposibles de imputar en dosis individuales -como por ejemplo, el costo de las representaciones diplomáticas en el exterior, el de la defensa nacional o el de la seguridad exterior-, frente al costo de otras actividades orientadas a producir servicios total o parcialmente divisibles con el que concierne a la administración de la justicia o la educación, si bien la mayor o menor divisibilidad del servicio y, por tanto, del costo, dependen, a su vez, de las valoraciones políticas de cada país, los cuales han de entenderse como reflejo y síntesis de las valoraciones individuales mayoritarias. Para superar el problema, aún a costa de simplificar quizás con exceso la realidad, se considerará que la actividad pública asumida por el Estado produce siempre servicios públicos indivisibles, salvo que expresamente se indique de otra manera.

Junto a esa ampliación de responsabilidad social que exige sea arbitrada la organización pública adhoc, los Estados contemporáneos de corte occidental esto es, de economía de mercado tienen planteado otro problema que probablemente, influye de la propia contradicción interna del sistema, de sus atisbos de falta de lógica, consciente en el arremolinamiento o acumulación de riqueza económica, que conduciría a la formación y amasamiento de grandes fortunas personales, en contraste con la penuria o escasez de medios de la mayor parte de la población,

⁶ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 30, 35, 37, 42, 47, 55, 62, 66, 80, 81, 82.

sino se actuara convenientemente sobre esa propensión. La superación o, al menos la aminoración de esa tendencia corresponde al Estado, que se ve y se desea para conseguir que la política de redistribución de rentas sea algo más que un enunciado de principios sin reflejo real y efectivo, en este sentido el régimen tributario ecuatoriano procura **“una justa distribución de las rentas y de las riquezas entre todos los habitantes del país”**⁷ y se regula por los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad. En cambio los tributos, son medios para la obtención de recursos presupuestarios, que **“servirán como instrumento de política económica general”**.⁸

El Estado contemporáneo deviene, pues, por imperativo de conveniencia, tal como esta se entiende en nuestro tiempo, en un grandísimo centro productor de servicios, en una enorme empresa cuya actividad a de inspirarse, por exigencia del bien común en principio de mínimo coste, óptima eficiencia y plena utilidad pública.

Ahora bien, aún en el supuesto de que esos principios rigieran en todo el proceso productivo de los servicios públicos es obvio que los mismos tendrían un coste económico.

Puesto que el Estado no es otra cosa -al menos desde la óptica en que aquí se la contempla- que la organización política de la comunidad nacional, los medios económicos necesarios para atender el coste de producción de servicios públicos y actividades similares encomendadas a su cuidado no surgen ni pueden surgir del propio Estado por generación espontánea, puesto que no es parte ni se inicia

⁷ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 256, Inciso 1°.

⁸ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 256, Inciso 2°.

con la existencia de fabulosas riquezas almacenadas capaces de financiar cualquier actividad pública, sea de presente o de futuro, y valga el ejemplo, no es como el sol que alumbra y calienta en razón de su propia energía calorífica, sin que nadie pueda preocuparse de reavivarla o mantenerla.

Así las cosas, es obvio que si el Estado es una organización surgida de la voluntad popular para encauzar, proteger y estimular la convivencia, la financiación de la actividad que se la encomienda y realiza, ha de efectuarse a falta de recursos del propio Estado, generados sin la intervención de la propia colectividad, otra cosa sería si existiera tales recursos, como por ejemplo : el petróleo de algunos países (árabes, venezolano, etc.) que confían la administración de una parte de sus rentas al Estado para que con ellas consiga cuotas de convivencia satisfactorias al tenor de las posibilidades reales de cada país, en cada momento y según las opciones políticas previamente seleccionadas. Sentado esto, la siguiente cuestión que se ha de resolver atañe al cómo, o sea al modo y manera de obtener las oportunidades con destino al acervo común.

La historia de la humanidad muestra el uso de fórmulas diversas en estadios de civilizaciones anteriores, entre los que adquirieron notoriedad las donaciones, el botín obtenido de los pueblos vencidos, la requisa, la exigencia arbitraria de los feudales y la desigualdad obligatoria de los regímenes absolutistas.

A lo largo de la historia los Estados han recurrido a diversos medios para sufragar el gasto público, algunas veces incluso a las guerras para apoderarse las riquezas de otros Estados; otras, a los préstamos para financiar gastos extraordinarios. Por

lo tanto queda claro que es el Estado el que a de procurar de los contribuyentes los tributos que son medios **“para la obtención de recursos presupuestarios”**.⁹

3. Concepción general de los tributos

El tributo, es un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley. Fonrouge define al tributo como **“prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”**.¹⁰

Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio, y están destinadas a la financiación de los servicios públicos.

Los tributos tienen su fundamento en la soberanía del Estado, la cual se traduce en la expedición de normas que los crean, en este sentido nuestro país no es la excepción y su mandato es claro preciso y conciso cuando expresa que **“Solo por acto legislativo de órgano competente podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley...”**.¹¹

Su existencia no se encuentra condicionada a la voluntad del contribuyente, esta unilateralidad los diferencia nítidamente de los ingresos de derecho privado.

⁹ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 256, Inciso 1°.

¹⁰ Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1976, Pág. 266.

¹¹ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 257, Inciso 1° y 2°.

Las prestaciones que se ven obligados los particulares pueden consistir en bienes y servicios.

Los tributos se traducen en la entrega de bienes y generalmente en nuestra economía, en dación en dinero.

La prestación de servicios teóricamente podría constituir el cumplimiento de un tributo, cuando tal actividad fuera exigida en forma coactiva y tuviera relación directa con la producción de los servicios públicos.

Nadie pone en duda el carácter publicista del tributo, concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

3.1 Características del poder tributario

Los elementos que configuran el poder tributario son los siguientes:

a) Carácter Originario:

El poder tributario le corresponde al Estado en forma originaria. El Estado lo detenta de modo permanente; aunque después aparezcan otros títulos de ese poder (municipios, consejos provinciales) que lo ejercen de manera derivada y que supone una transmisión de ese poder por parte del Estado, situación que se consagra en el inciso 2º del artículo 229 de la constitución política del Estado: **“Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras”**.¹²

¹² Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 228, Inciso 2º.

b) Irrenunciable:

La expresión de irrenunciabilidad hace resaltar la imposibilidad de abandono. El poder tributario se manifiesta en la expedición de la norma tributaria, y se ejercita a través de la obligación tributaria. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, ya que sin el poder tributario no podría subsistir.

c) Abstracto:

Se discute si el poder tributario es abstracto o concreto, siendo para algunos autores el segundo complemento del primero. El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que preexiste aún antes de su ejercicio. Existe una confusión entre la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que se le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. El poder Tributario es esencialmente abstracto, originario no delegable.

d) Permanente:

El poder tributario es connatural al Estado, y deriva de su soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; mientras subsista el Estado, subsistirá el poder tributario.

Es necesario distinguir entre el concepto de permanencia del poder tributario y su ejercicio en situaciones concretas. El poder tributario no desaparece por prescripción o caducidad, lo que existe es la extinción por el transcurso del tiempo del derecho de hacer efectivas las obligaciones nacidas bajo el ejercicio del poder tributario, ya que los créditos fiscales caducan o prescriben por razones de interés social, y por respeto al principio de la certeza tributaria.

e) Limitaciones al poder tributario:

Existen dos clase de limitaciones al poder tributario: El primero de carácter

general, y que le corresponde a los principios jurídicos que deben formar parte de los textos constitucionales de cada país; y otro, derivado de la organización política de cada Estado y que tiene vinculación con el problema de la doble tributación internacional.

3.2 Tributos.- Clases:

Definición de tributos: Prestación unilateral y coactiva que sirve para financiar el gasto público.

Troya Vicente, es claro al dividir y definir a cada uno de los ingresos tributarios que son de tres clases: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Impuestos: prestación debida al ocurrir el hecho impositivo que debería financiar los servicios públicos generales e indivisibles. Son directos e indirectos. Gravan los patrimonios, las rentas las actividades de producción, distribución y consumo, y en general los indicios de capacidad contributiva.

Tasas: tributo debido con ocasión de la prestación de los servicios públicos generales y divisibles a cuya financiación deben contribuir. Existen tasas por servicios, judiciales, peajes, pontazgos.

Contribuciones especiales: Tributo debido por el beneficio especial obtenido con ocasión de la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública a cuya financiación deben contribuir. Son por gasto o mejora.¹³

Los tributos son una forma de redistribuir la riqueza nacional. Para crearlos se parte de la equidad, lo que en nuestro país es pura teoría porque los que tienen mayores ingresos no son los que más tributan. Con el producto de los impuestos el sector público financia su obra y servicios.

¹³ Troya Vicente, Teoría General de la Tributación, Pág. 1.

4. Tributos al Comercio Exterior

El comercio exterior es una actividad económica mediante la cual se intercambian productos originarios y procedentes de distintos países o naciones, con arreglo a estatutos, reglas, términos, definiciones, etc. aceptados por los concurrentes en las operaciones que implica, independientemente de que ese marco normativo esté o no incorporado oficialmente a la legislación nacional vigente en los lugares desde donde, los concurrentes, ejecutan sus operaciones. El comercio exterior (o comercio internacional como también se lo llama) tiene importancia vital para el desarrollo de las economías nacionales y de la economía mundial, razón por la cual su fomento, conducción y regulación generales, están siempre incorporadas a toda formulación de política económica global. La trascendencia de esta actividad ha motivado, desde los inicios de la ciencia económica, distintas elaboraciones teóricas a partir de las cuales se ha pretendido dar cuenta de las leyes a que ella obedece, con el objetivo de adecuar su ejercicio a las necesidades del desarrollo económico de las naciones. Tradicionalmente el comercio exterior ha asumido la forma de compraventa de mercancías cuyo pago se cumple en divisas de aceptación internacional, básicamente en dólares.

“Los tributos al comercio exterior son todas las cargas impositivas establecidas por autoridad competente que se aplican sobre operaciones de comercio internacional, de manera directa e indirecta”¹⁴

Los impuestos aduaneros se denominan tradicionalmente a todos aquellos tributos que gravan el tráfico internacional de mercancías.

¹⁴ Burbano Gonzalo, Términos Usuales en el Comercio Internacional, Pudeleco Editores S.A., Quito – Ecuador, año 1996, Pág. 319.

En la actualidad se hace referencia a ellos con la expresión de “impuestos aduaneros”. Son impuestos de titularidad comunitaria (europea) ¹⁵ y el más relevante tributo está constituido por los derechos a la importación cuya exigencia es consecuencia de la entrada de productos en el territorio aduanero de la Comunidad. La norma jurídica básica en materia de impuestos aduaneros es la Ley Orgánica de Aduanas. Además de los derechos a la importación, también se incluyen bajo este concepto otras figuras: los regímenes aduaneros suspensivos, las exacciones reguladoras agrícolas, los derechos antidumping y antisubvención, los derechos menores.

Sabido es, por todos los que incursionan en el sector, que existe una íntima relación entre lo que se denomina política general, subordinada, la política tarifaria (fiscal) y las tarifas. De hecho, **“la política general alinea tras sus objetivos a todas las políticas sectoriales o macroeconómicas del Estado, entre las que se produce una interrelación dinámica, que involucra a todas las variables que afectan a dichas políticas”**.¹⁶

Políticas: Es el conjunto de principios que tiene como objetivo, establecer las normas indispensables a los actos de realización de un Gobierno.

En este sentido la política muestra el cuerpo de doctrina necesaria para un buen gobierno, dentro de lo cuales se debe determinar las normas jurídicas pertinentes al buen funcionamiento de las Instituciones Administrativas.

Procedencia Legal: La referencia puntual a este amplio concepto se dirige a indicar con meridiana claridad, que el impuesto que según el caso de aplicación

¹⁵ Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S. A., Madrid – España, año 2001, Pág. 807.

¹⁶ Flores Orlando Raúl, Comercio Internacional y Régimen Aduanero, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza – Argentina, año 1993, Págs. 31, 32 y 33.

denominamos Externo o Interno, según sea su aplicación destinada a operaciones o hechos gravados que tienen como objeto el mercado Interno o el Internacional, tiene como fuente ineludible y excluyente la Ley.

“Los impuestos al comercio exterior aplicables para el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son los vigentes a la fecha de presentación de la declaración a consumo. Con sujeción a los convenios internacionales y cuando las necesidades del país lo requieren, el Presidente de la República, mediante decreto y previo dictamen favorable del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones COMEXI, establecerá, reformará o suprimirá los aranceles, tanto en su nomenclatura como en sus tarifas”.¹⁷ Atribución que al presidente de la república le confiere el mandato el mandato constitucional contenido en el artículo 257 inciso 3º **“El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias”.¹⁸**

¹⁷ Ley Orgánica de Aduanas, Art. 15.

¹⁸ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 257, Inciso 3º.

CAPITULO 2

LA DECLARACIÓN Y LAS INFRACCIONES ADUANERAS

1. Aceptación de la declaración y su proceso de Desaduanamiento

Para iniciar este análisis, es necesario remitirnos a lo que expresa Acebal Oscar Ricardo, con respecto a dos términos usuales que se utilizan en el comercio exterior importar y exportar, en cuanto al primero “Importar, es la introducción de nuevos conocimientos a la mentalidad nacional, de nuevas tecnologías, de nuevos bienes de producción, de una mejor utilización de nuestros recursos para competir comparativamente con el resto de las naciones; con la finalidad de mejorar las condiciones socioeconómicas de la Nación Argentina en forma global...”, en cuanto al segundo, exportar **“es la importación de riqueza del exterior representada por moneda extranjera. Son dos conceptos complementarios e inseparables; la importación y la exportación no pueden existir una sin la otra”**¹⁹ El propietario, consignatario o consignante, en su caso, personalmente o través de un Agente de Aduana, presentará en el formulario correspondiente, la declaración de las mercancías provenientes del extranjero o con destino a él, en la que solicitará el régimen aduanero al que se someterán.

El declarante es personal y pecuniariamente responsable por la exactitud de los datos consignados en la declaración. En el caso de personas jurídicas, la responsabilidad jurídica la recae en la persona de su representante legal.

En las importaciones, la declaración se presentará en la aduana de destino, desde

¹⁹ Acebal Oscar Ricardo, Técnicas de Exportación, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fe – Argentina, año 1991, Pág. 163

siete días antes, hasta quince días hábiles siguientes a la llegada de las mercancías.

En las exportaciones, la declaración se presentará en la aduana de salida, desde siete días antes hasta quince días hábiles siguientes al ingreso de las mercancías a la zona primaria aduanera.

En la importación y exportación a consumo, la declaración comprenderá la autoliquidación de los impuestos correspondientes.²⁰

La importación a consumo es el régimen aduanero por el cual las mercancías extranjeras son nacionalizadas y puestas a libre disposición para uso o consumo definitivo, según reza el Art. 55 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente.²¹

Cualquier persona puede realizar una Importación a Consumo., si es que lo hace ocasionalmente y como persona natural. Basta que adjunte la copia de su cédula a la Declaración Aduanera del bien que importa.

“Si va a ser importador frecuente debe ser calificado como tal por el Banco Central del Ecuador o sus corresponsales, tener RUC y constituirse en comerciante formal”.

Qué requisitos se deben cumplir previo al embarque

Estos dependen de dos factores: primero, el valor FOB o CIF y segundo la naturaleza de la mercancía. Si el valor CIF de la mercancía no excede de cuarenta salarios mínimos vitales, se le puede tramitar mediante declaración simplificada contratando los servicios de un correo paralelo o courier, debidamente autorizado por la Aduana.

²⁰ Ley Orgánica de Aduanas, Art. 43.

²¹ Ley Orgánica de Aduanas, Art. 55.

Qué pasos se deben seguir en cada caso

Si el valor de la mercancía importada a consumo es de USD \$ 4,000.00 o más, el importador tendrá que solicitar y realizar la inspección en origen, a través de una de las empresas Verificadoras Internacionales, autorizadas por la aduana (Art. 20 del Decreto No. 698), publicado en el Registro Oficial No. 163 de 30/09/97.

Si el valor FOB de la mercadería excede los USD \$ 4,000.00, requiere el visto bueno de los Bancos Corresponsales en el Ecuador, autorizados por la aduana, previo al embarque.

A la declaración aduanera se acompañarán los siguientes documentos:

- a)** Original o copia negociable del conocimiento de embarque, guía aérea o carta de porte;
- b)** Factura comercial que servirá de base para la declaración aduanera;
- c)** Certificado de Inspección en origen o procedencia cuando sea del caso;
- d)** Certificado de origen cuando proceda;
- e)** Visto Bueno del Banco Central del Ecuador o de sus corresponsales, previo al embarque de las mercancías en las importaciones a consumo; y,
- f)** Los demás exigibles por regulaciones expedidas por la Junta Monetaria.²²

Presentada la declaración, el Distrito verificará que ésta contenga los datos que contempla el formulario respectivo, los cotejará con los documentos de acompañamiento y comprobará el cumplimiento de todos los requisitos exigibles para el régimen. Si no hay observaciones, se aceptará la declaración fechándola y otorgándole un número de validación para continuar su trámite. Una vez aceptada, la declaración es definitiva y no podrá ser enmendada.

²² Ley Orgánica de Aduanas, Art. 44.

En caso de existir observaciones a la declaración, se devolverá al declarante para que la corrija dentro de los tres días hábiles siguientes; corregida ésta, el Distrito lo aceptará.

Si el Declarante no acepta las observaciones, la declaración se considerará firme y se sujetará en forma obligatoria al aforo físico.

La declaración aduanera no será aceptada por el Distrito cuando se presente con borrones, tachones o enmendaduras.

El declarante es personal y pecuniariamente responsable por la exactitud de los datos consignados en la declaración. En el caso de personas jurídicas, la responsabilidad recae en la persona de su representante legal.²³

2. Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera

Troya Jaramillo Vicente, define a la obligación Tributaria como: **“un vínculo jurídico personal por el cual el sujeto pasivo se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria cuando se cumple el hecho generador... que es el indicio de capacidad contributiva recogido por la ley para configurar cada tributo. Es la materia imponible tipificada jurídicamente. Cada tributo tiene un hecho generador diferente. La obligación tributaria nace cuando respecto de un sujeto se cumple el hecho generador...”**²⁴ o también lo define como: **“la obligación tributaria sustantiva o principal es la que da origen al crédito tributario de la administración y le permite ejercitar**

²³ Ley Orgánica de Aduanas, Art. 45.

²⁴ Troya Jaramillo Vicente, Tratado General de la Tributación, Págs.6 y 7.

una pretensión concreta de cobro al contribuyente. Es una típica obligación de dar ...dinero o especies”.²⁵ De los conceptos se infiere que la obligación tributaria consiste en la totalidad de los deberes Tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria, cuya obligación principal consistirá en el pago de la deuda tributaria, o lo que es lo mismo al cumplimiento de **“la totalidad de los deberes tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria”.**²⁶

La obligación tributaria es la que da origen al crédito tributario de la administración y le permite ejercitar una pretensión concreta de cobro al contribuyente. Es una típica obligación de dar.

La obligación tributaria es de derecho y no de poder, ello significa, que al originarse en la ley la parte acreedora, la administración, y la parte deudora, el contribuyente, se encuentran en pie de igualdad.

La relación de poder se da entre el Estado y los administrados, en cuanto al primero, tiene la potestad de crear, suprimir y modificar los tributos y fija sus elementos esenciales, de acuerdo a su soberanía y demostración de imperium. Lo que no ocurre cuando los entes públicos determinan y recaudan tributos.

La potestad tributaria o de creación es propia del Estado, que lo ejercita a través de sus organismos legislativos y excepcionalmente por el Presidente de la República, y de los Consejos Provinciales y Municipios respecto de tasas y contribuciones especiales.

En tanto que la potestad para determinar y recaudar tributos es del Estado, de los

²⁵ Troya Jaramillo Vicente, Tratado de la Relación Jurídico Tributaria, Pág. 1.

²⁶ Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid – España, año 2001, Pág. 1050.

Consejos Provinciales, de los Municipios y de las entidades descentralizadas.

La obligación tributaria es una obligación ex lege, es decir gobernada por la ley, en el cual se encuentra su fuente, que no es exclusiva de esta, ya que la ley es fuente de otras obligaciones. Consecuentemente para que nazca la obligación es necesaria la verificación del presupuesto del hecho imponible al que la norma ha asociado su existencia. Ello significa que surge con la independencia de la voluntad de las partes, administración y el particular.

La obligación tributaria es un vínculo jurídico personal que ocurre entre dos partes, la administración acreedora y el contribuyente deudor, que da lugar a un derecho y a la correspondiente acción de cobro.

Como en la obligación del derecho común, en la tributaria para su cumplimiento, queda comprometido el patrimonio del contribuyente, siendo esta una consecuencia importante, de que se la conceptúe como un vínculo jurídico personal.

En la obligación tributaria se supone la existencia de varios elementos:

- a)** Esta se suscita entre dos partes una acreedora que es la administración o sujeto activo y otra deudora que es el contribuyente o sujeto pasivo, este elemento se denomina subjetivo.
- b)** El sujeto pasivo para ser tal, debe encontrarse respecto de la materia imponible en la determinada situación prevista por la norma.
- c)** Las materias imponibles deberían referirse a manifestaciones de riqueza de los contribuyentes, en este sentido se grava la renta, los bienes, los capitales, los actos de producción, los actos de consumo, etc.
- d)** La materia imponible debe ser valuada, esto es cifrada, para que la

determinación y liquidación tributarias puedan referirse a magnitudes concretas.

- e)** La materia imponible puede estar exenta de tributos en todo o en parte.
- f)** Determinadas manifestaciones de riqueza de los particulares no son objeto de imposición, caso que no se lo debe confundir con la exención, pues, en el primer supuesto no puede ni siquiera surgir la obligación tributaria, en tanto, en el segundo supuesto sí, más, la correspondiente prestación no es exigible, por surtir efecto la dispensa legal del pago del tributo, que es lo que se produce con la exención.
- g)** La materia imponible valuada puede estar sujeta a depuración, a sea a la aplicación de deducciones, que hacen disminuir su monto. Esto ocurre en los impuestos directos como la renta, en donde se diferencia el ingreso neto del bruto, el primero depurado.
- h)** La materia imponible valuada y depurada constituye la base imponible o magnitud apta para que se aplique, la cuota o la tarifa prevista, lo que da el resultado deseado, la cantidad a pagar.
- i)** La cuota o tarifa es la medida del gravamen.
- j)** La cuota puede ser fija, proporcional o progresiva.
- k)** En la cuota fija se aplica una cuota invariable y uniforme.
- l)** En la tarifa proporcional, se aplica una cuota porcentual, la que calculada sobre la base imponible, hace que el resultado varíe de acuerdo a su magnitud.

La Ley Orgánica de Aduanas considera sujetos de la obligación tributaria aduanera: al sujeto activo y al sujeto pasivo.

Sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, por intermedio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es quién debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable.

En las importaciones, contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y, en las exportaciones, contribuyente es el consignante.²⁷

2.1. Hecho Generador de la Obligación Tributaria Aduanera

El hecho generador de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o salida de los bienes; para el pago de impuestos al comercio exterior, es la presentación de la declaración; en las tasas, es la prestación de servicios aduaneros.²⁸

2.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera

La obligación tributaria aduanera en el caso de impuestos, nace al momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera; en las tasas, nace por la utilización del respectivo servicio aduanero.²⁹

2.3. Base Imponible

La base imponible de los impuestos arancelarios, en las importaciones es el valor CIF y en las exportaciones es el valor FOB de las mercancías, determinados según las normas del valor de la aduana.

²⁷ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 11.

²⁸ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 12.

²⁹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 13.

La Corporación Aduanera Ecuatoriana, mediante resolución dictará las normas correspondientes sobre el valor en aduana de las mercancías, en base al Convenio de Adhesión del Ecuador a la Organización Mundial del Comercio.³⁰

3. Impuestos Aplicables y Exigibilidad

El hecho de importar o exportar, conforme a la Ley aduanera, al extraer o introducir bienes desde o a un territorio aduanero, desencadena consecuentemente la pretensión tributaria del fisco representado por la Corporación Aduanera Ecuatoriana como ente autárquico recaudador.

El Art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) nos dice que: **“Los impuestos al comercio exterior aplicables para el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son los vigentes a la fecha de la presentación de la declaración a consumo”**.³¹

Oscar Ricardo Acebal, sostiene que: “No interesa distinguir desde le punto de vista aduanero la perdurabilidad o no de los bienes ni las distinciones de naturaleza. El interés fiscal, y la intención del legislador es dejar perfectamente claro que el hecho de introducir o extraer objetos susceptibles de ser importados o exportados determinan el nacimiento del crédito del sujeto activo (el Estado) en forma independiente de determinar quién es el responsable de dicha obligación tributaria”.³²

³⁰ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 14.

³¹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 15.

³² Acebal Oscar Ricardo, Técnicas de Exportación, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fe – Argentina, año 1991, Págs. 68 y 69.

Los restantes tributos aduaneros se originan en similares hechos, o sea la importación o exportación, con la distinción de que para cada uno de ellos la legislación aduanera determina con precisión la causa de la gravabilidad, el hecho.

Los tributos aduaneros son exigibles:

En caso de impuestos:

- a) En la autoliquidación, desde el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración.
- b) En la rectificación de tributos, a partir del día hábil siguiente al de su notificación; y,
- c) En el caso de las tasas, desde la fecha en que se preste efectivamente el servicio.³³

3.1. Plazos para el Pago

Los impuestos aduaneros se pagarán en los siguientes plazos:

- a) En el caso de la autoliquidación, dentro de los dos días hábiles de aceptada la declaración o de realizado el aforo físico en los casos en los que este proceda; y,
- b) En los demás casos, dentro de los ocho días hábiles de la notificación del título de crédito u orden de cobro.

El pago de las tasas aduaneras se realizará dentro de los dos días hábiles siguientes a la prestación efectiva del servicio.

El pago de las obligaciones tributarias dentro de los plazos establecidos no genera intereses. En materia aduanera no se concederán facilidades de pago.³⁴

³³ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 16.

³⁴ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 19.

4. Clases de Infracciones

La diversidad de funciones encomendadas a las Aduanas hace que el tema del ilícito aduanero sea en extremo variado y que desborde ampliamente el ámbito del ilícito tributario.

De las infracciones: el término infracción que define la LOA.³⁵ equivale a Contravención, y bajo el mismo, se juzgan todas aquellas faltas provenientes de incumplimientos formales o sustanciales, reglamentadas por la Ley de aduanas y su reglamento; la equiparación del término infracción que equivale a contravención se fundamenta en que “obedece a que en la doctrina no hay acuerdo en cuanto a si se trata de dos excepciones que significan lo mismo o si la infracción tiene un alcance más amplio, que puede comprender incluso al delito, el que podría ser considerado una infracción mayor”.³⁶ A su vez, esta definición de infracción aduanera es similar a la empleada para definir al delito aduanero, lo cual confirma que la diferencia entre el delito e infracción viene impuesta desde la misma norma jurídica.

El epílogo insalvable, en toda actividad tributaria, luego de haber normado la Ley y el Código la totalidad de las situaciones operativas, es la formulación de previsiones para los casos de incumplimientos, errores y también delitos, yendo desde fórmulas de castigo contravencionales, hasta las drásticas sanciones penales.

³⁵ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 81.

³⁶ Edwards Carlos Enrique, Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1995, Pág. 90.

La infracción tributaria, es toda vulneración de las normas en que aparecen previstas y definidas las obligaciones nacidas de la relación jurídico tributaria (Sainz de Bujanda).³⁷

La calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de la Ley, hecho muy importante ya que radica en el principio de legalidad que es uno de los postulados fundamentales del derecho penal liberal, y se concreta en la fórmula *nullum crimen, nulla pena sine lege*, que exige la vigencia de una ley anterior al hecho que se imputa, y porque además este principio tiene fundamento en la Constitución, de que ningún habitante puede ser penado sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso. El Art. 80 (LOA), recoge en esencia lo expresado: **“Art. 80: Concepto.- Constituye infracción aduanera toda acción u omisión que viole normas sustantivas o adjetivas que regulen el ingreso o salida de mercancías por las fronteras y zonas aduaneras del país, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”**.³⁸

El Art. 81 de la LOA, señala un sistema tripartito de clases de infracciones: **“Las infracciones aduaneras se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias”**.

Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo; para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la trasgresión de la norma.³⁹

³⁷ Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid – España, año 2001, Pág. 827.

³⁸ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 80.

³⁹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 81.

“Dolo es voluntad de realización, y, ciertamente, no sólo en el sentido de la voluntad dirigida a la realización, sino también en el sentido de voluntad capaz de realización. La voluntad impotente no es un dolo relevante desde un punto de vista jurídico penal”.⁴⁰

4.1. Delitos

El delito tipifica conductas tributarias aduaneras, que producen daño al Estado, los delitos son infracciones de mayor gravedad.

El delito es conceptual, sustancialmente es una acción. La antijuricidad, la culpabilidad, y la tipicidad son características de esta acción, es decir es una cualidad típica que identifica una conducta con la prevista en una figura de delito.

A la tipicidad se le da el nombre para designar la descripción legal del delito como uno de los caracteres del mismo, aparte de otras valoraciones, subjetivas u objetivas necesarias para su punición.

En realidad el principio “pro reo”, “**NULLUM CRIMEN SINE LEGE**” (no hay delito sin ley previa), anticipaba el moderno concepto de la tipicidad, porque implica que la acción posible ha de estar prevista en la ley para que pueda castigarse, pero este tecnicismo precisa más, y establece que de haber coincidencia precisa entre lo sancionable por el texto legal y lo hecho por el delincuente, es decir se trata de que la ley contenga descripciones de acciones, tal como si ellas ya se hubiesen cumplido, por lo tanto es necesario que los delitos se especifiquen con exactitud y no en definiciones genéricas.

⁴⁰ Welzel Hans, Derecho Penal Alemán, Editorial Jurídica de Chile, año 1970, Pág. 259.

La tipicidad tiene una constante relación entre todos los elementos del delito como son la tipicidad, culpabilidad y antijuricidad, de tal suerte que estos elementos forman parte de todo y resultan indispensables para que el total sea jurídicamente un delito. Por lo tanto, toda acción, por antijurídica y culpable que sea, si no esta incluida en los tipos legales establecidos significa una acción no punible.

Por lo expuesto resulta claro que todos los tipos delineados de cada delito en particular no es otra cosa que el estudio de las circunstancias y elementos de cada delito en concreto o de cada acción típica.

El Artículo 82 de la LOA. vigente define al delito aduanero: **“El delito aduanero consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación”**.⁴¹

En este concepto se establece en forma general lo que es el delito aduanero, y en su estructura lleva los conceptos de lo que se conoce como contrabando y defraudación que antes se consideraban como delitos, división que se personalizaba para identificarlos y diferenciarlos y ajustarlos a cada una de las conductas humanas individuales. Es así, que el contrabando para configurarse debía existir el acto doloso de la evasión del control aduanero, mientras que la defraudación se caracteriza porque el fraude esta dirigido a perjudicar al fisco, es decir es lesión fiscal que se ocasiona con fraude, que es el engaño, inexactitud consiente que produce o prepara un daño, en consecuencia es un medio apto

⁴¹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 82.

para engañar o sorprender al funcionario aduanero, que le induce a la comisión del error, al actuar con simulación, ocultamiento, falsedad o engaño, y por lo tanto como resultado deja de cobrar en todo o en parte los derechos tributarios.

De la división y del concepto de delito aduanero, se infiere que existe una modalidad moderna al permitir hablar de delitos aduaneros en plural, echando por tierra el concepto unitario que regía en esa materia, de esta manera el contrabando y la defraudación han dejado de ser considerados como los únicos delitos aduaneros, dando paso a otras figuras delictivas, que si bien no tiene asignado un nombre especial, contienen en su fórmula legal todos los elementos necesarios y suficientes para su aplicación.

Nuestra legislación aduanera en su Artículo 83, tipifica los delitos aduaneros, los que para su mejor comprensión me permito detallar:

- a)** La entrada de mercancías al territorio aduanero, o salida de él sin el control de la administración aduanera;
- b)** La carga o descarga de mercancías de un medio de transporte sin control de la administración aduanera;
- c)** El lanzamiento de mercancías de un medio de transporte, eludiendo el control aduanero;
- d)** La modificación del estado de las mercancías entre el punto de franqueamiento de la frontera aduanera y el Distrito de destino.
- e)** La utilización no autorizada de un lugar, puerto o vía no habilitado para el tráfico internacional de mercancías salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor;
- f)** El abandono de las mercancías en lugares contiguos o cercanos a las

fronteras.

- g)** La venta, transferencia o el uso indebido de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos de pagos de impuesto, o con exoneración total o parcial, sin la autorización previa del Gerente competente;
- h)** La tenencia o movilización de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación;
- i)** La falta de presentación del manifiesto de carga total o la tenencia de mercancías no manifestadas a bordo de un transporte internacional;
- j)** La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento;
- k)** La falsificación o alteración de los documentos que deben acompañarse a la declaración aduanera;
- l)** La sustitución de mercancías para el aforo físico;
- m)** La violación de sellos o precintos u otras seguridades colocadas en los medios y unidades de transporte;
- n)** La salida de mercancías de las bodegas de almacenamiento temporal o de los depósitos, sin el cumplimiento de las formalidades aduaneras;
- o)** La ejecución de actos idóneos inequívocos dirigidos a realizar los actos a que se refieren los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor; y,
- p)** La falsa declaración sobre los valores del flete y del seguro relacionado con el tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las

mercancías.⁴²

Cabe dejar indicado que todo indicio de delito será conocido por el Agente Fiscal de Aduana, mediante la correspondiente denuncia que lo efectuará el Gerente Distrital de Aduanas, quién deberá reconocer sus firma y rúbrica, y presentar acusación particular si fuere del caso. El Agente Fiscal de Aduanas, luego de realizar las investigaciones pertinentes emitirá su dictamen fiscal acusando o sobreseyendo el delito, en uno u otro caso pasa a conocimiento del Juez Fiscal como lo ordena el Art. 86 de la LOA., para el juzgamiento y sentencia.⁴³

4.1.1. Sanciones para el delito

Sin perjuicio del cobro de los tributos, son sanciones acumulativas aplicables al delito, cualquiera que sea el valor de la mercancía o la cuantía de los tributos que se evadieron o se pretendieron evadir que supere el diez por ciento, las siguientes:

- a) Prisión de dos a cinco años;
- b) Decomiso de la mercancía materia del delito y de los objetos utilizados para su cometimiento, inclusive los medios de transporte, siempre que sean del autor o cómplice de la infracción.

En caso de que el medio de transporte no sea de propiedad del autor o cómplice de la infracción, previamente a la devolución del mismo se impondrá a su propietario una multa equivalente al 20% del valor CIF de la mercancía;

- c) Multa equivalente al 300% del valor CIF de la mercancía objeto del delito; y,

⁴² Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 83.

⁴³ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 86.

- d) Si el autor, cómplice o encubridor fuere un agente de aduana, sin perjuicio de las sanciones que correspondan se le cancelará definitivamente la licencia.⁴⁴

4.1.2. Delito agravado

El artículo 85 de la LOA, considera que: **“Si el autor, cómplice o encubridor del delito aduanero fuere un empleado o funcionario del servicio aduanero, será sancionado con la pena de prisión más alta prevista en el artículo anterior y con la destitución de su cargo. Si el autor, cómplice o encubridor del delito aduanero fuere un comerciante matriculado, se le impondrá además de las sanciones establecidas en esta Ley, la cancelación definitiva de su matrícula de comercio o su equivalente”**;⁴⁵ Disposición que por su grado de importancia se analizará más adelante.

4.2. Contravención

Las contravenciones son el conjunto de aquellas disposiciones emitidas por la administración para que se de estricto cumplimiento de las mismas, las que se encuentran vinculadas a la transgresión de una disposición administrativa, como supuesto de hecho, una pena.

De la distinción que se establece entre los delitos, las contravenciones y las faltas reglamentarias, nace la idea, para muchos tratadistas, de un derecho penal administrativo independiente del derecho penal común, sobre el cual mucho se ha discutido.

⁴⁴ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 84.

⁴⁵ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 85.

Es comprensible que las faltas son infracciones de reglas de conducta mucho menos importantes que la conservación del orden social, que las reglas de conducta cuya infracción constituye delito. Para que haya delito es necesario que haya sido atacada la ley jurídica, que requiere el daño o un peligro real corrido en un momento dado, cuya consecuencia es un hecho doloso o culposo y como tal la existencia de la violación de la ley. En cambio, la transgresión – contravención y falta reglamentaria-, es todo lo contrario, un peligro meramente posible, en una palabra, una razonable previsión de un mal futuro, autoriza una represión, aunque ningún mal haya sobrevenido. Así, cuando el mal se haya producido, la transgresión no es más transgresión sino que llega a ser delito.

El Art. 88 de la LOA cita a las contravenciones las que se detallan a continuación:

- a)** Incurrir en faltantes de mercancías declaradas en los manifiestos de carga y no entregadas por el transportista a la administración aduanera;
- b)** El incumplimiento de la entrega inmediata de las mercancías descargadas por parte del transportista, para su almacenamiento temporal o depósito aduanero;
- c)** Descargar lastre sin autorización del Distrito;
- d)** El incumplimiento de plazos en los regímenes especiales;
- e)** La falta de permisos o autorizaciones previas al embarque de las mercancías cuando estos requisitos sean exigibles, antes de la presentación de la declaración; y,
- f)** La entrega por parte de funcionarios o empleados del servicio aduanero, de información calificada como confidencial por las autoridades respectivas.

4.2.1. Sanciones para las contravenciones

El artículo 89 de la LOA., establece las sanciones para las contravenciones: “ Las contravenciones serán sancionadas con una multa equivalente al diez por ciento del valor CIF de las mercancías. ⁴⁶

4.3. Faltas reglamentarias

Las falta reglamentaria es aquella que se encuentra incurra en inobservancia o incumplimiento de ordenes o circulares validamente expedidas o de normas reglamentarias.

Son faltas reglamentarias:

- a) El error o la inexactitud de la declaración aduanera o en los documentos de acompañamiento que no provengan de acción u omisión dolosa;
- b) La no prestación de facilidades para la sujeción al control aduanero.
- c) La presentación tardía o incompleta de la declaración aduanera; y,
- d) La inobservancia a los reglamentos o disposiciones administrativas aduaneras, de obligatoriedad general, no tipificadas como delitos o contravenciones.⁴⁷

4.3.1. Sanciones para las faltas reglamentarias

Las faltas reglamentarias se sancionarán con una multa equivalente a diez unidades de valor constante (UVC). ⁴⁸

⁴⁶ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 89.

⁴⁷ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 90.

⁴⁸ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 91.

4.3.2. Competencia y procedimiento

Es competente para sancionar las contravenciones y las faltas reglamentarias, el Gerente Distrital, siguiendo el procedimiento establecido en el Reglamento a esta Ley.

5. Sanciones para el delito

Se dejó sentado que las sanciones para el delito aduanero son acumulativas, cualquiera que sea el valor de la mercancía o la cuantía de los tributos que se pretendieron evadir y que hayan superado el 10%. Las sanciones acumulativas como lo refiere el Art. 84 de la actual LOA: **a)** Prisión de dos a cinco años; **b)** Decomiso de la mercancía materia del delito y de los objetos utilizados...; **c)** Multa equivalente al 300% del valor CIF de la mercancía objeto del delito; y, **d)** Si el autor, cómplice y encubridor fuere un agente de aduana, sin perjuicio de las sanciones que correspondan, se le cancelará definitivamente la licencia.

5.1. Criticas a su constitución

No cabe duda que con esta medida el legislador endureció su posición, es decir criminalizó y por lo mismo endureció la pena, que de ninguna manera es potestativo de nuestro país sino de la mayoría de los países de todo el mundo que para ciertas conductas llevan consigo una pena privativa de libertad que puede llegar hasta seis años en Argentina y Perú, siete en Venezuela, cinco en nuestro país o incluso diez en Alemania y Francia.

No falta quien piensa que, a penas más graves, menor criminalidad, por el efecto

de prevención general que tiene la misma. Sin embargo, no siempre resulta exacto, mientras que, por otra parte, no se puede violar el principio de adecuación entre culpabilidad y pena.

No es suficiente con tipificar el delito e imponer unas sanciones más o menos severas, es preciso resolver otros problemas, dificultades con que tropiezan los países, en relación a todo su sistema tributario, son similares a los que apuntamos en el nuestro, aunque más graves en algunos aspectos, **como deficiencia de la administración, corrupción, influencia de los grupos de presión, etc.**

No cabe duda que la criminalización mejorará el fin recaudatorio, sin embargo, puede decirse que el efecto será mínimo sin la existencia de un aparato coactivo exterior, es decir deberá existir una relación entre lo administrativo y la autoridad judicial, el primero comunicando en forma oportuna al segundo para la prosecución del delito hasta su sentencia.

De qué nos serviría establecer penas muy severas si las infracciones no se persiguen, mejor quedaría el fisco si impusiera simplemente una pequeña sanción pecuniaria y los encargados de perseguir la infracción lo hicieran, por ello tiene mucho más valor evitar la infracción tributaria poniendo obstáculos al delincuente, que perseguir, detener, condenar y enviar a la prisión al autor, este efecto de intimidación surte efecto en muchas personas que no se atreven a defraudar al fisco, a este respecto se establecería tres grupos a saber:

- a) Aquellos para quienes no sería necesario ninguna amenaza, pues su moral y razón de ser choca con toda posibilidad de eludir el pago de los impuestos;
- b) Un segundo grupo, para quienes la amenaza apenas si tiene valor, conoce

que el fraude tiene un riesgo, pero les compensa en atención a los beneficios que les reporta; y,

- c) Un tercer grupo, que es en donde más eficacia tiene la amenaza, todo depende del mayor o menor riesgo de que el fraude sea descubierto.

En el primer grupo parece que la amenaza de la sanción no es necesaria. Lo ideal sería llegar a conseguir esta conciencia social con relación la fisco, pero no es posible.

Tampoco parece que en el segundo grupo tenga eficacia la amenaza, ya que son profesionales del fraude, aquí la prevención casi en nada le inmuta al usuario, no le importa en lo mínimo las consecuencias legales que de sus actos puedan derivarse, por ello discrepo con la posición del tratadista Alfonso Serrano Gómez, quién sostiene: **“... pues el riesgo de ser descubierto el fraude, con las consiguientes sanciones, le lleva a poner más cuidado con sus actividades, e incluso no se atreven a cometer defraudaciones muy grandes o que no sea muy perfecto el sistema utilizado ...”**.⁴⁹

En el tercer grupo, quizá donde existe mayor influencia el aparato coactivo, ya que se valora mucho el riesgo de ser descubierto el ilícito, pues se incrementa el número de sujetos que estaban decididos a pagar impuestos, en este grupo en general cuando se comete la infracción él o los individuos están seguros, o por lo menos confía, que no va a ser descubierto.

Lo expuesto en el apartado anterior demuestra que los sistemas de inspección y control son eficaces por lo menos de forma aceptable, dan mejores resultados que

⁴⁹ Serrano Gómez Alfonso, Fraude Tributario (Delito Fiscal), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Año 1996, Pág. 50.

la amenaza de las penas privativas de libertad, de tal manera que se consigue: una mayor recaudación y se evita la sanción.

Al respecto el tratadista Alfonso Serrano Gómez, sostiene: “2. Si se considera que las leyes penales especiales suelen dictarse en momentos en que se estima necesario atajar problemas concretos, pasadas tales situaciones conviene descriminalizar o despenalizar esas leyes. Este parece haber sido el criterio del legislador, por lo que al no considerarse tan graves las conductas de contrabando y defraudación, la situación aconseja despenalizar esas conductas, en el sentido de no considerarlas delito -y por tanto, no imponer una pena-, sino que se rebajan a infracción administrativa y de ahí que la sanción sea de este tipo -multa-, aunque quepa el arresto sustitutorio por impago de multa, y prueba de ello es que desaparecen las penas privativas de libertad”.⁵⁰

⁵⁰ Serrano Gómez Alfonso, Fraude Tributario (Delito Fiscal), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Año 1996, Pág. 41.

CAPITULO 3

LA EVASIÓN

1. Resistencia fiscal y sus manifestaciones

Comúnmente la resistencia fiscal se atribuye a una propensión innata de la persona, de la que se dice que, por naturaleza, es egoísta.

Probablemente, al efectuar esta afirmación o al compartir esa creencia se olvida que la persona es, por naturaleza también, sociable y siente anhelos de convivir con los demás.

Si esto es así, parece que en el ser humano concurren propensiones contrapuestas, toda vez que, por una parte, anhela vivir en comunidad relacionándose con los demás, y por otra, no desea aportar o aspira a esquivar su aportación y esfuerzo a la colectividad. Algo, pues, no está suficientemente claro en esta explicación etiológica de la resistencia tributaria.

Recientemente, ha sido razonado con suficiente rigor que el origen de la resistencia fiscal, sin ser totalmente ajeno al egoísmo -que es uno de sus ingredientes-, responde a otras causas que han de buscarse no tanto en la interioridad de la persona, cuanto en su entorno. Como se sabe, la posición del ser humano y de sus actitudes y reacciones en el ámbito de la convivencia no vienen determinadas, en exclusiva, por un estigma genético que le obligue a comportarse de una manera dada, sino que en aquel ejerce singular influencia el medio ambiente, esto es, la realidad sociológica en que se halla inmerso. Que esto es así lo pone en evidencia el hecho de que, mientras en unos países la resistencia fiscal es frecuente y se admite por la sociedad sin valoración peyorativa, en otras áreas geográficas, como en el norte de Europa, el fraude tributario es considerado

detestable y quien lo practica queda en cierto modo, marginado de la comunidad. En los países donde el ser humano nace y se desarrolla en el marco de un entorno circundante en que el fraude tributario se estima nocivo -por los aspectos y características negativos que presenta- y así es valorado colectivamente, esa concepción influye poderosamente y perfila la idea, que pasa a ser convicción, de que el fraude es perturbador y hay de quedar marginado por ser expresión de insolidaridad. Precisamente, en esos países es donde la fiscalidad es más justa y donde el gasto público se administra con mayor transparencia. En los países en que tanto los ingresos tributarios como el gasto público, presentan manifiestas deficiencias, es donde el fraude prolifera con facilidad, lo que no ha de estimarse casualidad sino prueba de **la influencia que ejerce el entorno en las personas y, en definitiva, en la colectividad, en cuanto a la aceptación o la repulsa del fraude como conducta social normal.**

Lógicamente, en el ámbito de la vida de convivencia, cualquier persona aspira a tener un mínimo de garantías y de seguridades. Cada ciudadano sabe y es consciente de que debe participar en la satisfacción de necesidades colectivas, mediante la aportación de una parte de la renta. Pero, lógicamente también, cada persona desea contribuir, ni más ni menos, en la proporción que le corresponde. Ahí es donde, a menudo quiebran y se ven frustradas sus deseos, anhelos y aspiraciones de las personas, porque los órganos rectores de la colectividad, concretamente aquellos que tienen a su cuidado el establecimiento y aplicación de leyes tributarias, no aciertan lo suficientemente, ora en la producción de normas, ora en la aplicación de las mismas. Precisamente, por esa especie de rendijas o grietas es por donde penetra la duda que genera desconfianza, que se plasma en

actitudes y conductas no siempre acordes con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, ha de admitirse que, con frecuencia, los efectos de la resistencia fiscal y su manifestación más generalizada, el fraude, o sea el incumplimiento de las obligaciones tributarias, no es un anhelo sentido y deseado que emerge de lo más íntimo de las personas, sino una imposición que viene determinada por el ambiente que prevalece en derredor del ciudadano en materia fiscal.

Se dice y se escribe con reiteración, aunque con indudable desconocimiento de causa, que en aquellos países en que el fraude tributario es elevado, **no existe conciencia fiscal**. Esta es una frase hecha, a modo de tópico. Al respecto, lo primero que debería preguntarse es qué se entiende por conciencia fiscal.

Parece que la respuesta procedente es la que conecta con el sentido de responsabilidad de la propia persona, pues, ¿qué es conciencia, sino sentido de responsabilidad que se exterioriza a través de manifestaciones auténticas de la propia personalidad?, si conciencia es, fundamentalmente, sentido de responsabilidad, conciencia fiscal será exactamente ese mismo sentido en cuanto que referido al ámbito tributario. Dedúcese de ellos que, si el contribuyente se resiste al desembolso de cantidades en concepto de tributos, por ser consciente de que en su entorno la conducta es similar a la que él practica – que, en el supuesto de cumplir íntegramente sus obligaciones tributarias, se situaría en posición de evidente e injusto desequilibrio respecto a los demás – ese incumplimiento no es consecuencia de falta de conciencia fiscal, sino todo lo contrario, esto es, de pleno sentido de responsabilidad, al incumplir deliberadamente, por entender que el cumplimiento lo llevaría a una situación de

injusticia participativa en comparación con los demás.

Cabría decir en verdad, que esto es aplicable en unos casos, pero no en otros -en que se defrauda por afán de hacerlo-, y que, al menos, existe un sector del gran capital que carece de patria, que busca los mayores rendimientos en cualquier parte del globo, a cuyo efecto se refugia, cuando puede, en los llamados paraísos fiscales, conducta ajena a toda idea de colaboración contributiva, sólo inspirada en motivaciones egoístas. Indudablemente, en términos generales no puede negarse la verdad de esta aseveración, pero ha de tenerse en cuenta que suelen formar cada país millones de habitantes, mientras que el capital que se utiliza pertenece a unas pocas personas y es la generalidad de ciudadanos la que marca la actitud mayoritaria y la influencia que el ambiente ejerce sobre cada uno de ellos. A este respecto, es también indudable que en algunos países no se ha conseguido que el contribuyente tenga un mínimo de confianza para que crea y se convenza de que cada uno aporta y desembolsa la cantidad que le corresponde.

En rigor, el origen de la resistencia fiscal se halla, en gran parte en esa falta de confianza, en esa ausencia de convencimiento de que la actividad pública desplegada en torno a los ingresos y gastos es correcta en todos los órdenes. No puede olvidarse que aquí desempeña un importante papel vertiente del gasto público; por tanto, no es solamente la justicia en la distribución del impuesto que alcanza relieve, sino también la sana administración, la austeridad administrativa tan de moda en la actualidad con el nuevo gobierno constitucional, la plena conexión y la rendición transparente de cuentas en la vertiente del gasto público.

Se pretende en algunos sectores hallar solución al fraude tributario a través de la

imposición de severas sanciones a los infractores, es decir, a quienes incumplen el pago de los impuestos. Se trata de equiparar la infracción tributaria a la penal, tipificando el fraude como delito, obviamente, tal tipificación precisa de unos condicionamientos previos, como de la aceptación general de esta valoración por parte de la colectividad. De no ser así se establecería unilateralmente y no se tendría en cuenta lo que piensa la colectividad al respecto, por lo que correría el riesgo de que, en un momento determinado, la mayor parte de ciudadanos del país quedasen privados de libertad al incidir en infracción tributaria. La tipificación como delito al fraude fiscal exige una serie de ajustes, sin los cuales perdería sentido y sería contraproducente. En primer lugar, la ley ha de ser justa, según el sentir general, en segundo lugar, ha de aplicarse sin excepción y sin vacilación en todos los casos, por último, los ingresos obtenidos en concepto de tributos han de tener un destino óptimo y estar administrados correctamente. Establecidas estas premisas, procedería convencer a los ciudadanos de que la normativa tributaria tendrá aplicación en todos los casos y que la seriedad y rectitud constituirá una invariable regla de conducta de los administradores públicos.

2. La evasión

Consiste en el no pago del impuesto tras producirse el hecho imponible, incurriendo en la consiguiente infracción tributaria y la posibilidad de ser sancionado. Se distingue de la elusión fiscal en que ésta precisamente **elude la realización del hecho imponible, no incurriéndose, en consecuencia, en infracción tributaria.** Se puede decir que en la evasión hay una infracción abierta,

mientras que en la elusión hay una infracción encubierta (fraude de ley) o ni siquiera eso.⁵¹ Es decir, “que en la conjunción del derecho penal y el derecho tributario, la evasión se representa por la inobservancia dolosa de lo regulado por la ley tributaria o del reparto tributario, y aparece como un hecho jurídico relevante, contrario a una norma expresa, por la cual se establece una sanción”.⁵²

Por otro lado es necesario dejar sentado el concepto de lo que se entiende como la evasión, ***en materia del comercio exterior y aduanas***, que no es más que aquella actitud del sujeto pasivo de la obligación tributaria encaminada, por medio de ocultamiento a la falsedad de declaración, a sustraer del control del organismo pertinente las operaciones de comercio exterior que éste realice, con la finalidad de evitar, total o parcialmente, el pago de los tributos que gravan a dichas operaciones.⁵³

3. Diferentes maneras o técnicas de cómo se produce la evasión tributaria

Por lo que se refiere a la evasión, es lógico que falten datos estadísticos en que apoyarnos. Pero diremos que hay algunos sectores en que la evasión, por lo menos según la opinión general respaldada por elementos concretos, es bastante notable, mientras que en otros es muy reducida; naturalmente que es característica de los sistemas impositivos de los países subdesarrollados que tiene un modelo de evasión capitalista.

⁵¹ Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S. A., Madrid – España, Año 2001, Pág. 668.

⁵² Villegas H., Derecho Penal Tributario, Ediciones Lerner, Córdoba – Argentina, año 1975, Pág. 122.

⁵³ Burbano Gonzalo, Términos Usuales en el Comercio Internacional, Pudeleco Editores S.A., Quito – Ecuador, año 1996, Pág. 165.

Personalmente, creo -pero quisiera subrayar que tan solo se trata de una opinión particular-, que la mayor o menor evasión esta en función de tres tipos de razones, en ningún modo independientes, aunque, a veces, concurrentes.

En primer lugar, la subida de la alícuota: cuando una renta viene sujeta a una alícuota muy elevada, o cuando lo que queda de la renta no es suficiente para satisfacer las necesidades elementales, la evasión es casi inevitable.

En segundo lugar, una mayor o menor evasión está en función de motivos históricos, políticos y puede también que religiosos.

En tercer lugar, el hecho de que la presión tributaria, al menos en parte, no sirva para cubrir el coste de los servicios públicos, sino para alcanzar finalidades políticas y sociales, determina que quienes no están de acuerdo con esas finalidades encuentran en esa divergencia un argumento válido para justificar la evasión.

Si un Estado gasta una parte relevante de la presión tributaria para nacionalizar las empresas privadas, semipúblicas, para fraccionar sus fondos de manera antieconómica, para atender la gestión directa o favorece industrias que -con fundamento- pueden considerarse faltas de rentabilidad, para proceder a la bonificación de tierras que no podrán ser cultivadas con provecho, para financiar determinados movimientos ideológicos, quienes consideren inútiles dichos gastos, tratarán de evadir los impuestos para no soportar el peso de un gasto inútil y dañoso.

Aún reconociendo que en todo acto de evasión concurren móviles y circunstancias múltiples, siempre el estudio sistemático de este delicado fenómeno sugiere un examen prolijo de factores que intervienen o concurren en la evasión. Por otra

parte, en la práctica interfieren también resistencias y fuerzas que la investigación teórica no siempre puede percibir y apreciar, pero que aún pueden modificar las manifestaciones efectivas del fenómeno que estamos considerando.

Para orientar de mejor manera pasaremos a estudiar las varias causas de evasión, que según Armando Georgetti enfocan al tema, para lo cual aborda diferentes aristas muy importantes como las: económicas, técnicas, políticas y accidentales, psicológicas de evasión y finalmente jurídicas.⁵⁴

3.1. Causas económicas

Numerosos y de distinta índole son los factores económicos que pueden favorecer los actos de oposición a las obligaciones tributarias; ante todo, la cuantía de la presión tributaria constituye un índice importante que puede revelar una actitud económica-contributiva, favorable o desfavorable; y ello de por sí representa un factor de investigación importante para el estudio de las causas de la evasión.

Otro motivo que también debe tomarse en cuenta al examinar las causas económicas de la evasión, es el que aparece en períodos de coyuntura y que es consecuencia de la disminución de las capacidades contributivas individuales; las fuertes oscilaciones de los precios, los obstáculos para la colocación de la oferta; etc., constituyen elementos que, en determinadas condiciones, pueden actuar como causas decisivas de actos de oposición a las obligaciones tributarias. Ahora bien, si lo penoso de la carga fiscal se agrava, en diversa medida, por una situación económica de agotamiento o, peor, de crisis, es evidente que el motivo económico puede en ciertas circunstancias, asumir una importancia decisiva como factor determinante de la evasión.

⁵⁴ Georgetti Armando, Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires - Argentina, II Edición, año 1963, Pág.125 - 129.

Además debemos considerar que un elevado índice de imposición en sí y por sí – es decir, independientemente de cualquier posible reflejo y conexión y, por tanto en estrecha relación con la apreciación que de ello hace el sujeto contribuyente- representa un factor decisivo de los actos de oposición al tributo; debido a que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva lo doloroso económico, estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y, por tanto, induciéndole a la evasión.

Por otro lado, la reducción de las causas económicas de la evasión, sino su imposible eliminación total, presupone, pues, la existencia de condiciones que -y no de ahora- economistas, sociólogos y moralistas, señalan como premisa indispensable para reevaluar las proporciones de un fenómeno que en numerosos países ha llegado a ser realmente alarmante.

En conclusión, muchas son las causas, aún económicas del fraude fiscal, y no es fácil individualizarlas y eliminarlas, a pesar de que hay quien sostiene que toda justificación moral de la evasión cesa en el momento que el “Estado... por un lado solicita lo estrictamente necesario para cumplir sus obligaciones en pro del bien público, con las cosas y de la manera en que deben atenderse, según las circunstancias del momento que atraviesa la vida social”.

3.2. Causas técnicas

Entre las causas técnicas de la evasión se incluyen, pues todos aquellos motivos que aún cuando no tengan caracteres unívocos son conexos, sin embargo, con las resoluciones prácticas mediante las cuales se articula el sistema tributario.

Por tanto, lo elevado de las alícuotas del impuesto; la preferencia concedida a

inadecuados tipos de tributos antes que a otros y en los cuales, en cambio, se fundan mayormente las extracciones de riqueza por parte del ente que aplica el impuesto; la excesiva multiplicidad de los impuestos, sea fiscales o parafiscales, multiplicidad que también es causa de una onerosa e inútil reiteración de los mismos actos de imposición. Las disparidades en la distribución de la carga fiscal y la no siempre justificadas excusiones previstas por la norma tributaria a favor de determinadas categorías de los contribuyentes, etc., constituyen aislada o conjuntamente las causas técnicas más visibles de evasión.

Si a esto se agrega el continuo y confuso aumento de los tributos en relación con siempre nuevas categorías del gasto, y la agravación de las alícuotas de aquellos ya existentes; tributos que se estratifican desordenadamente en un sistema de por sí confuso y desarticulado, determinando una perjudicial inestabilidad en el número, en el nivel y en los efectos de las cargas fiscales y, por tanto, en definitiva una incertidumbre de todo el sistema tributario, se advierte que pueden ser múltiples las causas técnicas de la evasión.

3.3. Causas políticas

Las orientaciones prácticas de gobierno, en la esfera de la política financiera, se resuelven a menudo en selecciones que a través del instrumento legislativo se hallan en el origen de aquellas causas de la evasión que hemos llamado políticas. Pero observando bien, se advierte que para algunos sectores tributarios estos motivos también constituyen las causas precursoras de las técnicas, especialmente en aquellos casos en que la política condiciona en mayor grado la actividad financiera y fiscal.

Por tanto, deben destacarse como causas políticas: las exoneraciones tributarias, fácilmente perceptibles por el contribuyente y juzgadas desfavorablemente por éste; las devoluciones de impuestos, las cargas sobre servicios públicos y privados y todas las otras formas de contribución obligatoria, o voluntaria, por eventos no siempre excepcionales, y que aún diciéndose voluntarias, terminan por conservar sólo el nombre de espontáneas.

Pero desde un punto de vista general, las causas políticas deben colocarse en relación al juicio negativo a que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público, y por tanto, el uso que hacen los gobernantes de los dineros públicos.

Resumiendo, puede, decirse que las causas políticas de la evasión se manifiestan a través de aquellos motivos de insatisfacción de la masa contribuyente con respecto:

- a)** A los principios políticos- sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines;
- b)** A las orientaciones prácticas de gobierno para las selecciones políticas del gasto;
- c)** A los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal a favor de sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria;
- d)** Al juicio sobre la equidad de la presión fiscal, con relación al nivel de la producción, de los créditos y del ahorro;
- e)** A los métodos de realización de la política impositiva, cuyos múltiples

efectos están inevitablemente condicionados por la forma que revisten en la práctica las relaciones entre fisco y contribuyente y por la influencia que sobre tales relaciones ejerce el modo de actuar de los órganos de la administración pública;

Desde muchas partes se levantan ahora voces autorizadas reclamando providencias adecuadas que permitan reprimir excesos, favoritismos, privilegios y cosas peores.

3.4. Causas psicológicas

El estudio de la psicología del contribuyente es tan importante como el estudio del impuesto y su técnica de aplicación. Pero, como no es posible en este lugar adentrarnos en un análisis de todos los factores psicológicos de la evasión, deberemos limitarnos a pocas observaciones.

No cabe duda, por ejemplo, que un móvil psicológico negativo consiste en la afrenta inflingida al contribuyente honesto por los muchos casos de impunidad, relativos a los grandes evasores. La cuestión se vincula, como es obvio, con los sistemas de represión de las violaciones fiscales y, por tanto, con las instituciones del ordenamiento jurídico.

También la ignorancia o el insuficiente conocimiento individual de los gravámenes impositivos efectiva e íntegramente soportados por cada cual, que no siempre coinciden con aquellos a los cuales uno tiene la sensación de estar obligado, contribuyen a crear una sugestión psicológica negativa en el contribuyente.

Por último, la inestabilidad del ordenamiento tributario, que a menudo va acompañada con un opresivo e irracional aumento de los impuestos y de las

alícuotas, constituye otro importante motivo psicológico.

3.5. Causas jurídicas

Este grupo de causas se relaciona con el mayor o menor respeto del sistema tributario hacia los principios éticos, económicos y sociales que necesariamente deben inspirar un equitativo ordenamiento fiscal.

Un confuso cúmulo de normas y de disposiciones que regulan tal vez de manera inestable y contradictoria, idénticas relaciones jurídico-tributarias, constituye a menudo la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación fiscal de donde deriven con la misma frecuencia, actos de evasión. Y las no pocas dificultades de orientación de una legislación intrincada de una interpretación administrativa y jurisprudencial de la norma tributaria contradictoria y discutible como la que más, inducen en mucho a la más franca ignorancia de esta esfera del derecho.

Para facilitar las cosas, en verdad, hacía falta un Código Tributario que regulase un conjunto ágil de instituciones impositivas.

La legislación tributaria, compleja y desordenada, no siempre constituye un fácil instrumento de información y de guía; pero por la forma y las circunstancias en que ha ido superponiéndose en muchos países, **esa legislación representa más bien un patrimonio cultural y profesional de pocos iniciados.**

Indudablemente, la codificación y la actualización de toda la legislación fiscal, a la que también debe adecuarse la técnica de la imposición se revela cada día más como una necesidad ineludible.

El insuficiente conocimiento de la norma tributaria puede ser, entonces, la causa

no última de la coacción . Que las razones del escaso conocimiento que por lo común tiene el contribuyente del precepto fiscal dependan, en mayor o menor grado, de la forma en que está organizado y funciona en la práctica el instrumento de la imposición, es otra verdad coincidente que no requiere demostración.

También en la esfera del derecho tributario, puede hablarse de error juris, cuando la ignorancia o el falaz conocimiento de la norma fiscal induzca al sujeto pasivo de la imposición a proceder en forma contraria a la norma. Sin embargo, según el principio general de que la norma jurídica tiene valor en sí y por sí, con prescindencia del conocimiento que de ella pueda tener el ciudadano, este error nunca podrá tener validez, ni podrá invocarse como atenuante o como justificación de un acto contrario al ius tributario.

Finalmente, otra causa que puede corresponder a las señaladas como jurídicas, consiste en el frecuente abuso de condonaciones, amnistías y similares en el sector tributario, de manera que a menudo se produce el absurdo de que la realización dolosa de los ilícitos fiscales sea el resultado de un cálculo preconcebido.

3.6. Causas accidentales

Corresponde tener presente los factores casuales de las violaciones tributarias y que hemos definido como accidentales; factores estos, que deben considerarse sobre todo con respecto a circunstancias excepcionales de carácter general o particular, y que por su amplitud y gravedad, pueden influir negativamente en las condiciones y decisiones fiscales de la masa contribuyente o en las reacciones individuales de los sujetos del impuesto.

En consideración a lo expuesto en el apartado 2 se intentará analizar los serios problemas que se derivan como consecuencia de la alta evasión que es connatural en nuestro país, para luego desde esta óptica tratar en lo posible entregar los “remedios” que superen esta lacra que enfrenta la sociedad.

Los ecuatorianos nos hemos acostumbrado a los escándalos. Tanto que cuando uno empieza a agotarse, otro inmediatamente se prepara para su relevo, convirtiéndose en una cadena de asombro que no termina, para mal del país. La percepción es que no hemos cambiado demasiado. Hace 45 años ya se hablaba de chatarreros, contrabandistas, glosas perjuicios al Estado. Actualmente ocurre casi lo mismo con la diferencia en los montos. Antes los apetitos se satisfacían con cifras que para la época resultaban descomunales. Ahora el hambre es voraz y los perjuicios alcanzan los miles de millones de dólares. Este detalle sí es un signo más de nuestro tiempo. Por la importancia del tema que nos ocupa, entre la lista negra de esa época merece su análisis, el siguiente:

La Junta Militar que gobernó Ecuador desde julio de 1963 inicio varias acciones para descubrir el enriquecimiento ilícito en contra de funcionarios de gobiernos anteriores. La Junta cayó en 1966 y tres años después, paradójicamente, uno de sus integrantes fue sentenciado a dos años de prisión por el delito de contrabando: el coronel Guillermo Freile Posso.

Freile Posso terminó su actuación en la Junta en 1965, “porque causaba demasiados problemas en sus compañeros”.

Posteriormente, Freile Posso fue propietario de la empresa de aviación Ciasa, y el 3 de abril de 1969 en uno de sus aviones fueron confiscados 211 bultos con mercadería valorada en dos millones de sucres. En total la organización ingresó

alrededor de 40 embarques de contrabando al año, ocasionando un perjuicio al Estado por 200 millones de sucres anuales (unos 10 millones de dólares).⁵⁵

El último balance efectuado por la Comisión de Control Cívico de la Corrupción (CCCC) sobre el impacto de los actos de corrupción indica que en 1998, 1999, 2000, el país perdió, cada año, un promedio de \$ 2000 millones por esa causa.

El volumen de pérdidas no incluye los fraudes cometidos por ex banqueros, propietarios y administradores de 17 bancos quebrados que pasaron a manos del Estado, a un costo de \$ 3500 millones, según estudios efectuados por consultoras internacionales. Con ello el monto asciende a \$ 9500 millones durante los tres últimos años.

Al hablarse sobre los responsables del problema, el Director de la CCCC, asegura que se encuentra tanto en el sector público como el privado.

Se dan casos en los que el sector público y otros en los que este exige al privado coimas para trámites.

La evasión de impuestos en las aduanas es el tema más preocupante, según este vocero.

De acuerdo con estudios de la CCCC, solo en 1997 y 1998 las pérdidas por impago de aranceles aduaneros sobrepasaron los \$ 900 millones. En el 2000 se calcula que de los \$ 3000 millones por concepto de importaciones, no menos del 40% ingresaron al país de manera fraudulenta.

Por ello el Director de la CCCC, ratifica que el criterio de la Comisión de que pese a los cambios estructurales, reformas legales y cambios de directivos **“no se ha logrado parar la corrupción en las aduanas”**.

⁵⁵ Vistazo No. 835, Junio 6/2002, Revista de Colección. Pág. 63.

La ineficacia de los organismos de control y de la administración de la justicia, que han convertido a la impunidad en el motor de la corrupción es otro grave problema, ya que no se puede seguir trabajando con jueces que permiten que los juicios se dilaten, haciendo tabla rasa de los plazos en los cuales deben dictar sumarios y sentencias sobre cada caso.⁵⁶

No cabe duda de que la institucionalidad del país atraviesa una profunda crisis, extendida sin excepción a los diferentes órganos y entidades del Estado. Los últimos acontecimientos no hacen sino confirmar la profundidad y la gravedad de la crisis. Y es por eso que, en tales circunstancias, sea comprensible, casi inevitable la sensación de pesimismo que se ha extendido entre los ecuatorianos. Oímos con demasiada frecuencia aquella frase aterradora de que el Ecuador no tiene salida y, en ocasiones, nos sentimos tentados a aceptarla como una verdad irrefutable.

Las crisis no deben ser la ocasión para alimentar el pesimismo, deben servir para impulsar y conseguir esos cambios que durante mucho tiempo han sido considerados fundamentales, pero que en la práctica, por muy diversas razones, no han podido cristalizarse.

Las reflexiones surgen precisamente frente a la crisis que ahora mismo afecta a la Función Judicial, cuando se habla de los procesos judiciales están condicionados por las influencias de los partidos políticos y, más todavía, que la elección de la máxima dignidad de la justicia ecuatoriana se halle tan determinada por los intereses relacionados con el poder del Estado o con el de grupos económicos.

⁵⁶ Diario “Hoy”, “Corrupción en las Aduanas”, martes 4 de noviembre del 2002.

(Ex-presidentes y ex-ministros de Estado; ex-jerarcas de la bancocracia), constituye un virtual secreto de judicatura: Tienen padrinos políticos muy poderosos.

Una función agudamente politizada en los más altos niveles , y profundamente corrupta en toda su estructura, es un obstáculo para el desarrollo del estado de derecho en el Ecuador y, por consiguiente, uno de los grandes argumentos de los enemigos de la democracia.

Es cierto que hace falta expedir una ley, pues la vigente data de hace treinta años, y por lo mismo los problemas se originan en el mecanismo establecido para la designación de jueces, lo que debe ser revisado con urgencia, con el objetivos básico de tener los más calificados profesionales del derecho, y alcanzar la independencia política, para que exista la independencia de la Función Judicial.

Se pueden medir diversas actitudes de la población respecto de las instituciones que forman parte de la sociedad. Al respecto, al medirse el factor específico de la confianza de los ciudadanos con respecto de algunas instituciones que tienen una gravitación importante en lo que ocurre en el país en este momento, se tiene como resultado que el país vive una crisis de confianza en todos los niveles. No solo desconfía del criticado mundo de la política. Desconfía de la mayoría de instituciones que actúan en la escena pública: de los indios, de las cámaras de agricultura, de las fuerzas armadas y de la policía. La única institución que parece salvarse de este naufragio es la Iglesia Católica, que tiene un saldo positivo.

Las Fuerzas Armadas normalmente han estado entre las instituciones mas estimadas por la población, pero sufren también un lento deterioro de su imagen. Hace pocos días, el ejecutivo se ha quejado de cómo se ha atentado en contra del

honor de las fuerzas armadas en contrarréplica a los ataques de que fueron objetos por los múltiples actos de corrupción que se han originado en su seno, porque siempre han querido convencernos de que las fuerzas armadas son necesariamente tan honorables que resulta casi sacrílego hablar de ellas, mirarlas por dentro, analizar sus actos y costumbres, reglamentos, abusos y privilegios. Es cierto cuando una institución civil, religiosa o militar se vuelve intocable, muy pronto se corrompe porque cree que no tiene que dar cuenta a nadie de su vida. La historia esta llena de ejemplos. Deberíamos olvidar que han tomado muchas veces el poder civil. Que se han levantado en armas en contra de los gobiernos. Que han ido de visita al palacio de los presidentes para decirles que se vayan a sus casas porque ellos les han quitado su apoyo. Que deshonraron el poder constitucional secuestrando a un presidente en una base militar, y humillándole.

¿Ha sido alguien juzgado por esto y más?.

La Policía Nacional vivió unos meses en que empezó a recobrar la confianza en la ciudadanía, pero ese proceso se interrumpió abruptamente por el escándalo en el que mutuas denuncias entre oficiales superiores arrasaron con su credibilidad. Los patitos feos del grupo son el Congreso y Gobierno Nacional, el primero ha mantenido los debates más intrascendentes de la época. La mentada autodepuración de diputados -para quienes violaron el Código de Ética del Congreso- nunca se aplicó como tampoco se resolvió un solo caso al respecto. Finalmente esta el Gobierno. Menos confiable que el Congreso, que la Policía, que cualquier otra institución. En un país de profundas diferencias regionales lo común ha sido que el presidente tenga una mala imagen en la región de la que no procede y mantenga un buen apoyo en su región de origen.

La principal causa de la desconfianza es la corrupción; la lucha contra ella no exhibirá resultados positivos mientras subsista la impunidad y la cadena de escándalos y denuncias que queden sin esclarecimiento y sanción.

La corrupción socava la legitimidad de las instituciones públicas, atenta contra la sociedad, el orden moral y la justicia, así como contra el desarrollo integral de los pueblos.

3.7. Globalización y corrupción: conceptos relacionados

Hoppeheimer, Andrés aborda el tema general de la “Democracia Abierta”⁵⁷: La Clave de la Transparencia, abarca temas que por su importancia y contenido merecen la atención en este trabajo por que permite profundizar y direccionar los puntos de vista que aquí se han vertido. Proceder correctamente siempre y tener la conciencia en paz, son dos principios que se deberían presidir la vida hasta el final de los días. Es así como cualquier organización o estado debe enfilarse. Con lo anterior no pretendemos dar cátedra de moralidad ni mucho menos; por el contrario, es nuestro deber hacer ver a quién lea estas letras que si bien una lacra afecta a Latinoamérica, ésta no es invencible, y que tan solo depende de una nación unida erradicarla y vivir en paz. Pasemos a lo propuesto:

Entendemos, en un principio, el término “globalización”, como aquel prodigio esencialmente económico que podría compendiarse, en una primera aproximación, como el asunto de integración económica internacional **que tiene a modo de rasgos característicos la liberación de los mercados.**

⁵⁷ Hoppeheimer Andrés, “Democracia Abierta: La clave de la transparencia”, Editado en The Seminarium Letter, Octubre Noviembre, año 2002, Págs. 1 – 3.

Schloss sostiene que “El mundo está empequeñeciendo con creciente rapidez, con el resultado que tanto los países como las personas tienen que competir para desarrollarse. Los estados, empresas o individuos que prefieren aislarse de dicha tendencia pueden hacerlo, pero a un gran costo de desarrollo económico y social”. Agrega que lo anterior tiene claras implicancias en temas de transparencia y corrupción. “Las instituciones y países que están dispuestas a “abrirse” al escrutinio externo, tienden a ser más exitosas -“el sol es el mejor desinfectante”- dice.

Por consiguiente, los esfuerzos para evitar peligros en países menos experimentados, y en camino a una apertura legal, necesitan ser orientados hacia:

- **Aumentar** la participación de la sociedad civil en el desarrollo de programas anti-corrupción.
- **Consolidar** la acumulación de las finanzas públicas
- Establecer la **responsabilidad** del proceso y las finanzas políticas a través de: **a)** acceso a los votos parlamentarios o presidenciales; **b)** transparencia en el financiamiento de los partidos; **c)** declaración de lo activos, conflicto de las reglas del interés y/o acciones similares para construir la transparencia de las secciones asociadas de procesos políticos.
- **Esfuerzos locales** de soporte a través de las instituciones globales, acumulando la transparencia de sus transacciones, incluyendo su impuesto y pago de los derechos, de las importaciones y de las exportaciones, y de sus estándares del negocio y arreglos internos asociados al control.

3.7.1. Plan anticorrupción en el Ecuador

Sabido es que el Ecuador ha estado desde hace años sumido dentro de un activo proceso de corrupción, asunto que se ha convertido en uno de los agentes fundamentales para contener el proceso de desarrollo económico, social y político de este país andino.

Durante el mandato del ex Presidente Jamil Mahuad Witt, se comenzó a implementar el Plan Nacional Anticorrupción. Para el desaliento de muchos, dicho propósito no surtió el efecto esperado ni los resultados que los ecuatorianos hubieran querido. Parte de este plan, aprobado en abril de 1999 sostenía que “...la corrupción se refleja en la falta de atención a las necesidades básicas de educación, salud, vivienda, puestos de trabajo, redistribución de la riqueza, empleo y muchos otros males en que vivimos cuyas soluciones requieren de acciones impostergables”.

Lo anterior no es nuevo. Lo que si debiera serlo, son las medidas que se adopten para evitar hechos como los pasados, y dejar de comentar lo nefasto que es tener dentro de un país el dañino efecto corrupcionista. Tomar medidas es lo que cuenta, tal como lo hiciera Corea del Sur, en Asia, Panamá en Centro América y Chile en Sudamérica. Parte de dichas tareas comienza con tres labores fundamentales:

- **Construir, autorizar y permitir**, a la sociedad civil (activa) la protección de los derechos del individuo y de los diferentes grupos, a la vez que se produzca un acoplamiento entre los distintos actores. Lo anterior: **a)** asegura la libertad de la información; y **b)**, patrocina la judicatura independiente y eficaz, una descentralización con responsabilidad, y

apoya los arreglos civiles del descuido de la sociedad.

- **Prevención**, mediante la creación de condiciones para que se evite la corrupción. Lo anterior se relaciona con la eliminación de aquellas instancias en la que exista discreción en la firma de los contratos, por ejemplo.
- **Incrementar** las sanciones unto con profesionalizar el sistema judicial y aplicar dichas sanciones.

Diversos estudios del Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional e instituciones académicas muestran que los factores antes mencionados son los que diferencian a los países que han logrado un desarrollo sostenible, de aquellos que se han estancado o decrecido. Por estas razones, los temas de gobernabilidad y corrupción son los eslabones que requieren una atención estratégica mucho mayor en la definición de políticas económicas y sociales de los países.

Tomando conciencia de lo anterior, los países afectados, donde se incluye al Ecuador, deben tomar conciencia que la corrupción tiene, muchas veces, alcance internacional, lo cual demanda una operación coordinada de los estados para pugarla enérgica y eficazmente. Es necesario acoger lo antes posible un aparejo internacional que arranque y facilite la cooperación cosmopolita para pugar la corrupción y, sobre todo, para tomar medidas adecuadas antagónicas hacia quienes perpetren actos de corrupción en el ejercicio de su accionar público o delimitadamente agnados con dicho ejercicio; así como también con los frutos de dichos actos.

En Iberoamérica coexiste la ideología de que la manumisión de poderes, su

bilateral control, la proporcionada representación y participación de mayorías y minorías, las libertades de expresión, asociación y reunión, el total paso a la información, las elecciones libres permanentes y diáfanas de los gobernantes, se transforma en elementos radicales de la democracia.

Actualmente somos conscientes que la consolidación de la democracia es una tarea permanente en que cada pueblo; más aún es sólo eso, algo que se sabe, pero cuando realmente esto pase a ser un axioma en el actuar de quienes guían la nación toda, la tradición política podrá avanzar resuelta y limpiamente.

3.8. El contrabando, la defraudación, la defraudación agravada y la tentativa

La actual Ley Orgánica de Aduanas, en el artículo 82 brinda una definición de lo que debe entenderse por delito aduanero, lo cual resulta superfluo, ya que en los artículos siguientes se describen las diversas figuras delictivas.

Este artículo contiene la definición de delito que es similar a la empleada para las infracciones lo cual confirma que la diferencia entre delito y contravención es impuesta por la misma norma jurídica.

En la Ley Orgánica de Aduanas promulgada mediante Decreto Supremo No. 2410 de 31 de marzo de 1978 publicada en el Registro Oficial No. 601 el 6 de junio del mismo año; en su artículo 113 clasificaba a la infracciones aduaneras en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, a su vez disgregaba al delito en contrabando y defraudación. En el precepto actual se define en forma genérica a todos los actos provistos de dolo como delitos, al hacerlo involucró entre otros al contrabando y la defraudación que en ordenamientos anteriores se consideraban

figuras independientes, con múltiples casos que permitían su análisis pormenorizado, en consecuencia desde esta óptica trataremos de enfocarlos para una mejor comprensión, en el objetivo básico de entender el valor que cada una tiene frente a la sociedad.

Carlos Enrique Edwards, sostiene: “La política criminal -que consiste en el arte de legislar en materia penal- determinará cuando un bien o valor , por la importancia que reviste para la comunidad, merece ser penalmente protegido, y punirá todas las conductas que la afecten. Esta tarea lo hará el legislador, valorando y receptando una necesidad política, económica, social y cultural”.⁵⁸

3.8.1. El contrabando

La legislación aduanera, como dijimos califica al contrabando como delito, y lo sujeta a pena privativa de libertad, o sea califica como una conducta merecedora a esa pena criminal a diferencia de las demás infracciones aduaneras.

El contrabando, como la mayor parte de las infracciones aduaneras, requiere para su existencia la concurrencia de los siguientes elementos:

- Un hecho de acción u omisión dolosa;
- Que este acto o hecho constituya una violación a las leyes aduaneras;
- Que el acto de acción u omisión haya sido realizado libremente; y,
- Que este hecho produzca un perjuicio inmediato o mediato al fisco.

Es de importancia fundamental, la intención, dentro de los actos tipificados como ilícitos en las leyes, ya que el autor y como la ley lo prevé podría explicar su propia

⁵⁸ Edwards Carlos Enrique, Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1995, Pág. 9.

conducta y justificar el acto de acción u omisión que se investiga, es decir que pueden concurrir circunstancias y situaciones que se podrían presumir están dentro del ámbito del delito sin serlos.

En cuanto a la exigencia del perjuicio fiscal es una condición de todos los delitos aduaneros establecida en el Código Tributario como en la Ley Orgánica de Aduanas.

Merece la atención la posición de Edwards, en su libro Régimen penal y procesal penal aduanero, con respecto al comentario sobre el grado de importancia e interés que la colectividad le da al delito de contrabando: “Desde una perspectiva sociológica, el delito de contrabando se nos presenta como una conducta que no ofrece mayor repercusión social ni moral, ya que “por tener como sujeto pasivo al Estado y por haber funcionado como instituto regulador durante cerca de tres siglos, es considerado como justo y natural, y no produce el reproche social que emerge de otros delitos comunes. Cuando la comunidad advierta la incidencia y repercusión de estas conductas, comprenderá la necesidad de reprobar moral, social y penalmente estas acciones desvaliosas”.⁵⁹

El bien jurídico que se tutela por medio de la figura penal del contrabando es el ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías, que ejerce el servicio aduanero, y que se concreta en un doble objetivo: la aplicación y fiscalización de las prohibiciones de importar y exportar, y la percepción tributaria.

⁵⁹ Edwards Carlos Enrique, Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1995, Pág. 10.

También la doctrina mayoritaria considera que la función de control del servicio aduanero es el bien protegido y que “la función de la Aduana a los fines del contrabando es controlar el tráfico internacional de mercadería, que es su bien jurídico, y tal función la cumple con fines arancelarios y de cumplimiento de las prohibiciones”.⁶⁰

Sin embargo, se sostiene que otro es el bien jurídico protegido por esta figura penal; así se afirma que “el delito de contrabando fundamentalmente afecta a la economía del Estado y que, por lo tanto, todas las normas represivas tienden a protegerla como bien jurídico tutelado”. En realidad, la economía estatal se ve protegida en forma mediata cuando el servicio aduanero ejerce adecuadamente su función de control sobre el tráfico internacional de mercaderías, pero el bien jurídico que se tutela de manera inmediata a través de la figura del contrabando es **la función de control que cumple la aduana.**

Delineando el bien jurídico tutelado se impone analizar cual es la extensión de esta función de control que ejerce este servicio aduanero, máxime si consideramos que el delito de contrabando es una verdadera ley penal en blanco ya que lo reprimido por el presente artículo es la acción de impedir o dificultar el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones.

En las leyes penales en blanco “está determinada la sanción, pero el precepto a que se asocia esa consecuencia (la pena) sólo está formulando como prohibición genérica, que deberá ser definido por una ley presente o futura, por un reglamento e incluso por una orden de la autoridad”.

⁶⁰ Albarracín Vidal, Delito del Contrabando, Editorial Universidad, Buenos Aires Argentina, año 1980, Pág. 85.

¿Cuáles son, entonces, las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control, como lo señala el precepto?.

A fin de integrar esta norma penal en blanco se debe recurrir a las mismas disposiciones de la LOA., así el artículo 4 define las funciones esenciales del servicio aduanero:

“Art.4.- La aduana es un servicio público que tiene a su cargo principalmente la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercancías y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República; la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias causadas por tales hechos; la resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consulta de los interesados; y, la prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras. Los servicios aduaneros comprenden el almacenamiento, verificación, valoración, aforo, liquidación, recaudación tributaria y el control y vigilancia de las mercaderías ingresadas al amparo de los regímenes aduaneros especiales. Los servicios aduaneros podrán ser prestados por el sector privado, a través de cualquiera de las modalidades establecidas en la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos, por parte de la iniciativa privada”.⁶¹

Por ende, como afirmamos al conceptuar el bien jurídico protegido, la función de control que ejerce el servicio aduanero comprende, únicamente, la aplicación y fiscalización de las prohibiciones y la percepción tributaria, ya que ellas son facultades de estricta naturaleza aduanera.

⁶¹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 4.

El control de la alta evasión fiscal aduanera, no puede no se podrá controlar ya que las nuevas previsiones legales represivas producen un mayor perfeccionamiento delictivo tendiente a burlar la prohibición, es decir “a mayores formas de control mayores son las formas de evasión” fenómeno que no es sintomático ni originario de nuestro país, sino que es de todos los países, incluso de aquellos que por su avanzada tecnología han superado con creces lo que nuestro país lo está implementando.

3.8.2. La defraudación

Una vez analizada la figura del contrabando, corresponde en forma sucinta, establecer que se entendía como defraudación en el campo aduanero, para lo cual nos remitimos nuevamente a la ley orgánica de aduanas del año 1978, específicamente sus artículos 112, y 113, en el primero se establecía el concepto de infracciones; y, en el segundo las clases de infracciones:

“Art. 112.- CONCEPTO.- Constituye infracción aduanera, toda acción u omisión que viole normas sustantivas o adjetivas que regulen el ingreso o salida de mercaderías por la frontera y zonas aduaneras del país, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”.

“Art. 113.- CLASES.- Las infracciones aduaneras se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Son delitos: El contrabando y la defraudación...” (disgregación innecesaria), lo que se enmienda en la LOA actual.⁶²

⁶² Ley Orgánica de Aduanas, año 1978, Art. 112 y 113.

La defraudación se refería a cuatro tipos de infracciones que podían presentarse bajo control aduanero.

Sin embargo de acoger el concepto de infracción aduanera a lo que nos hemos referido anteriormente, este a mi parecer no recogía sino de manera general y forzada a la defraudación y más aún considero que ni siquiera lo abarcaba, pero el legislador consideró que se encontraba inmersa en la disposición, lo que no es cierto, ya que al emitirse el concepto se refiere a “toda acción u omisión que violan normas sustantivas o adjetivas que regulen el ingreso o salida de mercaderías por las fronteras y zonas aduaneras del país, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”, nótese que el precepto no recoge en su espíritu lo que es la defraudación, que si lo hace el artículo 379 del Código Tributario cuyo concepto me permito citar:

“Art. 379.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad, o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por lo que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”.⁶³

Queda claro, que la escisión de contrabando y defraudación que traía el ordenamiento aduanero analizado, no tenía razón de ser en virtud de lo comentado y por cuanto conceptualmente la defraudación no constó en dicho ordenamiento, el que actualmente ha sido rectificado fundiéndole en uno solo concepto (delito aduanero), citando e individualizando al delito aduanero como lo exige el procedimiento moderno actual.

⁶³ Código Tributario, año 1975, Art. 379.

Seguramente el legislador, al omitir el concepto de defraudación en el texto aduanero, consideró que todo aquello que no se halle expresamente previsto en la ley (LOA), se aplicarán las normas del Código Tributario y más leyes generales y especiales, como se expresa en el Art. 1 inciso 2º. del Código Tributario en vigencia:

Art. 1.- “... En todo lo que no se halle expresamente previsto en esta Ley, se aplicarán las normas del Código Tributario y más leyes generales y especiales”.⁶⁴

El Diccionario Jurídico Espasa, define a la defraudación, como “fraude fiscal, más generalmente por defraudación, a toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que supone disminución de ingresos para la hacienda pública. Engloba, pues, y a diferencia del fraude de ley tributaria, a toda conducta ilícita realizada con este fin”.⁶⁵

Las características fundamentales de la defraudación se amparan en **la simulación** que es una alteración de la verdad, cuyo objetivo es engañar acerca de la autenticidad del acto; **la ocultación**, que es el disimulo o reserva de lo que se debía manifestar; **la falsedad**, es la declaración consiente inexacta y maliciosa hecha en la declaración de importación o exportación, aunque estos se hubiesen presentado con regularidad de forma; **el engaño**, es la presentación de lo falso como verdadero que induce al funcionario aduanero a que se acepte, como cierto lo declarado como la falsa tarifa arancelaria, cuya situación de prosperar y de no existir el suficiente análisis y chequeo de los documentos produciría el éxito

⁶⁴ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 1, Inciso 2º.

⁶⁵ Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid – España, año 2001, Pág. 708.

deseado de quién lo propone, cuya consecuencia inmediata es la defraudación, que al superarse o cambiarse la figura (la inducción a error al funcionario) por la participación como autor, cómplice y encubridor superaría este límite para involucrarse en una defraudación agravada, con las múltiples consecuencias que la ley le impone, del tal suerte que, existe un paso al ser inducido y al delinquir el funcionario, circunstancia que está supeditada a la gran capacidad del individuo en el ejercicio de sus funciones y más que todo de su revestimiento moral que lo complementa como un ser eficiente, efectivo, y eficaz.

3.8.3. Defraudación agravada

Los artículos 85 de la LOA, y 379 del Código Tributario, establecen claramente los conceptos de defraudación agravada en cada uno de sus ámbitos, de los que se coligen la participación directa de empleados y funcionarios del ramo en las diferentes acciones u omisiones que se pudieran presentar; pasemos al análisis de estas normas:

“Art. 85.- Delito Agravado.- Si el autor, cómplice y encubridor del delito aduanero fuere un empleado o funcionario del servicio aduanero, será sancionado con la pena de prisión más alta prevista en el artículo anterior y con la destitución del cargo. Si el autor, cómplice o encubridor del delito aduanero fuere un comerciante matriculado, se le impondrá además de las sanciones establecidas en esta ley, la cancelación definitiva de su matrícula de comercio o su equivalente”.⁶⁶

⁶⁶ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 85.

“Art. 380.- Defraudación agravada.- Constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria”.⁶⁷

De la simple observación de los preceptos y más allá de los conceptos que nos orientan, se puede decir que mientras la ley aduanera **criminaliza** su posición, la del Código Tributario es demasiado **“tibia”**, mientras que en la primera se considera al empleado o al funcionario y en extensión al comerciante como “autor, cómplice y encubridor”, en la segunda solamente se habla de complicidad, (en las sanciones se habla de autor y cómplice). Las sanciones de estos dos preceptos son abismales: la posición dura del legislador en el campo aduanero se refleja en sus sanciones, que van desde prisión de dos a cinco años; decomiso de las mercancías; multa equivalente al 300% del valor CIF de la mercancía objeto del delito; y, si a esto se incluye la destitución del cargo, (artículo 84 LOA) lo que obliga naturalmente a las personas identificadas con el sector a pensar y meditar en forma rigurosa sobre su actuación o no en actos de corrupción. En el campo tributario, el artículo 383, sanciona a las personas que han actuado dolosamente con prisión de seis meses a tres años independientemente de las sanciones administrativas aplicables tales como: el decomiso, la multa y clausura.⁶⁸

⁶⁷ Código Tributario, año 1975, Art. 380.

⁶⁸ Código Tributario, año 1975, Art. 383.

3.8.4. La tentativa

Para abordar este tema es importante realizar un análisis del literal o) del artículo 83 de la LOA, cuyo texto nos permitirá involucrarnos en el tema de manera frontal:

“Art. 83.- Son delitos aduaneros: ... o) La ejecución de actos idóneos inequívocos dirigidos a realizar los actos a que se refieren los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor...”.⁶⁹

Hans Welzel, para explicar el tema nos adentra a tres tipos de acciones que el individuo realiza de acuerdo a su comportamiento y conducta, las que les explica en forma clara, y sostiene que: “Todo delito doloso es realización de voluntad puede permanecer en los primeros estadios, y puede llegar hasta la total ejecución de la decisión a la acción. También en el delito consumado transcurren desde la decisión a la acción hasta la total realización, una serie continuada de grados de ejecución.

“La simple decisión a la acción no es punible, el hombre puede sentirse capaz de cometer cualquier delito. La energía delictiva no se muestra justamente en los pensamientos delictivos, sino en su transformación en un hecho real”.⁷⁰

De acuerdo al pensamiento del tratadista alemán, es la “voluntad” el factor predominante de un acto para ubicarlo al individuo en la figura que le corresponde, de tal suerte que al analizar la tentativa, corresponde analizar los elementos integrantes de la misma para ubicarlo en el estadio respectivo:

- El propósito delictivo exteriorizado en la actividad material;

⁶⁹ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 83.

⁷⁰ Welzel Hans, Derecho Penal Alemán, editorial Jurídica de Chile, 11ª Edición, año 1970, Pág. 259.

- La actividad material apta para la realización del ilícito proyectado por un sujeto;
- Una actitud material que sea fragmentable;
- La interposición de un obstáculo o impedimento ajeno a la voluntad del agente; y,
- La no consumación del ilícito a que tenía el propósito del agente.

En el primer caso, el propósito exteriorizado en una actividad material, es de evidente importancia, puesto que la tentativa supone un doble aspecto: el subjetivo, que es el propósito que anima al agente para realizar un ilícito; y, el objetivo, que es la actividad material constituido por los actos externos que el agente realiza para el logro del fin que se propuso en su resolución psíquica.

La tentativa es una descripción de conducta complementaria de los diversos tipos de la parte especial que debe ser apreciada al igual que la tipicidad de la cual es integrante por extensión, fuera de toda valoración jurídica. Por lo expuesto podemos decir que el propósito de realizar un hecho típico no puede ser confundido con dolo, es simplemente, un elemento subjetivo del tipo, el mismo que debe existir completamente en la misma forma como debe ser en el delito consumado, mientras que el tipo objetivo no esta plenamente cumplido en la tentativa.

En cuanto al segundo, la actividad material apta para la realización del delito, debemos entenderla como la relación entre el propósito delictivo del agente y la actividad conexa subsiguiente, esta debe ser apta para el logro del hecho antijurídico, en caso contrario si el agente desarrolla una actividad perseverante desde el punto de vista de posibilidades de culminar con un ilícito, podríamos decir

que no ha nacido, para los efectos jurídicos, sino una intención de consumar un delito, por cuanto el propósito interno no ha sido exteriorizado materialmente en relación a la tipicidad, y por lo tanto no se estaría objetivamente infringiendo a las normas ni se pondría en peligro el bien jurídico protegido por la ley, por lo tanto desaparecerían las razones que justifican penar los hechos.

El tercer elemento, se refiere a la actividad material fragmentable, ya que en su desarrollo encontramos fraccionamiento del proceso delictivo, en varios actos según la configuración del delito, pues, algunos tratadistas admiten que existe tentativa únicamente cuando el acto es divisible y fragmentable, y lo niega en caso contrario.

Con relación al cuarto elemento, podemos decir que la tentativa requiere que la intención y la actividad del agente, para llegar a la consumación delictiva debe mantenerse al término del proceso, ya que de surgir algún obstáculo o impedimento ajeno a la voluntad del agente, se puede decir que se desarrolló una actividad inadecuada para el fin propuesto, por lo expuesto se ha configurado una tentativa desistida.

Por último, en cuanto al quinto elemento, podemos decir que el desistimiento puede ser espontáneo o voluntario, y el arrepentimiento activo o eficaz, aclarando que los actos preparatorios no están sujetos de punición.

Las penas para el delito aduanero difieren de las penas para los delitos comunes, ya que para esto es necesario la consumación del delito para la imposición de la pena, mientras que para los delitos aduaneros, es suficiente la infracción de las normas y reglamentos para presumir intención del delito, que es castigado de existir agravantes con la severidad del delito consumado conforme se dejo

sentado anteriormente.

Las leyes orgánicas de aduanas derogadas no tomaban en consideración al contrabando ni a la defraudación en el grado de tentativa, en el actual ordenamiento legal aduanero vigente, si lo hace cuando cita los delitos, y lo considera en el literal o) del artículo 83 de la LOA., pero es el Código Tributario el que conceptualiza y sanciona la tentativa:

“Art. 352.- Tentativa.- Quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito Tributario, responderá por tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado, si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado”.⁷¹

Para terminar citaremos el concepto de tentativa que Welzel expresa en su libro de derecho penal alemán: “La tentativa es la realización de la decisión de llevar a efecto un crimen o simple delito, mediante acción que constituye un principio de delito”.⁷²

3.8.5. Casos prácticos:

A propósito del proyecto de ley de reforma tributaria presentada por el gobierno volvió a la discusión el tema del contrabando el que se refiere a la introducción de mercaderías evadiendo el pago de los impuestos que no es lo único que se practica.

⁷¹ Código Tributario, 1975, Art. 352.

⁷² Welzel Hans, Derecho Penal Alemán, editorial Jurídica de Chile, 11° Edición, año 1970, Pág. 262.

Hay mucho otros, **de toda índole**, que podrían darnos el deshonroso título de país de contrabandistas. Porque la acepción común de contrabando se refiere: a la introducción o exportación de bienes o géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente.

En lo que a los contrabandistas de mercadería se refiere, el 27 de marzo año del 2001, según dato estadístico difundido por el diario el “HOY”, la cifra cruzada de las exportaciones de los países de los que nuestros importadores traen los diferentes productos, arroja una diferencia de \$ 1.200 millones. Así, mientras los países vendedores registran ventas por \$ 4.300 millones, aquí constan solo \$ 3.200 millones. No es que los \$ 1.200 millones desaparecen, sino que no pasan por la aduana lo que implica una descomunal defraudación. Sin embargo adelanto que dentro de este rubro se encuentran los grandes volúmenes de mercancía que ingresan fraudulentamente para las fuerzas armadas y policía nacional, a lo que nos referiremos más adelante.

A continuación trataremos de enfocar los ilícitos más comunes que se presentan en el sector aduanero.

3.8.5.1. Evasión por valor

Uno de los puntos álgidos en las aduanas del país es la determinación del valor real de las importaciones, para sobre esa base realizar el cálculo de los tributos que los comerciantes e importadores tiene que pagar al fisco.

Estos problemas, que generan una gran cantidad de evasión de impuestos, se dijo que terminarían con la aparición calificada de las verificadoras internacionales que vienen operando en el país con tecnificación y parámetros internacionales, y

que con cuya presencia se esperaba reducir el fraude del fisco e independizar las aduanas de la politiquería, dado que las verificadoras tienen una experiencia internacional, sus funcionarios no son políticos, no dependen de poderes políticos, sin embargo su actuación no ha sido la panacea para superar los múltiples problemas que aquejan al sector aduanero, por que lejos de tener su propio banco de datos electrónico que al sector aduanero no le sirve para nada, las verificadoras no han sabido cumplir sus contratos, y como tal no han dejado a la aduana montado el sistema de valoración, incluyendo el banco de datos, lo que no se lo hace hasta la presente fecha, trayendo como consecuencia que cada una de las verificadoras concesionadas “marchan” cada quién por su lado, por lo que para un mismo producto, los valores en una y otra son diferentes, lo que implica que al certificar el valor de las mercaderías importadas, por su cantidad, calidad y país de origen no tengan el respaldo suficiente de uniformidad, que obedecen más a los apetitos “voraces” de los intereses particulares de las concesionadas, sin tomar en cuenta los grandes intereses nacionales, máxime si cobran por sus servicios, valores por cada una de las importaciones, para que se emita la certificación para que los comerciantes e importadores paguen los tributos legales al fisco. De lo expuesto se infiere que uno de los puntos primordiales por lo que se conecionó el aforo, fue precisamente para que las verificadoras proporcionarán de manera técnica el valor de la mercaderías basado precisamente en el banco de datos internacionales, para que la cantidad y el valor sean correctos y como tal el aumento de las recaudaciones tributarias sean elevadas, lo que no ha sucedido hasta la presente fecha.

3.8.5.2. El caso del sacerdote Flores:

Uno de los escándalos de corrupción en las aduanas de Quito ha tenido en estos últimos años mayor resonancia porque quien estaba al frente tiene la condición de sacerdote quien actuó como gerente distrital, y cabecilla de la red de corrupción, que afectó aún más el prestigio alicaído de este sector. Pero este hecho es solo la punta de uno de los ovillos en el tejido de corrupción en que se encuentra inmerso todo el sistema aduanero.

Gran revuelo causó el comportamiento del padre Carlos Flores en la aduana de Quito, ya que la colectividad no esperaba que cometiera la cantidad de delitos cuyos cargos se le imputan, y son tan graves que la Conferencia Episcopal pidió disculpas por lo ocurrido. Si queremos encontrar culpables tenemos que remitirnos a su origen: el nombramiento que nace por pedido del entonces Presidente de la República, Gustavo Noboa quien recomendó al órgano competente se nombre a Flores porque tenía un “currículo que demostraba un importante y solidario trabajo en servicio de la comunidad”, currículo al cual hay que agregar su condición de cura diocesano, estado que en la sociedad ecuatoriana inviste a quien lo tiene de una presunción de corrección.

Esta claro que el caso del referido sacerdote demuestra el estado de corrupción en que se encuentra la sociedad ecuatoriana, ***pues es evidente que muchos funcionarios del Gobierno conocían lo que estaba ocurriendo y sin embargo no hicieron nada para impedir los actos delictuosos del sacerdote, silencio que alcanza los niveles de complicidad, pues permitió que el padre Flores durante muchos meses utilizará su puesto en las aduanas para empobrecer al fisco.***

Con fecha abril 14 del 2003, el Agente Fiscal de Pichincha, emitió la Instrucción Fiscal No. 97-udtya-2003-tip con la que se imputa a Carlos Flores y otros de enriquecimiento ilícito por la cantidad de \$10 millones, por constituir delito de acción pública de instancia oficial, actualmente se encuentra en el juzgado tercero de lo penal, con juicio No. 217-2003, al que se suman otros juicios que tienen su origen en las instrucciones expedidas por la Fiscalía:

- a)** 5 de enero del 2003: instrucción fiscal por defraudación tributaria aduanera por supuesto menaje de casa, del que está emitido dictamen acusatorio
- b)** 8 de marzo del 2003: instrucción por peculado por negociación de 147 notas de crédito, del que existe dictamen acusatorio.
- c)** 3 de abril del 2003: instrucción por defraudación tributaria por irregular importación de maquinaria para empaquetar medicinas, del que existe sentencia acusatoria.

El padre Flores, investigado actualmente por presunto enriquecimiento ilícito, puso en marcha varios mecanismos para el ingreso ilegal de mercaderías, en especial por la sala del aeropuerto Mariscal Sucre, de vuelos provenientes de Miami y Panamá.

Según la Unidad de Delitos Tributarios y Aduaneros, que investiga el delito, en unos casos, Flores habría emitido providencias desde la Gerencia para el paso libre de la carga, cuando recibía la negativa de los diferentes departamentos de realizar trámites irregulares de ingreso.

Otra forma habría sido permitir que la carga saliera como equipaje de pasajeros

por las bodegas del aeropuerto, práctica que permitía la “exoneración” de la presentación de la autoliquidación, del aforo, y el pago de los tributos para luego, cualquier persona, con nombres, cédulas y pasaportes falsos, hace el retiro.

Además, se dejaba pasar la carga evadiendo controles y liquidaciones de impuestos, luego se declaraba en abandono, para cambiar el contenido por basura.

Pero, dejo claro que estos son casos típicos en donde se conjugan todos los elementos constitutivos del delito aduanero que se había citado precedentemente y que constan en el artículo 83 de la LOA., rebasando estos límites a la esfera de delitos aún más graves que le están “vedados” al servidor público como: **el peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito** por el alto nivel de consecuencias nefastas y negativas que se deriva de ellos.

El inciso 2º. del artículo 121 de la Constitución Política del Estado, establece que: **“los dignatarios elegidos por votación popular, los delegados y representantes de los cuerpos colegiados y de las instituciones del estado y los funcionarios y servidores públicos en general, estarán sujetos a las sanciones establecidas por la comisión de delitos de: peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito. La acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles y, en estos casos, los juicios se iniciarán y continuarán en ausencia de los acusados. Estas normas también se aplicarán a quienes participen en estos delitos, aunque no tengan las calidades antes señaladas; ellos serán sancionados de acuerdo con su grado de responsabilidad”**.⁷³

⁷³ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 121, Inciso 2º.

Para complementar lo expresado, el Código Penal ecuatoriano, en los artículos 257, 285, 264 y artículo innumerado contienen sendos conceptos del peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito, en su orden.

Las fechorías del padre Flores son pequeñas, ínfimas muestras de un sistema corrupto. Las quiebras fraudulentas de bancos y la creación de la Agencia de Garantías de Depósitos para taparlas, constituyen los grandes temas que el Ecuador debe encarar desde el punto de vista moral y económico. El rescate moral del Ecuador implica desentrañar toda la historia fabricada por el congelamiento bancario, en marzo de 1999, por el entonces Presidente de la República Jamil Mahuad y la ex-Ministra Ana Lucía Armijos y la cuadrilla de banqueros y asesores legales y financieros que se llevaron la plata y dejaron el problema para que lo resuelva el Estado.

3.8.5.3. El caso de las fuerzas armadas y la policía nacional:

Durante un operativo de control dispuesto por las autoridades de la Gerencia Distrital de Aduanas de Quito, el martes 26 de agosto del 2003, se pudo comprobar que a la medianoche se trató de retirar de la base aérea de la primera zona de Quito, mercancía consistente en 500 cajas de whisky y 380 cajas de electrodomésticos, por parte de elementos de la policía nacional. Al requerirse por parte de los funcionarios de la CAE la documentación que acredite su legal introducción al país, esta no fue presentada por que no la tenían, además elementos de la FAE obstaculizaban el operativo y como tal no se permitió el ingreso de las autoridades aduaneras a esos recintos, por lo que se impidió la salida de la mercadería hasta que se cumpla con la entrega de los documentos en

regla.

El cargamento llegó al país en un avión de la Fuerza Aérea Ecuatoriana (FAE) pues existe un contrato para el transporte de mercaderías.

Al respecto, el comandante de las fuerzas armadas (FF.AA.), Octavio Romero, dispuso que la mercadería se someta a las leyes y regulaciones de la CAE, quien no quiso dar mayores declaraciones respecto a la inspección, sin embargo, dijo que se tomarán acciones para dejar establecidas las regulaciones en lo que tiene que ver con las importaciones que realizan las instituciones públicas, dijo: “Vamos a dejar claramente establecidas las regulaciones de aquí a futuro para que no vaya a darse ningún viso de anomalías”. De su lado, el Comandante General de la Policía, Jorge Poveda, se pronunció sobre la mercadería incautada por la CAE., defendiendo la importación de licores y electrodomésticos y sosteniendo que: “El cargamento es destinado a nuestro comisariato que es lo poco se puede hacer”, confirmando más adelante que esta forma de retiro “usualmente se ha hecho desde hace 30 años”.

“Sólo en este mes han ingresado cinco cargamentos de la Policía, cuatro de la FAE, dos del Ejército y uno de la Marina para abastecer a sus respectivos comisaratos”.⁷⁴

Al ser consultado el Ministro de Defensa, Nelson Herrera, declaró: “...que el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana(CAE) tienen que pronunciarse sobre el procedimiento que la fuerza pública debe seguir para importar mercadería para sus comisaratos, se deben definir los términos

⁷⁴ Diario “La Hora”, “CAE investiga a la Policía”, A4 de viernes 29 de agosto del 2003.

legales”, añadió que: “frente al mecanismo utilizado en los últimos 20 años para retirar la mercadería de aduanas, se dispuso al comando conjunto que se reuniera con funcionarios del SRI y la CAE **para buscar una solución jurídica que interprete la ley**”. Sobre la ilegalidad de transportar la carga en naves militares, reconoció que “ **se han rentado aviones de la FAE con el pago de la Fuerza Pública**”.⁷⁵

Quién lea las líneas precedentes, debe estar perplejo, sino atónito por no poder salir de tamaña sorpresa que implica la actuación de la fuerza pública en actos de evasión tributaria aduanera sin el consiguiente pago de los tributos por algo más de treinta años en desmendo de la pobre economía del estado ecuatoriano.

No se debería comentar estos hechos por que de por medio existe la “desfachatez” de reconocer la práctica común de realizar estos actos, cuya confesión releva la prueba, en toda caso no hacerlo implicaría complicidad moral del presente y pasado sin mirar al futuro, en consecuencia es un deber moral establecer los errores para que los mismos sean enmendados para que en los días venideros actos como estos no se vuelvan a repetir, de tal suerte que debemos desechar a la costumbre como práctica común de ley que lo ha sido para el vasto sector uniformado, para que se sometan a las leyes aduaneras, porque solo así se conseguiría un justo equilibrio en las relaciones tributarias aduaneras. La prebendas tributarias del sector militar y de la policía nacional deben terminar ya que estas pasan la factura directamente al Estado como una especie de “impuesto” contrariamente a lo establecido por la ley, por que no pagar

⁷⁵ Diario “Hoy”, “Importaciones de Policía y FFAA, en análisis”, 3A de miércoles 3 de septiembre del 2003.

impuestos por la gran cantidad de evasión que existe, es eso y mucho más, por que existe un enriquecimiento ilícito de parte de los evasores y un empobrecimiento de las arcas fiscales al no ingresar esos tributos, ocasionando que exista menos recursos y por lo mismo las necesidades del pueblo no puedan ser satisfechas.

Ignorancia, o imposición de fuerza, deben ser las reflexiones que nos permitan meditar a la luz de este análisis, sin hilar muy fino y sin temor a equivocarme existen las dos posiciones, en primer lugar el ignorar los preceptos tributarios aduaneros y de sus disposiciones es actuar ilegalmente, ya que nadie puede invocar ignorancia o desconocimiento de la ley para cometer actos de acción u omisión que en el caso que nos ocupa si los hay. En segundo lugar, el hecho de no permitir el control de funcionarios aduaneros en actos que son de su exclusiva competencia, es un síntoma de prepotencia, que permite resguardar sus intereses a cualquier costo; por ello entendidos como Berta García, catedrática de la Universidad Católica del Ecuador sostiene: **“como en muchos otros, hay dos racionalidades, la de la Constitución, a las cuales todas las autoridades tienen que someterse, y la otra, la lógica particular de las FF.AA, con la que muchas veces ellos (los militares) imponen sus criterios aún en contra de la Constitución”**.⁷⁶

Comentario que a mas de ser decidor ratifica los conceptos vertidos.

No someterse a control en zona primaria es una falta muy grave, y más aún lo es no presentar el manifiesto de carga que es un instrumento principal con el que se

⁷⁶ Diario “Hoy”, “¿Militares, con Supraleyes?”, jueves 27 de diciembre del 2001.

indica que ingresan las mercancías al país legalmente, estos dos pasos no son cumplidos ni por las FF.AA, ni la policía nacional, ya que como se dijo, los aviones fletados que lo reconoce el Ministro de Defensa, van directamente a los hangares de la FAE, por lo que el control aduanero se dificulta, ya que nadie que no sea uniformado puede ingresar a sus recintos, lo normal es que la aeronave llegue a zona primaria aduanera que se fija en la zona de parqueo del aeropuerto a fin de someterse a control por las autoridades aduaneras, y solamente cuando se haya cumplido con este requisito se dirijan a los hangares de propiedad de la FAE, lo contrario significa una brutal evasión y agresión a los intereses genuinos del Estado, que debe terminar. La cantaleta de los voceros de las fuerzas armadas como de la policía nacional de que se deben definir los términos legales para traer las mercancías para los comisariatos no tiene asidero, ya que lo que se tiene que hacer es respetar la Ley Orgánica de Aduanas, y su reglamentación así como toda la instrumentación legal de complemento para las actividades del comercio internacional.

3.8.5.4. El caso de la cláusula de salvaguardia:

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la acción de incumplimiento No. 07-AI-98 interpuesta por la Secretaría General contra la República del Ecuador, al aplicar el Decreto No. 1207 del 17 de marzo de 1998 y 609 de 12 de marzo de 1999 sobre aranceles nacionales distinto al Arancel Externo Común, contraviniendo los artículos 90 y 98 del Acuerdo de Cartagena, 5o. del Tratado de Creación de este Tribunal, así como la Decisión 370 de la Comisión y las Resoluciones 089 y 094 de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y,

luego del trámite legal que en rigor se establece en estos casos, declaró en sentencia lo siguiente: “**1.-** Que la República del Ecuador ha incurrido en grave incumplimiento del artículo 5º del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; de la Decisión 370 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, y de las Resoluciones 089 y 094 de la Secretaria General. **2.-** Que, en consecuencia, el Gobierno de la República del Ecuador debe cesar en la conducta contraventora de las normas comunitarias mencionadas en el numeral anterior, derogando las medidas de orden interno que signifiquen alteraciones a los niveles de las tarifas del Arancel Externo Común, restableciendo de esta manera la plena vigencia de lo que sobre la materia dispone la Decisión 370 de la Comisión. **3.-** condenar a la República del Ecuador al pago de las costas causadas con ocasión de la presente acción de incumplimiento”.⁷⁷

Las cláusulas de salvaguardia son estipulaciones generalmente previstas en los acuerdos comerciales y acuerdos o tratados de integración, de conformidad con las cuales se permite a los signatarios adoptar determinado tipo de correctivos a fin de aliviar los efectos perjudiciales para sus economías, que pudieran derivarse de los compromisos adquiridos en virtud de tales convenios, de la mala aplicación de éstos o de la política económica implementada por uno de los signatarios⁷⁸ o es una formalidad cuyos efectos deben contrarrestar los daños o amenazas que perjudiquen a cualquiera de los sectores productivos de los países suscriptores como a las ampliaciones de mercado de otros países.

⁷⁷ Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Acción de Incumplimiento interpuesta por la Secretaria General contra la República del Ecuador, Proceso No. 07-AI-98.

⁷⁸ Gonzalo Burbano G., Términos usuales en el Comercio Internacional, Pudeleco Editores S.A., Quito – Ecuador, año 1996, Pág. 100.

⁷⁹ Martínez Delgado Patricio, Diccionario Económico Básico, Impreso en Ecuador, año 2003, Pág. 115.

Las salvaguardias se caracterizan porque son temporales.⁷⁹

Como resultado de la sentencia adoptada por el Tribunal de Justicia Andino varios representantes legales de empresas dedicadas al comercio, han presentado sendos reclamos administrativos ante las diferentes gerencias distritales aduaneras del país, y en resolución se les reconozca el derecho a que se les restituya el dinero pagado al fisco con ocasión del cumplimiento de las disposiciones de los decretos 1207 y 609 que establecieron variaciones al Arancel Externo Común a través de la imposición de sobretasas y de la denominada cláusula de salvaguardia en las importaciones realizadas desde países ajenos a la Subregión Andina; y, consecuentemente, ordene la devolución, a través de los valores en dólares norteamericanos, más los intereses de ley, según lo ordenado por el artículo 21 del Código Tributario.

A los fundamentos de hecho y de derecho expresados en sus escritos se han adjuntado la instrumentación referente a lo resuelto por el Tribunal Constitucional, y el Procurador General del Estado, los que son referentes en el análisis propuesto.

La Gerencia Distrital de Aduanas Quito, y en consideración a lo expuesto y previo al cumplimiento legal que se dispone, emitió sendas resoluciones que para fines didácticos me permito citar en extracto de uno de ellos, el interpuesto por el señor Claudio Crespo Ponce, en su calidad de Representante Legal de la compañía Ecuador Bottling Company Corp – EBC, resuelto en septiembre 4 del 2003:

“QUINTO.- Se deja claro, que por efecto de la aplicación de los Decretos Ejecutivos Nos. 1207 y 609 de 12 de marzo de 1998; y, 19 de febrero de 1999, ordenaron el cobro de la Cláusula de Salvaguardia que a la fecha de su aplicación

y recaudación de este tributo aduanero fueron debidos por ser pago legítimo mientras rigieron los referidos Decretos, y no indebidos como presuntamente el peticionario pretende se le reconozca a través de la Sentencia dictada en la acción de incumplimiento signada con el No. 07.AI-98 del Tribunal Andino de Justicia, la que de ninguna manera la Administración Tributaria Aduanera contraría sus disposiciones más bien se sujeta a ellas, sin que ello implique el reconocimiento expreso de un pago indebido que en el texto de la sentencia no lo declara porque ese no es el espíritu y por cuanto en la legislación comunitaria existen normas que diferencian claramente, cuando proceden las declaraciones, las exoneraciones y aplazamientos total o parcial de los impuestos directos e indirectos; y, que constan también en el fuero aduanero, aclarando que al referirse a los decretos que aplican la Cláusula de Salvaguardia y con son materia del presente reclamo, son por incumplimiento del artículo 5º del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, de la Decisión 370 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, y de las Resoluciones 089 y 094 de la Secretaría General, lo que implica que el Gobierno Nacional debe ajustar como efectivamente ha sucedido las “...alteraciones a los niveles de las tarifas del Arancel Externo Común...” para la plena vigencia de lo dispuesto en la Decisión 370 de la Comisión. De tal suerte que esta acción de incumplimiento interpuesta por la Secretaría General que ha merecido Sentencia es para que el país miembro adopte medidas para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena y su vez comprometerse, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculicen su aplicación. En todo caso, es claro el fondo y el contenido de la Sentencia del

Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que en ningún momento implica que como producto de la aplicación de los referidos decretos de la Cláusula de Salvaguardia estos se refieran a pagos indebidos y que según el Art. 323 del Código Tributario se habla de devolución “más” que es un término que tiene íntima relación con el pago indebido, de ninguna manera con el pago debido. Con respecto a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en sendas resoluciones recaídas en los casos Nos. 759-2001-RA, 760-2002-RA y 151-03-RA, estas disponen que la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) “...encuadre sus resoluciones y actuaciones conforme al Ordenamiento Jurídico de la Comunidad Andina, a la Decisión 370 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y a las Resoluciones 089 y 094 de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y de manera puntual acoger la sentencia de 21 de julio de 1.999, emitida por el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena”, al respecto y existiendo disposición mandativa por el alto Organismo ésta no puede contrariarse, sin embargo, es necesario dejar claro que en el caso No. 151-2003-RA, en la que se confirma la resolución del Juez undécimo de lo Civil de Guayaquil con el que concede el amparo solicitado, en uno de los considerandos se expresa: “Que, como consecuencia de la omisión ilegítima que se ha detectado, habiendo pago indebido de tributos aduaneros, y teniendo en cuenta las reflexiones hechas sobre los principios que rigen la creación y aplicación de los tributos, se concluye que existe violación del derecho de propiedad del contribuyente, el cual está reconocido en el Art. 23 de la Constitución de la República...” que se complementa con el último considerando cuando se sostiene que “la autoridad demandada ocasiona, a no dudarlo, un perjuicio grave al contribuyente, dada la cantidad

excesiva en el cobro de tributos aduaneros, que implica erogaciones elevadas que disminuyen considerablemente el patrimonio del accionante”, criterio que a no dudarlo es respetuoso por que en esencia tutela de manera directa el derecho del contribuyente, no así en el interés del Estado que al expedirse los Decretos Ejecutivos que se analizan fueron expedidos legalmente, y que por lo tanto tuvieron que ser ejecutados y aplicados con el cobro y pago de los derechos de Salvaguardia y que mientras estuvieron en plena vigencia nunca fueron impugnados, de tal suerte que es evidente que el cobro realizado por la Administración Tributaria Aduanera por mandato de los Decretos Ejecutivos con fuerza de Ley originan la figura del PAGO DEBIDO que en los textos antes referidos no se lo menciona. De igual manera, el señor Dr. Ramón Jiménez Carbo, Procurador General del Estado y en razón de la consulta que absuelve sostiene: “...Debo recalcar a usted atento al contenido de su consulta referente a un reintegro de valores cobrados al tenor de las normas calificadas como contraventoras al ordenamiento jurídico, que es necesario recordar que los pagos que se hubieren efectuado y exigido, estuvieron fundamentados en actos administrativos que gozan de la presunción de legitimidad, pero que son impugnables tanto en sede administrativa como constitucional,..” acotando más adelante que los fallos dictados por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina pueden generar responsabilidad pecuniaria, por los daños que el Estado infractor haya irrogado al particular y será antecedente legal y suficiente para solicitar la correspondiente indemnización antes los jueces nacionales competentes. En este sentido, queda claro el que los Decretos Ejecutivos Nos. 1207 y 609 de 12 de marzo de 1998 y 19 de febrero de 1999, gozan de la

presunción de legitimidad, en consecuencia se advierte que el criterio del señor Procurador General del Estado no es concordante con lo resuelto por el Tribunal Constitucional conforme al análisis que se expresara en líneas precedentes, además se establece el procedimiento ha adoptarse para el reclamo para un eventual reintegro de valores, de tal suerte que debe agotarse cualquiera de las vías en caso de sentirse afectado por acto o actos Administrativos legalmente expedidos.- Por las consideraciones expuestas y en atención a lo expresado en líneas precedentes, esta Gerencia Distrital de Aduanas, RESUELVE: Negar el reclamo de pago indebido propuesto por el Representante de la compañía ECUADOR BOTTLING COMPANY CORP, - EBC -, por improcedente”.⁸⁰

La proliferación de reclamos a nivel nacional en las diferentes gerencias distritales del país, ponen de manifiesto el grado de interés de los petitionarios por alcanzar la devolución de lo indebidamente cobrado, lamentablemente, y de acuerdo a lo que se ha citado es claro, que la Administración Tributaria Aduanera actuó legalmente en el cobro de los derechos de Salvaguardia hecho que se ratifica por parte del señor Procurador General del Estado, cuando sostiene que los pagos **“estuvieron fundamentados en actos administrativos que gozan de la presunción de legitimidad”**, contrariando la posición adoptada por el Tribunal Constitucional, en sus resoluciones en donde no existe el suficiente equilibrio e igualdad de los sujetos de la Administración Tributaria Aduanera cuando **“tutela de manera directa el derecho del contribuyente, no así el interés del Estado”**, pero lo que más llama la atención y de manera sospechosa es que el Juez

⁸⁰ Gerencia Distrital de aduanas Quito, Reclamo Administrativo No. 245-03.

Undécimo de lo Civil de Guayaquil, haya concedido amparo constitucional y decidido sobre la suerte de los impuestos aduaneros, forzando el mandato dispuesto en el artículo 95 de la Constitución Política del Estado.

El texto de esta disposición es claro, lo que no es claro es la actuación del juez o fue la impericia de los abogados de la CAE que en audiencia pública no expusieron clara y sucintamente los antecedentes y más que todo la pertinencia con respecto a los decretos ejecutivos con fuerza de ley que dieron origen al cobro de los impuestos de salvaguardia, los que fueron expedidos en forma legítima y como tales gozaron de la presunción de legitimidad, en todo caso las equivocaciones las suple el juez, que tiene la obligación de efectuar un control legal, que no lo hace, o por que definitivamente su ignorancia en materia tributaria le hizo cometer o simplemente por que obedeció a “presiones” que solo su conciencia lo puede admitir, la posición del señor Procurador General del Estado es decidora y como tal correcta, por lo que la decisión del juez queda sin piso; sin embargo de lo cual habiendo resuelto a favor del demandante el amparo, y al no haber acatado su devolución se ha presentado denuncia por delitos de prevaricato y de impedimento del libre ejercicio del derecho de petición, al tenor del artículo 23 numeral 15 de la carta magna, en contra del gerente general y gerentes distritales, exigiendo el cumplimiento de decisiones que tienen el sello de la ilegalidad.

La seguridad jurídica, al menos de lo que hemos analizado brilla por su ausencia ya que los errores graves comentados demuestran que en la justicia se cometen actos de mala fe, en beneficio de oscuros intereses.

Los cuatro casos que se han relatado, no hacen sino demostrar el estado de corrupción y como tal de postración moral en que se encuentra el país, en donde

los grandes autores de estos males se asientan precisamente en las cabezas directrices de los organismos del Estado que le sirven de medio para alcanzar intereses en su propio beneficio.

4. Formas de evitar y reprimir la evasión tributaria.

En el acápite precedente habíamos indicado las causas por las que se produce la evasión fiscal y se había indicado que eran varias las circunstancias de incidencia que motivaban un alto índice de evasión, ilustración que se ha mencionado para fines didácticos y para una mejor comprensión.

La evasión tributaria, plaga connatural de cualquier ordenamiento impositivo de cualquier tiempo y de cualquier país del mundo, por lo que será siempre verdad aquello de “quienquiera espere ver un impuesto que no acarree disgustos, espera algo que nunca ha existido, no existe ni existirá jamás”;⁸¹ la evasión, decía, por su importancia y por sus múltiples y diferentes efectos en los diversos sectores de la vida de las comunidades, especialmente cuando llega a asumir aspectos y dimensiones anormales, exige hoy más que en el pasado, un estudio sistemático y profundo que permita la caracterización de su etiología, de sus desarrollos y de sus numerosas conexiones y repercusiones.

La experiencia de ayer y de hoy nos enseña, con abundancia que un reformismo jurídico-fiscal, por severo y bien articulado que sea, no es siempre el arma y remedio suficiente para combatir resueltamente este mal tributario, ni tampoco constituye un dique apreciable frente a este tipo de infractores -y que no son

⁸¹ Georgetti Armando, Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, II Edición, año 1963, Pág. 151.

pocos- que de esta forma de parasitismo fiscal más o menos difundida según las latitudes y las circunstancias, **hacen sus principal instrumento de lucro indebido, con perjuicio de la colectividad y de los contribuyentes honestos.**

Nadie podrá pretender, por otra parte, que luego de individualizadas las causas de mayor relieve y tal vez menos ostensibles de éste fenómeno, como así mismo sus perjudiciales repercusiones, resulte cosa fácil, sugerir los remedios seguros que puedan eliminar el mal, **dado que una experiencia impositiva ya milenaria enseña que para poder llegar a tanto ¡el único y definitivo remedio, absolutamente, consistiría en la abolición total de los tributos ! ¡ Y aquel que llegase a tener existo en semejante, pero desesperada empresa, pasaría en verdad a la historia como uno de los grandes benefactores de su pueblo¡, lo cual ya fue intentado por Lady Godiva, de quién el poeta pudo escribir; *abolió los impuestos y se ganó una fama imperecedera.*⁸²**

Sea como fuere, en nuestro tiempo y en los modernos ordenamientos estatales, en los cuales se acentúa cada vez más la tendencia a una evolución estructural e institucional bastante rápida de la vida asociada, y que se traduce en una creciente participación del ciudadano en los deberes y derechos de la comunidad; plaga de la evasión impone medidas represivas adecuadas; por más que se siga considerando como utópica cualquier pretensión de extirparla.

La meditada investigación sobre las causas y efectos de este fenómeno, de cualquier manera, nos lleva a considerar y a reconocer que la realización de las cuatro proposiciones enunciadas por Smith para un óptimo impuesto, podría

⁸² Georgetti Armando, Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, II Edición, año 1963, Pág. 152.

representar la única y eficaz medida para contrarrestar la propagación del mal; proporciones que quizá a la luz de la doctrina moderna y ante el cambio de las exigencias, podría resumirse en tres puntos:

- a)** En la aplicación de una distribución de la carga fiscal, equitativa y soportable, entre todos los ciudadanos que tengan una capacidad contributiva, mediante un adecuado sistema tributario, articulado en pocas y eficaces instituciones impositivas.
- b)** En la eliminación de todas las situaciones de privilegio y de proteccionismos fiscal.
- c)** En el uso cauto y escrupuloso de los dineros públicos en cualquier sector de los gastos públicos.

Por otra parte, las crecientes necesidades de las finanzas estatales y paraestatales imponen a todos los ciudadanos, el leal cumplimiento de los propios deberes, aún tributarios, en la convicción de que ello constituye la manifestación más palpable de una efectiva solidaridad social, y de una real participación en las exigencias comunes. No admitir esto significaría descuidar los principios más elementales de aquella ética que es baluarte y garantía de los más avanzados ordenamientos estatales y de las más adecuadas convivencias humanas.

No pocos de los difíciles problemas a que hoy dedican sus afanes los dirigentes de la cosa pública podrían, probablemente, encaminarse hacia una favorable solución, siempre que cada cual, consciente de las propias responsabilidades, se aplicase a mirar los intereses generales, en continuo desarrollo, con espíritu y ojo menos cargado de parcialidad, en la convicción razonada de que obrando así todos habrían de concurrir, según sus fuerzas y posibilidades, a la consecución del

bien general, en el cual obviamente se halla resumido e incluido el bien individual. Habíamos indicado que no existe ley, por perfecta que esta sea, que pueda suplir a aquella condición fundamental que asegura la eficiencia de un ordenamiento público cualquiera; condición que consiste en el conciente cumplimiento de las obligaciones de solidaridad política, económica y social, impuestos - sin distinciones ni privilegios, pero según las posibilidades de cada uno -, a todos los miembros de la comunidad estatal.

Las leyes no bastan para el progreso de la sociedad sino se apoya en la responsabilidad de adhesión de los ciudadanos a los ordenamientos públicos y en riguroso respeto a las instituciones.

De esto deducimos, que antes de ser una cuestión de buenas leyes y de buenos instrumentos fiscales, la evasión es todavía un problema que afecta a las virtudes cívicas del ciudadano, en cuanto se halla estrechamente conexo con la evaluación de los deberes fundamentales que derivan de la vida asociada.

Los ilícitos de aduana se integran al procedimiento del Código Penal

De acuerdo al nuevo ordenamiento procesal penal ecuatoriano, y en base a lo dispuesto en el artículo 192 de la constitución política de la república, “el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia que hará efectivas las garantías del debido proceso, y que velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de la justicia. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.⁸³

⁸³ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 80.

Así mismo, en el mismo ordenamiento legal en su artículo 219, establece que: “**EI**

Ministerio Público, prevendrá en el conocimiento de las causas, dirigirá y promoverá la investigación preprocesal y procesal penal...”⁸⁴

En esta órbita se desarrolla el delito aduanero, ya que anteriormente se disponía que el administrador de aduanas (ahora gerente distrital de aduanas) se desempeñara como juez de instrucción, a más de las atribuciones que por ley le señalaba, así mismo le delegaba para que forme el sumario, dentro del cual disponía de oficio, la practica de varias diligencias necesarias para la comprobación del delito que se investigaba, y apreciar la intervención de los procesados y sospechosos, por lo tanto podemos decir que el juez de instrucción – administrador de aduanas, se limitaba únicamente a la investigación, dejando el fallo reservado para el juzgador que en el caso de la anterior ley le correspondía al juez regional de aduanas. (ahora juez fiscal), nombramiento potestativo del ejecutivo, (antes ministro de finanzas), ahora depende directamente de la función jurisdiccional.

En la actual ley orgánica de aduanas, persiste el nombramiento del administrador pero como gerente distrital de aduanas, suprimiendo en forma tajante la delegación que le otorgaba como juez de instrucción, es decir y con buen criterio el legislador eliminó esta “tara” y entregó en forma definitiva esta acción al juez de derecho, siendo ésta una reforma sustancial para el desarrollo real y efectivo de la justicia tributaria aduanera. “No es más juez y parte” ya que con la creación de la nueva figura jurídica penal con la intervención del gerente distrital de aduanas como parte del juicio formando el triángulo que no existía: juez y partes litigantes;

⁸⁴ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 81
gerente distrital vs. dueños o propietarios de la mercadería.

El juicio penal aduanero era un juicio especial y por lo tanto tenía procedimiento especial y, por expresa disposición que determinaba su peculiaridad se separaba del trámite y procedimiento común. El procedimiento penal aduanero, estaba sujeto a las disposiciones del Código Tributario, y solamente a falta de disposición expresa se aplicaban las normas del derecho penal común en forma supletoria.

Cabe comentar en este punto, que la LOA., clasifica a las infracciones en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, así mismo establece las correspondientes sanciones a cada una de ellas. Se utilizan las denominaciones **infracción y sanción, en lugar de delito y pena**, con lo que se procura evitar todo término que pueda indicar cierto carácter penal, y claro este fue el criterio a mi entender que prevalecía y justificaba su procedimiento especial e independiente del procedimiento penal. El artículo 86 de LOA., sujeta al delito aduanero al procedimiento penal hasta dictarse sentencia de acuerdo a la normativa de aplicación en la materia:

“Art. 86.- Competencia y procedimiento.- La Función Judicial es competente para conocer y juzgar el delito aduanero a través del Juez Fiscal de la jurisdicción donde se cometió la infracción, se aprehendieron las mercancías o se descubrió la infracción, en su caso. En segunda instancia es competente el Tribunal Distrital de lo Fiscal de su respectiva jurisdicción. Para el juzgamiento de los delitos aduaneros, el Juez Fiscal sustanciará el proceso hasta dictar sentencia, observando el procedimiento establecido en el Código Tributario, en esta Ley y su Reglamento”.⁸⁵

⁸⁵ Ley Orgánica de Aduanas, año 1998, Art. 86.

La denuncia presentada por el gerente distrital de la administración tributaria

aduanera de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 42 y 50 del Código de Procedimiento Penal, ante el fiscal inicia el litigio aduanero, salvo que sea el agente fiscal el que inicie de oficio la causa.

“Art. 42.- La persona que conociere que se ha cometido un delito de acción pública, excepto aquella a quien la ley se lo prohíbe, puede presentar su denuncia ante el fiscal competente o ante la policía judicial”.⁸⁶

Para efectuar la denuncia se deberá remitirse por escrito todos los antecedentes de la infracción para la investigación para lo cual se harán constar todos los datos conforme a lo dispuesto en el Art. 50 del Código Penal.

“Art.50.- La denuncia debe contener los nombres y apellidos, la dirección del denunciante y la relación clara y precisa de la infracción, con expresión de lugar y tiempo en que fue cometida. Además, en cuanto fuere posible, se harán constar los siguientes datos:...”.⁸⁷

⁸⁶ Código Penal, Art. 42.

⁸⁷ Código Penal, Art. 50.

CAPITULO 4

SISTEMA INTERACTIVO DEL COMERCIO EXTERIOR

1. El Sistema interactivo de comercio exterior (SICE) como facilitador del desarrollo

La CAE, asumió un compromiso: simplificar, agilizar y controlar la importación y exportación de mercancías, optimizar el recurso humano, estandarizar normas y procedimientos generando estadísticas con indicadores confiables; reduciendo costos y discrecionalidad proveyendo un sistema aduanero confiable, seguro y disponible, incrementando las recaudaciones.

En efecto, se ha logrado implementar los controles necesarios que ayuden a minimizar la defraudación, lo que constituye una lucha permanente, creando además los beneficios como son, entre otros, que los operadores de comercio exterior realicen sus actividades desde sus propias oficinas y que sus trámites ocupen el menor tiempo posible.

La corporación está fortalecida y se ha preocupado también de la acción fiscalizadora a través de cuatro puntos básicos: compromiso, efectividad, servicio al cliente y control de actividades.

El sistema aduanero del Ecuador interactúa con más de 1000 operadores externos, tales como agentes afianzados de aduana, transportistas marítimos, aéreos y terrestres, consolidadores de carga, recintos de almacenamiento, entre otros, que junto a sus clientes, son los actores y beneficiarios del cambio que provoca el nuevo sistema.

Durante el año 2001 se realizó el estudio para definir los requerimientos de un sistema aduanero cuyo propósito sea la facilitación de la operación del comercio

exterior incorporando el concepto de intercambio electrónico de datos entre la CAE. y todos y cada uno de los participantes del proceso de comercio exterior. Este estudio concluyó a fines de diciembre del 2001 y fue la base para el nuevo sistema interactivo de comercio exterior (SICE), en el cual tanto el agente de aduanas como los demás participantes del proceso, realizan en cualquier momento (24 horas al día, 7 días a la semana) sus trámites a través de medios electrónicos, minimizando así la manipulación de los documentos y su contenido, por parte de los actores del proceso, evitando de esta manera las posibilidades de discrecionalidad.

2. Gestión operativa para controlar la evasión tributaria

Como sabemos, el proceso modernizador de las aduanas se viene operando desde hace varios años por las administraciones de turno. En una primera fase del proceso modernizador se determinó que muchos de los procesos administrativos y operativos aduaneros adolecían de serias deficiencias y desfases en su desarrollo y aplicación, debido a la desatención y descuido de importantes y vitales áreas como: la técnica, administrativa, de normativa, de gestión aduanera, orientadas a enfrentar eficientemente las exigencias globalizadoras del comercio exterior actual; obligando a la CAE a implementar un sistema automatizado para atender los mencionados requerimientos del comercio internacional.

Vidal Albarracin, al respecto de los múltiples cambios que se deben operar en los sistemas de aduanas sostiene que “el aumento de la práctica del contrabando motivado por la precariedad de los medios de control, la extensión de las fronteras

del país, las fallas del sistema fiscal, el aumento de la corrupción administrativa, provocan la sanción de numerosas leyes que intentan aprehender todas las variantes posibles de su comisión. A su vez, las nuevas previsiones legales represivas producen un mayor perfeccionamiento delictivo tendiente a burlar la prohibición, haciendo necesarios nuevos cambios legislativos”.⁸⁸

En este contexto, fue implementado el sistema interactivo de comercio exterior (SICE) dirigido hacia la eliminación de las deficiencias existentes, para lo cual se aplicó el plan de trabajo del nuevo sistema con las etapas siguientes:

- a) Mejorar la captación de datos de los regímenes y operaciones aduaneras y de la atención al público
- b) Migración del sistema anterior al actual sistema SICE.
- c) Dotación de subsistemas informáticos de nivel táctico que den soporte al modelo de aduana sin papeles, y que esté basado en las técnicas y herramientas de internet y web.

Con este fin se han adoptado procedimientos documentados como: instructivos de trabajo, que describen los procesos y procedimientos a seguirse; instructivos del sistema, que describen la aplicación para su uso; y, guías para operadores de comercio exterior, que explican a cada operador lo que debe realizar para incorporarse al SICE.

Para su expansión y conocimiento se ha considerado capacitar a funcionarios y empleados de cada distrito aduanero como de los operadores del comercio exterior, y lograr una gran difusión a través de la prensa y vía internet.

⁸⁸ Albarracín Vidal, Delito de Contrabando, Editorial Universidad, Buenos Aires – Argentina, año 1980, Pág. 20.

Entre los cambios operativos que merecen mencionarse, dirigido hacia la eliminación de las deficiencias existentes en la gestión aduanera, para optimizar sus operaciones y agilizar los trámites de los usuarios del sistema, se destacan: la **descentralización**, para lo cual se aplicó la reingeniería de procesos, estableciendo tiempo y pasos estrictamente necesarios, ya que anteriormente todas las solicitudes debía analizarlas el gerente distrital; la **delegación de funciones**, ya que existía una gran carga administrativa y operativa en la gerencia y subgerencia; la **digitalización** de la documentación de archivo, en virtud del exceso de documentos que se encontraban sin ordenarse; el **aforo físico**, se lo realiza en 48 horas, mientras que el aforo documental en 24 horas, antes el aforo físico y documental se realizaba entre 7 y 8 días; la **nacionalización**, que ahora se efectúa en 4 días, antes se hacía entre 8 a 10 días; etc.

Antonio Márquez, indica que: “... la función aduanera abarca el control y la intervención del comercio exterior de entrada y salida, así como el que se realiza entre los diversos territorios aduaneros nacionales y el llamado comercio de cabotaje. Y desde el punto de vista fiscal puro, la Administración Aduanera, gestiona y recauda los tributos que gravan la importación o exportación de las mercancías y que integran la Renta de Aduanas, así como recauda otros tributos cuya gestión corresponde a otros organismos públicos; y finalmente, tiene a su cargo la gestión de la desgravación fiscal a la exportación”.⁸⁹

⁸⁹ Márquez y Márquez Antonio, Rentas de Aduana, Editorial de Derecho Privado, Editoriales de Derecho reunidas, Caracas – Venezuela, año 1978, Pág. 189.

3. Importaciones y exportaciones

3.1. Importación – Despacho

Proceso actual:

El despacho es la etapa considerada desde la recepción de la declaración hasta la salida de la mercancía. En la actualidad se recepta la declaración, se realiza el datado, la comprobación física, se digita el DUI, si no hay errores se la acepta, imprimiéndose el número de refrendo. Una vez aceptado, el sistema procede aleatoriamente a asignar el tipo de aforo que recibirá cada trámite. El aforo puede ser documental o físico.

El aforo es el acto administrativo de determinación tributaria, mediante el cual el distrito aduanero procede a la revisión documental o al reconocimiento físico de la mercancía, para establecer su naturaleza, cantidad, valor y clasificación arancelaria.

Los aforos se realizarán por parte de la administración aduanera o por las empresas contratadas o concesionadas y se efectuará en origen o en destino, conforme a las disposiciones que dicte para el efecto la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Las empresas contratadas o concesionarias serán responsables solidarias con el importador en los términos previstos en los contratos de concesión que estuvieren vigentes.

Nuevo proceso

Con el sistema, el agente puede realizar la transmisión desde su propia oficina. El proceso no requiere de la presencia física del agente en la aduana para la realización de los trámites.

La transmisión de la información de la mercancía a desaduanizar la realiza en el DUA-e, el sistema de la Aduana recepta electrónicamente y valida esta información contra información anteriormente receptada correspondiente al manifiesto de carga, certificados de la verificadoras, visto bueno del Banco Central y envía una respuesta (electrónica) al agente indicando que su declaración electrónica ha sido recibida e inmediatamente (luego de validar la información) envía el mensaje de aceptación de la misma o el motivo del rechazo, en caso de que no sea aceptada.

Si la declaración es aceptada, el sistema procede a asignar aleatoriamente el aforo de la mercancía, se liquida, se confirma el pago y se autoriza la salida de la mercancía.

Nótese que las etapas de datado, digitación y comprobación en este proceso desaparecen.

3.2. Exportación – Despacho

Proceso actual

En el sistema actual, se recepta físicamente el FUE preliminar que es la intención de exportar que presenta el exportador, para el caso de las exportaciones a consumo en el formulario deberá constar el visto bueno del Banco Central del Ecuador. La CAE compara ciertos datos del FUE preliminar con los de la factura pro-forma, si concuerda la información le asigna un número de validación de aduana, desglosa el formulario y entrega una copia al Banco Central del Ecuador. Luego de realizada la exportación el exportador se acerca a la oficina del Distrito de la CAE con el FUE y la factura definitiva, adjuntando el documento de

embarque que compruebe que la exportación se realizó, el Distrito correspondiente recibe la documentación, realiza la comprobación, entrega entonces las copias al exportador y a los organismos correspondientes: Banco Central del Ecuador, MICIP. Todo este proceso es manual, y el registro de la información se realiza en archivos Excel.

Nuevo proceso

Con el SICE (Sistema Interactivo de Comercio Exterior), el Agente de Aduana o Exportador obtendrá el Visto Bueno del Banco Central a través de la página web de este organismo, en el cual asignará información de cada intención de exportación. Así mismo podrá obtener las autorizaciones previas, de ser necesarias. Esta información será transmitida por el Banco Central a la CAE.

Recibida la información de los vistos buenos, el sistema de la CAE analizará los perfiles de riesgo para decidir el canal de despacho que se asignará a cada intención de exportación. Los agentes de aduana o exportadores, podrán consultar sus intenciones de exportación a través de la página web de la CAE, realizada la consulta podrá ingresar la mercancía a la Zona Primaria del Distrito, en la cual se realizará un registro de ingreso.

Dentro de la Zona Primaria se realizarán las tareas de tarja de exportación y de embarque al medio de transporte correspondiente. Una vez que el medio de transporte haya iniciado el viaje, y que la empresa transportista emita el documento de embarque respectivo, el agente de aduana o exportador deberá transmitir electrónicamente al SICE el DUA-e, el mismo que será validado contra el documento de embarque, reporte de tarja.

Si el proceso es correcto, el SICE numerará el DUA-e y transmitirá

electrónicamente la respuesta de aceptación y conclusión del trámite al exportador y a los organismos correspondientes: Banco Central, MICIP, SRI.

El resultado de la automatización de estos procesos se verá reflejado en las bases de información que contendrán datos relacionables, integrables y confiables. El dato perteneciente a una transacción aduanera por sí mismo no tiene significado, hasta que es combinado con otros datos para lograr información con conocimiento.

La posibilidad de combinar los datos almacenados genera este tipo de información, la cual será de gran apoyo y utilidad para todos los operadores de Comercio Exterior en la toma de decisiones de tipo gerencial.

Es importante mencionar que a nivel de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, han debido ser implementados una serie de cambios que permitan cumplir con los objetivos planteados.

Hemos mencionado ya la implementación de un Sistema de Intercambio electrónico de datos, basado en tecnología estándar mundial y de última generación.

Se ha implementado la Declaración Aduanera Única Electrónica (DUA-e, documento que reemplaza al DUI de importación y el FUE de exportación, estandarizando y optimizando el trámite aduanero.

Existe un proceso de capacitación a los operadores de comercio exterior.

Hay formatos a disposición formatos con la información de los trámites aduaneros y estadísticas a través de internet.

4. Sistema de interconexión cero papeles

El sistema de interconexión o trámites “cero papeles” es un proceso informático de gestión entre la agencia de aduanas y la CAE, a través del cual el agente de aduana envía toda la información relacionada a la importación de mercancías por vía electrónica para que la CAE pueda validarla en forma automática e inmediata, este sistema opera los 365 días del año, para lo cual el agente de aduana como operador de comercio exterior (OCE) deberá contar con una infraestructura informática adecuada (equipos y programas autorizados por la CAE) para que este proceso tenga validez y se ejecute con eficiencia.

El nuevo proceso beneficia al consumidor, porque se elimina el tiempo excesivo de permanencia de la mercancía en las diferentes aduanas del país eliminando los sobrecostos que se generan, los cuales son transferidos al precio final, lo que afecta en última instancia al consumidor. Además, es beneficioso para la competitividad de las empresas y del país, ya que al contar con sus materias primas de forma inmediata las empresas pueden acelerar su producción colocando rápidamente sus productos en el mercado y, en el caso de los exportadores, colocar sus productos en el mercado internacional en el menor tiempo posible y con costos óptimos.

Con estos procesos, ágiles y transparentes, se contribuye también a la eliminación del factor discrecionalidad que permanentemente ha afectado a la gestión aduanera, aportando a la eliminación de la corrupción.

La gestión de la CAE es muy importante, y como en todo nuevo proceso, existen dificultades para su implementación, pero el objetivo final es bueno. La CAE está

cumpliendo con su visión y misión, **la cual es constituirse en un organismo facilitador del comercio exterior que aporta a la competitividad y al desarrollo del país, dejando de ser un ente netamente recaudador de impuestos.**

El sistema deberá mejorar mucho más, para lo cual se encuentra implementando el nexos con el usuario para capacitarle, se encuentra empeñado en renovar permanentemente la tecnología y que se apliquen nuevas políticas permanentes e irreversibles para el desarrollo de la modernización.

Esta herramienta de facilitación, (El SICE) ha significado, más que un medio electrónico de intercambio de datos, ahorro de tiempo e incremento en los niveles de productividad de los operadores. Con el tiempo y una vez que se superen ciertos inconvenientes surgidos, el manejo del SICE será algo sencillo para todos los actores involucrados en las actividades de importación y exportación, además su información será real y actualizada, lo que significará a la CAE y el Estado, altos niveles de seguridad y eficiencia en la toma de decisiones y en la planificación de lo que vendrá después, es decir no solo de la modernización, sino también la optimización total del servicio aduanero ecuatoriano.

CAPITULO 5

FINAL

1. Conclusiones

- 1.1. La convivencia en sociedad y organización, implica que el ser humano es, por naturaleza sociable, tanto así que el hombre aislado es pura abstracción; su nivel cultural, su estructura social, los acontecimientos políticos, se hallan inscritos en los hechos fiscales que ayudan a definir la estructura de la sociedad.
- 1.2. El ser humano siente necesidades como individuo, como miembro del grupo y como persona, las que son satisfechas por el Estado, algunas de éstas se satisfacen por medio de acción individual, pero la mayor parte requieren cooperación para obtener mejores resultados.
- 1.3. Las necesidades satisfechas por el Estado tienen un coste económico, riqueza que no surge del propio Estado, por generación espontánea, ya que no parte ni se inicia con la existencia de fabulosas riquezas almacenadas para financiar cualquier actividad pública.
- 1.4. El financiamiento del costo económico que debe afrontar el Estado tiene su origen en los tributos que nacen del poder financiero de cada Estado, dentro de los límites constitucionales que dicta la carta política de cada país, y de las leyes que se aprueban en los congresos nacionales.
- 1.5. Los impuestos deben ser justos o equitativos como convenientes, además el reparto justo de la carga tributaria no debe ser un bello enunciado sino un pragmático principio que cumpla su propósito.

- 1.6. La indisciplina en el gasto público debe superarse ya que esta ha dado como origen los conflictos económicos que se generan y se desprenden del elevado endeudamiento externo del país.
- 1.7. El contrabando, la defraudación, la defraudación agravada y la tentativa son formas e instrumentos que generan la alta evasión tributaria aduanera, como lo son las medidas demagógicas del parlamento, los endeudamientos internos y externos, préstamos en condiciones duras, con cláusulas que comprometen elevados intereses, y altos montos de comisiones, son los que motivan una crisis económica que cobra intensidad en la tasa inflacionaria y que puede aumentar si no se dictan paralelamente medidas coyunturales.
- 1.8. El estado de corrupción y como tal de postración moral en que se encuentra el país, se ha extendido a todos los frentes institucionales, inclusive en aquellos que se consideraban incorruptos, ahora lo son, y es aquí en donde se asientan los grandes autores de estos males y que son precisamente las cabezas directrices los que se encuentran involucrados en grandes escándalos que implican los dineros del Estado.
- 1.9. Los errores graves comentados demuestran que en la justicia no hay control legal y como tal no existe seguridad jurídica que el juez investido como tal tiene que asegurar, despojándose de las influencias de los partidos políticos para que los procesos judiciales no estén condicionados.
- 1.10. La generalizada corrupción aduanera llevo a pedir al Gobierno la intervención de las Fuerzas Armadas, sin embargo que la última vez que lo hicieron (desde febrero de 1998 a junio de 1999), tuvieron críticas y

satisfacción. Ahora y luego de cuatro años, (1^{ro} de abril del 2003), nuevamente los militares ingresan en el control aduanero, precisamente cuando se producen las denuncias de cuantiosos robos en el puerto, la comisión de alto nivel de los uniformados será la que se encargue de la renovación y la revisión de los valores, así como también de la aplicación de técnicas de control aduanero, tanto en la parte administrativa como dentro de las aduanas.

- 1.11. El proceso modernizador de las aduanas se viene operando desde hace varios años, ejecutando por las administraciones de turno y que en una primera fase del mencionado proceso modernizador se determino que muchos de los procesos administrativos y operativos aduaneros adolecían de serias deficiencias y desfases en su desarrollo y aplicación, debido a la desatención y descuido de importantes y vitales áreas como: la técnica, la administrativa, de normativa, de gestión aduanera, entre otras, lo que impedía el logro de las tan anheladas competitividad y agilidad en la gestión aduanera, orientadas a enfrentar eficientemente las exigencias globalizadoras del comercio exterior actual, obligando a la CAE, a implementar un sistema automatizado para atender los mencionados requerimientos del comercio internacional.
- 1.12. En este contexto fue implementado el sistema interactivo del comercio exterior (SICE) dirigido hacia la eliminación de las deficiencias existentes en la gestión aduanera, para optimizar sus operaciones y agilizar los trámites de los usuarios del sistema, sin embargo no ha constituido el remedio eficiente para dicho mal.

2. Recomendaciones

- 2.1. Mayor desburocratización; simplificación de tramitaciones, formularios, controles duplicados, exigencias obviables, permisividad criteriosa sin riesgo fiscal, eliminación de excesos reglamentarios.
- 2.2. Mayor descentralización; luego de pasar por la necesaria y tan promocionada profesionalización de los funcionarios ejecutivos, pero no ejecutada en la realidad. Llevar a la práctica una ordenada y sistemática real delegación de funciones con su correspondiente adjudicación de autoridad y de responsabilidad, lo que permitirá un mejor desenvolvimiento de las gerencias distritales.
- 2.3. Considerando las frecuentes modificaciones de las normas que regulan la actividad aduanera, se deberá informarse periódicamente los cambios jurídicos y/o administrativos que se producen en forma vertiginosa, mediante el uso del sistema informático u otro medio que facilite su comunicación, debido a que el tráfico internacional está caracterizado por un constante dinamismo, para adecuarse a las cambiantes realidades de la política interna y externa de las naciones.
- 2.4. Toda administración tributaria debe brindar servicios esenciales al contribuyente, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estos servicios estarán dirigidos básicamente a la educación, difusión, orientación, asistencia y comodidad para inducir al cumplimiento voluntario de sus obligaciones.
- 2.5. Desarrollar planes de comunicación con un enfoque adecuado a las

características culturales y al nivel de conciencia en materia fiscal aduanera, dentro de esta área de acción sería:

- a. Comunicación masiva al público
 - b. Atención a las distintas agrupaciones de contribuyentes;
 - c. La atención individual; y,
 - d. El desarrollo de conciencia tributaria aduanera a través de divulgación y sensibilización.
- 2.6. Diseñar un sistema de comunicación interna que garantice el conocimiento por parte de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, de los objetivos, políticas y sistemas generales, así como los criterios de interpretación definidos centralmente y el suministro de información necesaria y suficiente para uso de niveles directivos, que permita la correcta toma de decisiones.
- 2.7. El legislador, y toda persona vinculada al quehacer aduanero, deberá en todo momento dinamizar el derecho aduanero, con el fin de que no se constituya en una traba, ya que este debe ser comprendido y aplicado tanto por el sujeto pasivo como activo en su orden.
- 2.8. Criminalizar y descriminalizar las penas aduaneras debe ser el objetivo del legislador a la hora de expedir los nuevos preceptos legales, las que deben ser claras y eficientes para su aplicación.
- 2.9. La ley aduanera se debe aplicar de manera justa y oportuna persuadiendo la voluntad del sujeto pasivo hacia los principios éticos y jurídicos y orientando sus actividades para alcanzar una actitud tributaria favorable en el sector privado.
- 2.10. Se deberá aplicar al individuo transgresor de la ley aduanera, los

mecanismos que para el efecto han sido creados, siendo necesario contraerle a un ordenamiento jurídico o a los jueces de su competencia,

- 2.11. Se debe adoptar un Código moral aduanero (reglamento) en el cual se establezca reglas claras y se transforme en un instrumento de fácil aplicación para aquellos que lo trasgredan y sin dilación alguna sean separados de la institución.
- 2.12. Aplicar permanentemente cursos de tecnificación aduanera dentro y fuera del país, dirigidos al personal de empleados y funcionarios del sector, a fin de concientizar el papel importante que tiene dentro de la institución, de la unidad, y con las relaciones con el usuario de comercio exterior.
- 2.13. Fortalecer y modernizar es la decisión de las Fuerzas Armadas, ante la frágil situación en que se encuentra el sistema aduanero nacional para superar las deficiencias y desfases en su desarrollo y aplicación en los diferentes estamentos de las unidades administrativas de cada distrito, para lo cual se encuentran aplicando el plan de fortalecimiento y modernización de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.
- 2.14. Exigir el cumplimiento de la Ley de Aduanas a la Policía Nacional y Fuerzas Armadas, como lo ha solicitado la Comisión de Control Cívico de la Corrupción (CCCC), cuando determinó que todos los comisariatos, incluidos los administrados por los elementos uniformados, deben someterse a la ley 106 – c, artículo 25, publicada en el Registro Oficial N° 131, del año 1964, que señala que: “Toda importación de mercaderías que exceda de S/. 100 deberá legalizarse previa obtención del permiso de importación correspondiente. Además se prohíbe que la transportación de

dichas mercaderías se haga por medio de buques, aviones o transportes militares.” Las importaciones deberán ingresar a las aduanas y ser retiradas, previo el aforo y pago de los derechos arancelarios.

- 2.15. Denunciar, a los organismos de control sobre los actos ilegales en que hayan incurrido varios organismos estatales con motivo de los reclamos administrativos de devolución de valores por aplicación de la cláusula de salvaguardia y sobre tasa arancelaria, en virtud de que la aludida salvaguardia fue declarada contraria a la normativa subregional por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que no implica que esos impuestos fueron indebidos, sino debidos, y a que estos cobros tuvieron su base en decretos ejecutivos legalmente expedidos por autoridad manifiestamente competente, fundamentados en actos administrativos que gozan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

BIBLIOGRAFÍA:

1. Libros:

- Acebal Oscar Ricardo, Técnicas de Exportación, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fe – Argentina, año 1991.
- Albarracin Vidal, Delito del Contrabando, Editorial Universidad, Buenos Aires – Argentina, año 1980.
- Biblioteca Salvat de Grandes Temas, Los Impuestos, Edición Grammonti S.A., Lausanne, año 1973.
- Burbano Gonzalo, Términos Usuales en el Comercio Internacional, Pudeleco Editores S.A., Quito – Ecuador, año 1996.
- Díaz Vicente Oscar, Criminalización de las Infracciones Tributarias, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1999.
- Diccionario Jurídico Espasa, Nueva Edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid – España, año 2001.
- Edwards Carlos Enrique, Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1995.
- Flores Orlando Raúl, Comercio Internacional y Régimen Aduanero, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza – Argentina, año 1993.
- Georgetti Armando, Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, II Edición, año 1963.
- Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, año 1976.

- Márquez y Márquez Antonio, Rentas de Aduana, Editorial de Derecho Privado, Editoriales de Derecho reunidas, Caracas – Venezuela, año 1978.
- Martínez Delgado Patricio, Diccionario Económico Básico, Impreso en Ecuador, año 2003.
- Serrano Gómez Alfonso, Fraude Tributario (Delito Fiscal), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.
- Troya Jaramillo Vicente, Tratado de la Relación Jurídico Tributaria.
- Troya Vicente, Teoría General de la Tributación.
- Villegas H., Derecho Penal Tributario, Ediciones Lerner, Córdova – Argentina, año 1975.
- Welzel Hans, Derecho Penal Alemán, Editorial Jurídica de Chile, año 1970.

2. Revistas y otras publicaciones periódicas:

- Diario “Hoy”, “¿Militares, con Supraleyes?”, jueves 27 de diciembre del 2001.
- Diario “Hoy”, “Corrupción en las Aduanas”, martes 4 de noviembre del 2002.
- Diario “Hoy”, “Importaciones de Policía y FFAA, en análisis”, 3A de miércoles 3 de septiembre del 2003.
- Diario “La Hora”, “CAE investiga a la Policía”, A4 de Viernes 29 de Agosto del 2003.
- Folleto de la CAE, “Que debo conocer antes de hacer una importación”.
- Gerencia Distrital de aduanas Quito, Reclamo Administrativo No. 245-03.

- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Acción de Incumplimiento interpuesta por la Secretaria General contra la República del Ecuador, Proceso No. 07-AI-98.
- Vistazo No. 835, junio 6/2002, Revista de Colección. Pág. 63.

3. Fuentes normativas:

- Código Penal.
- Código de Procedimiento Penal.
- Código Tributario, año 1975.
- Constitución Política de la República del Ecuador.
- Ley Orgánica de Aduanas, año 1978.
- Ley Orgánica de Aduanas, año 1998.