

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho con
Mención Derecho Internacional Económico

EL DELITO ADUANERO Y SU AMBITO
INTERNACIONAL

AUTOR: Dr. Gustavo Adolfo Benítez Alvarez

2008

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

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

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de ésta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Dr. Ing. Gustavo Adolfo Benítez Alvarez

Quito, 25 de agosto del 2008

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho con
Mención Derecho Internacional Económico

EL DELITO ADUANERO Y SU AMBITO
INTERNACIONAL

AUTOR: Dr. Gustavo Adolfo Benítez Alvarez

TUTOR: Dr. César Montaña Galarza

Quito, 2008.

RESUMEN DE PROPOSITOS Y CONTENIDOS

El presente trabajo académico, pretende identificar los diversos aspectos generales y fundamentales, que desembocan en el Derecho Aduanero, cuyo análisis conlleva al estudio de sus aspectos constitucionales, administrativos y tributarios; y, a la comparación de dichas variables con su entorno.

De otra parte se procura analizar los diversos aspectos e institutos jurídicos que permiten la formación del Derecho Penal Aduanero; para dicho efecto se observan los principios del Derecho Penal Común, realizando una comparación de las variables con su entorno.

Finalmente se propone observar al Derecho Penal Aduanero, desde un ámbito netamente internacional, donde confluye el análisis de otras ciencias con carácter internacional, como el Derecho Internacional Económico, Derecho Penal Internacional y Derecho Tributario Internacional; así como los mecanismos, instrumentos y organismos internacionales, con los que cuentan los estados para contrarrestar el delito aduanero.

DEDICATORIA

El presente trabajo académico, lo dedico con el más grande anhelo, amor y gratitud a nuestro creador y a mis padres, quienes expectantes observaban el portal que trace en mi vida.

El autor

TABLA DE CONTENIDO

EL DELITO ADUANERO Y SU AMBITO INTERNACIONAL

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES

1. Pilares del Derecho Aduanero
2. Autonomía y Ámbito del Derecho Aduanero
3. Vínculo aduanero (sujetos, objeto y norma)
4. El tributo (hecho generador)
5. Exenciones del pago de tributo al comercio exterior
6. La elusión y evasión en materia tributaria

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO ADUANERO

7. El ilícito aduanero, concepto y presupuestos del hecho
8. Análisis particular de los elementos constitutivos del delito aduanero
9. Diferencia entre dolo y culpa
10. La prejudicialidad
11. Divergencia entre prescripción aduanera y prescripción penal
12. Delito agravado en materia aduanera
13. Formas de sancionar el delito, ¿se contempla la pena de reclusión?
14. La tentativa de delito aduanero ¿tentativa o delito?

CAPITULO TERCERO

AMBITO INTERNACIONAL (Naturaleza del Derecho Internacional Económico, Derecho Penal Internacional y Derecho Tributario Internacional)

15. El delito aduanero y su ámbito internacional
16. Aplicabilidad y prelación de los instrumentos internacionales

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

- Anexo A).**- Exenciones del pago de tributo al comercio exterior, compilación de presupuestos e instrumentos nacionales.
- Anexo B).**- Decisiones de la Comunidad Andina sobre Servicio de Transporte.
- Anexo C).**- Decisiones de la Comunidad Andina sobre Aduanas.
- Anexo D).**- Referencia de instrumentos nacionales e internacionales aplicables a la materia
- Anexo E).**- La interpretación de los tratados internacionales
- Anexo F).**- Conciliación de leyes penales
- Anexo G).**- Cooperación entre los estados, para contrarrestar el delito aduanero
- Anexo H).**- Un CD con la información digitalizada

INTRODUCCIÓN

El problema que se pretende considerar

El ámbito Administrativo Aduanero tiene un sustrato netamente internacional, que influye en las relaciones aduaneras, como las normas de valor en aduana, procedimientos aduaneros, regímenes especiales, el SICE, entre otros; por lo que se considerará *cuáles son dichos aspectos administrativos especializados y que influencia reciben del contexto internacional*, para dicho efecto se acudirá al análisis de los Aspectos Generales del Derecho Aduanero.

En el área penal aduanera existen varios presupuestos típicos, que se encuentran estatuidos para tutelar la seguridad jurídica de cada Estado, así mismo el Derecho Penal Aduanero, extrae gran parte de sus principios, instituciones y propiedades esenciales o características del Derecho Constitucional, Económico, Administrativo, Tributario, Penal y Procesal Penal; lo que conlleva a considerar en primer lugar, cuáles son aquellos presupuestos que convergen al análisis del Delito Aduanero; y, en segundo lugar revelar que gran parte de las características, propias de cada rama jurídica, no son necesariamente análogas con la rama especializada.

El ámbito Penal Aduanero, en sentido contrapuesto al ámbito Administrativo Aduanero, tiende hacia la percepción cognoscitiva, de correspondencia restrictiva hacia las regulaciones internas de cada Estado; cuyo presupuesto conlleva a desconocer, el contexto internacional que influye en los mercados, los diferentes instrumentos internacionales y comunitarios que tienden a regular los aspectos de Derecho Aduanero y Penal Aduanero Internacional, y mecanismos utilizados por las administraciones aduaneras; por lo que al desconocer dichos referentes no *podrían los estados lograr un desarrollo armónico entre las aduanas, de manera que los procesos sean simplificados, armonizados y automatizados en el ámbito mundial*; y además combatir los ilícitos aduaneros. Por lo que conlleva a analizar los diferentes mecanismos y

procedimientos con los que cuentan los estados para contrarrestar el delito, que con el devenir de los tiempos se revierten hacia figuras no tradicionales, por lo que las reguladas internamente se tornan obsoletas e insuficientes, para alcanzar sus objetivos primarios.

La pregunta central de la investigación

¿Cuáles son los aspectos fundamentales que coadyuvan, a contrarrestar la criminalidad aduanera, así como su referente en el ámbito nacional e internacional?

La hipótesis

El Derecho Penal Aduanero, goza de un ámbito netamente internacional, no obstante que ha sido desatendido del Derecho Penal Internacional, implica una evaluación previa de sus aspectos fundamentales y sus fuentes, con el objeto de vislumbrar si aquellas convergen al ámbito aduanero y determinar si son previsibles; o, formular la oposición de aquellas que no sean equivalentes.

La perspectiva teórica metodológica que guía el trabajo

El presente estudio se encuentra orientado hacia una perspectiva explicativa, conlleva el ánimo de contribuir al desarrollo del conocimiento científico, no obstante que para alcanzar dicho método, se debió recorrer por una fase previa de descripción y de ésta a su vez a un estudio exploratorio.

Tipo de fuentes utilizadas

Para el desarrollo del trabajo académico, se acudió a fuentes secundarias, entre ellas textos, revistas, e Internet; y, a fuentes primarias, guiado a través del proceso de observación participante directa e interrelación con la investigación del tipo penal en análisis.

Límites y alcances del trabajo

El Derecho Aduanero, es un apasionante camino del comercio exterior, que en los tiempos actuales, se encuentra caracterizado por la globalización, que si bien se ha tratado de agotar la hipótesis y los objetivos propuestos; no es menos cierto, que en dicho reto, se vislumbró sendos caminos, que aún no habían sido recorridos, así como un sinnúmero de instrumentos y organismos internacionales que intervienen. Por lo que el presente trabajo académico se encuentra ante la limitante de no agotar todo el entorno aduanero, que se encuentre fuera de la meta trazada.

Breve explicación de la secuencia y el contenido de los capítulos

Los capítulos propuestos son los siguientes: **1.- Aspectos Generales.-** Que rigen netamente el ámbito administrativo aduanero, sin que sea menos cierto, que el conocimiento de dichos aspectos influye para discernir si se encuentra frente a un tipo penal. **2.- El Delito Aduanero.-** Abarca todos los aspectos sustantivos sobre el tipo penal aduanero, sin dejar de lado sus aspectos adjetivos. **3.- El Ámbito Internacional.-** Contempla al Delito Aduanero desde un ángulo externo e internacional, acompañado del análisis y referencia de instrumentos y organismos internacionales.

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES

1.- PILARES DEL DERECHO ADUANERO.-

Las Administraciones Aduaneras, cuentan con una cartera de servicios, que en representación de la administración activa de cada Estado soberano, tienden a preservar de su parte aquellos pilares sobre los cuales se sustenta la actividad aduanera, en las que convergen el *control* aplicado a las relaciones de éstas para con los administrados, que pueden ser personas naturales o jurídicas; la *fiscalización* de los procedimientos aplicados en pro de mejorar el servicio, propendiendo de tal manera a la armonización de procedimientos con otras administraciones aduaneras y en segundo plano la *recaudación* de tributos al comercio exterior. De lo cual se infiere que la prestación de los servicios aduaneros se apoyan en uno o varios pilares del Derecho Aduanero, siendo estos: el control, la fiscalización y la recaudación.

El Control

Es todo aquel esfuerzo activo, que persigue el cumplimiento de objetivos políticos, económicos, sociales y de seguridad nacional de un Estado, en que se han plasmado actividades continuas, destinadas a supervisar la entrada, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, que fundamentalmente coincide con el territorio político - jurídico ecuatoriano; no así en otras legislaciones aduaneras como la Argentina¹, en que el territorio nacional, no coincide con el territorio aduanero; donde incluso se conceden enclaves; o en vista a otras legislaciones el territorio aduanero puede coincidir con el territorio comunitario, como sucede con la experiencia europea, que tras la

¹ El Art. 3 del Código Aduanero Argentino señala: “No constituye territorio aduanero, ni general ni especial: a) El mar territorial argentino y los ríos internacionales; b) Las áreas francas; c) Los exclaves; d) Los espacios aéreos correspondientes a los ámbitos a que se refieren los incisos precedentes; e) El lecho y subsuelo submarinos nacionales. En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en este Código”. El Art. 4.1 del Código Aduanero Argentino, permite enclaves, que consisten en ciertos ámbitos sometidos a la soberanía de otro Estado, que una vez suscritos convenios internacionales, permiten la aplicación de la legislación aduanera nacional, es decir que son lugares que pertenecen a un Estado, pero que no forman parte del territorio aduanero.

suscripción del Tratado de Roma de 1958, se creó la Comunidad Económica Europea (CEE), que cuentan con un territorio aduanero único, producto de la unión aduanera. Por lo que en un Estado puede existir uno o varios territorios aduaneros; y a la inversa, varios estados pueden formar parte de un territorio aduanero.

Con relación al territorio aduanero ecuatoriano, se lo ha disgregado en zonas primarias y secundarias; sobre las que se ejerce control, inclusive en zonas francas. Dicho pilar se despliega sobre quienes intervienen en las operaciones del comercio exterior y sobre quienes ingresen o salgan del territorio aduanero; por lo que se encuentran debidamente reguladas las facultades de cada servidor público, así como los lineamientos que deben aplicarse en cada momento de la relación aduanera.

Las fases del control aduanero conforme lo determina la normativa internacional, debe desplegarse a través del control anterior, el control concurrente y el control posterior². El Control consiste además en aquella actividad realizada por los órganos de la Administración Aduanera, que por un lado conlleva el respeto del principio de legalidad, ya que todas sus acciones deben sustentarse en instrumentos reglados, discrecionales y jurisdiccionales, para de esta manera brindar un adecuado servicio aduanero, llevando como contrapartida el que los sujetos se sometan a la potestad aduanera; y por otro lado tutela la adecuada circulación de bienes, aún en el presupuesto que sobre éstos, no corresponda la imposición de cargas impositivas, constituyendo un verdadero nexo de éste pilar aduanero, la recaudación de tributos del comercio exterior, cuando las mercancías sean sujetas de imposición de derechos arancelarios e impuestos; o en su defecto subsume el hecho que sobre determinada prestación de servicios se deba únicamente el pago y la recaudación de tasas aduaneras.

² “a) Control anterior, el ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías; b) Control durante el despacho, el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías; y, c) Control posterior, el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero” Tomado de *Régimen Andino sobre Control Aduanero*, Decisión No. 574, adoptada por la Comisión de la Comunidad Andina. Dado en la ciudad de Lima, Perú, a los 12 días del mes de diciembre del año 2003. Publicado en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004. Art. 4.

Fiscalización

El pilar anteriormente referido tiene delimitado su campo de acción, puesto que al ejercer el control para someter la actividad administrativa y de tal manera concluir si las actuaciones de los servidores aduaneros son acordes a las previsiones, constituye un sistema de derecho público que regula de una parte la actividad interna con miras a corregir y mejorar los procedimientos; y de otra parte armonizar los procesos aduaneros nacionales, con los internacionales.

Dicho pilar tiene límites muy marcados, puesto que como señala Herman Jaramillo Ordóñez se debe:

“[...] observar, inspeccionar y verificar si los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos y de información se los ha utilizado correctamente en la ejecución de un plan de manera que pueda compararse continuamente los resultados obtenidos con los programados y tomar medidas conducentes para asegurar la realización de sus objetivos. El control significa registro, inspección, comprobación, verificación, evaluación; por lo tanto, no deja de ser un conjunto de procedimientos jurídicos y operativos destinados a examinar el funcionamiento de la administración pública para analizar el cumplimiento de los deberes y atribuciones de los servidores de conformidad con la ley, no solamente para registrarlos, sino para prever y corregir errores para mejorar la calidad de los servicios”.³

Por lo que al dirigirse el control hacia el ámbito interno, es decir dentro de la institución aduanera, se ha dejado abierto un camino para que dicho control, mejor llamado fiscalización, sea extendido en cualquiera de sus tipos, ya sea político, administrativo o jurisdiccional ⁴

Recaudación

Constituye aquel pilar en que se despliega toda la potestad tributaria, con que cuentan los Estados; consiste en aquella facultad jurídica de exigir contribuciones, cuando se verifiquen determinados hechos, que generan la iniciativa o potestad del Estado para recaudarlos. Dicho de otra manera es

³ Herman Jaramillo Ordóñez, *Manual de Derecho Administrativo*, quinta edición, Unidad de Publicaciones del Área Jurídica, Social y Administrativa de la Universidad Nacional de Loja, 2005, p. 147.

⁴ “[...] política, cuando la realizan los altos organismos del Estado en virtud del ejercicio del derecho de petición de los ciudadanos; administrativa cuando lo realizan los propios órganos de la administración, ya sea por la autoridad que aceptó la resolución o por la jerárquicamente superior; jurisdiccional, cuando se ejercita por los tribunales de justicia (constituye la mejor y casi exclusiva garantía del administrado)”. Tomado de *Gran Enciclopedia Larousse*, Tomo IV, Córcega Barcelona, Editorial Planeta, S.A, 1980, p. 872.

aquella: “Prestación pecuniaria obligatoria, exigida por el Estado en virtud de su soberanía; o por un ente público legalmente autorizado, a los sujetos pasivos sometidos a ella y sobre la base de su capacidad contributiva”.⁵

La gestión tributaria comprende dos funciones, por una parte la determinación y recaudación de los tributos y por otra la resolución de las reclamaciones que ante la administración se presentaren. El elemento principal del tributo, es la potestad del Estado para recaudar del contribuyente lo debido; mientras que el fin primordial de la recaudación, es atender las diversas necesidades sociales (*ver 4.- El tributo hecho generador*).

Los tributos al Comercio Exterior, son de diversos tipos entre ellos se encuentran:

- a) Los derechos arancelarios, establecidos en las gacetas arancelarias.
- b) Los impuestos que se encuentran establecidos en leyes “*especiales*”.
- c) Las tasas por la prestación de servicios aduaneros, que se regulan con actos discrecionales de la Administración Aduanera, adoptada a través de resoluciones, reglamentos, instructivos y manuales; las primeras tendientes a crear, suprimir, fijar tarifas y regular su cobro y las demás tendientes a asegurar el cumplimiento de los procedimientos aduaneros.

⁵ Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966, p. 197.

2.- AUTONOMÍA Y ÁMBITO DEL DERECHO ADUANERO. (UBICACIÓN DE LA MATERIA).-

El derecho es un ente eminentemente dinámico, sujeto a constante cambio y transformación, inducido por varios factores endógenos y exógenos, que afectan la cosmovisión de la sociedad, cuyo avance se encuentra ligado de manera simultánea con el devenir de los tiempos y a la par del pensamiento social (nacional e internacional); dicho dinamismo motiva que ciertas ramas del derecho se vayan transformando en especialidades, sin desconocer su conexidad y relaciones con ciertos aspectos y principios que le son inherentes a otras ramas del derecho, pero no por eso han perdido su esencia, reflejando en determinado momento su plena autonomía. Sin embargo es menester discernir si el Derecho Aduanero que goza de un avanzado nivel de especialidad, al que convergen un abanico de fuentes materiales y formales, entre ellas la costumbre internacional, las normativas constitucionales, instrumentos internacionales, leyes, reglamentos, decisiones, resoluciones, y demás normas discrecionales de la administración aduanera, así como la jurisprudencia y precedentes de organismos nacionales e internacionales, entre otros referentes; y sus variadas relaciones con otras ramas del derecho; por lo que se cuestiona si podría considerarse que goza del privilegio de ser un Derecho autónomo.

Existen autores que no admiten que el Derecho Aduanero sea autónomo, sostienen que no pasa de ser una de las múltiples representaciones integrales del Derecho Administrativo; mientras que otros autores, sostienen que el Derecho Aduanero surge como expresión autónoma, que “[...] difiere a lo que adopta cualquier otro fenómeno del Derecho Administrativo”⁶. También autores como Hugo Opazos, que expresa: “El Derecho Financiero es lo genérico; el Derecho Tributario lo específico; cada orden de éste, como el Aduanero, lo típico”⁷. Mientras que Fernando Muñoz, defiende la autonomía del Derecho Aduanero, al expresar: “Cada rama del Derecho se ocupa de una especial relación jurídica, y sólo en la medida en que es posible aislar y determinar una nueva relación

⁶ Fernando Muñoz, *Estudios Aduaneros, Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*, p. 68.

⁷ Citado por Jorge Zavala Egas, *Derecho Tributario Aduanero*, Guayaquil, Ecuador, Edino 2001, p. 31; tras realizar una transcripción de lo referido por Hugo Opazos en *Curso sobre Legislación Aduanera*.

podremos hablar de una nueva disciplina jurídica. La suerte del Derecho Aduanero, como un derecho independiente del Tributario, del Financiero y de cualquier otro, va ligada pues a la de la relación aduanera. Sin relación aduanera no hay Derecho Aduanero”⁸.

Por lo que es fundamental, discernir el cuestionamiento a partir de la definición del Derecho Administrativo, para en lo posterior comparar tales factores con los que cuenta el Derecho Aduanero, es así que para Pío Jaramillo Alvarado, Derecho Administrativo es: “[...] el conjunto de reglas que rigen, para limitarlos o garantizarlos, los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con los intereses colectivos, y presiden la formación de los diversos órganos de la acción gubernativa”.⁹

Para Nicolás Granja Galindo, Derecho Administrativo es: “[...] aquella rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado y de los organismos públicos entre sí, y con los ciudadanos, para el cumplimiento de los fines administrativos”.¹⁰ Para Villegas Basabilbaso es: “Un complejo de normas y principios de derecho público interno que regulan las relaciones entre los entes públicos y los particulares, o entre aquellos entre sí, para la satisfacción concreta, directa e inmediata de las necesidades colectivas, bajo el orden jurídico estatal”¹¹.

De las definiciones anteriores se desprende que cuatro son los elementos que convergen en el Derecho Administrativo: reglas; sujetos sean ciudadanos, o sujetos administrativos que representan a las administraciones públicas; relaciones entre los sujetos; y, fines administrativos.

Al comparar los elementos del Derecho Administrativo, con los elementos del Derecho Aduanero, se encontrará que dichos elementos convergen simultáneamente, ya que sus principios y elementos imprimen un carácter general que regirán a todos los organismos e instituciones del Estado que persiguen los

⁸ Fernando Muñoz, *Estudios Aduaneros, Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*, p. 63.

⁹ Pío Jaramillo Alvarado, *Derecho Público Interno*, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1953, p. 254.

¹⁰ Nicolás Granja Galindo, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Cuenca, Gráficas Hernández Cía. Ltda., 1997, p. 35.

¹¹ Pablo Dermizaky Peredo, *Derecho Administrativo*, segunda edición, La Paz- Bolivia, Editorial Los Amigos del Libro, 1988, p. 34. Concepto referido por Villegas Basabilbaso.

mismos fines; no obstante en el Derecho Aduanero encontramos elementos que inicialmente se nutren de dichos principios generales, y estos en su aplicación se van tornando en elementos con carácter definitivo, con objetivos que persiguen fines concretos apartándose de la generalidad del Derecho Administrativo, extendiendo nexos en campos de estudio muy característicos como lo tributario-aduanero, penal-aduanero, procesal penal – aduanero, administrativo – aduanero; por lo que en lo sustantivo material tiende a denotar la razón propia de su ser.

Es así que Antonio Villegas Ibáñez, considera al Derecho Aduanero independiente del Derecho Administrativo al referir:

“Sin embargo, el derecho administrativo es una disciplina que abarca un enorme, complejo y variado campo de la actividad del Estado, dentro del cual se hacen patentes manifestaciones de derecho con presupuestos propios que salen de la generalidad y adquieren autonomía, sin que esto quiera decir que no mantengan entre ellas, con el derecho administrativo y con el ordenamiento jurídico general, una estrecha relación, que por el contrario se hace exigible tanto para la afinidad de sus últimos objetivos que se sintetizan en la realización de la función social del Estado cuanto por el principio integrador del derecho que no admite islas en el ordenamiento jurídico nacional. En este orden surgen como expresiones autónomas desprendidas del derecho administrativo el derecho financiero, el derecho tributario y el derecho aduanero”¹².

A pesar de ser el Derecho Aduanero una rama muy amplia y con alto grado de especialidad, con una antigüedad que data de siempre, al que convergen las diversas actividades Estatales Aduaneras, éstas cualidades exclusivamente le exige mantener nexos de relación con el Derecho Administrativo, para alcanzar los objetivos tendientes a la realización de la función social del Estado; no obstante de aquello se hacen presentes presupuestos jurídicos propios, que se desprenden de la generalidad, permitiéndole por ende adquirir su propia autonomía, al que convergen expresiones autónomas del Derecho Administrativo que cobran fuerza y se especializan dando lugar al Derecho Tributario, Aduanero, Municipal; y, en si aquella normativa que regula tantas otras instituciones descentralizadas, autónomas, semiautónomas o semifiscales.

¹² Antonio Villegas Ibáñez, *Tratado de Derecho Aduanero*, La Paz Bolivia, Stampa Gráfica Digital, 1997, p.12.

El legislador ecuatoriano, al redactar la Ley Orgánica de Aduanas, no ha permitido su total independencia, puesto que en el mismo cuerpo legal, se hace referencia a institutos que subsumen supletoriamente, aquellos principios y normas que se encuentran establecidas tanto en el Código Tributario¹³, como en otras leyes que acogen aquellos principios generales tanto sustantivos, como adjetivos penales, asumiendo supletoriamente este campo de acción, a través de sus instrumentos legales como el Código Penal y el Código de Procedimiento Penal (ref. Arts. 83, 86, 114); por lo que su redacción, le resta independencia jurídica y legislativa.

Pautas para que una descendencia del derecho sea considerada autónoma

Rafael Bielsa en *Estudios de Derecho Público*, realiza un planteamiento sobre las pautas que deben regir para que una descendencia del Derecho sea considerada autónoma: “1.- Cuando tiene principios propios y diferenciados de los que son exclusivos de los demás; 2.- Cuando las instituciones que forman esa rama tienen un funcionamiento común; 3.- Cuando difiere, de las demás por sus propietarios (sic) esenciales o características”.¹⁴

“En atención a tales factores, deduce la autonomía del Derecho Fiscal por sus características especiales; es un derecho público pues la relación jurídica que crea el

¹³ El Art. 7 de la LOA establece que la sujeción a la potestad aduanera comporta entre otras el pago de los tributos y demás gravámenes exigibles aunque correspondan a diferentes órganos de la Administración Central o a distintas administraciones tributarias, que por mandato legal o reglamentario, deba controlar o recaudar la Aduana. El Art. 23 ibidem, establece que la prescripción de las acciones de cobro de las obligaciones tributarias aduaneras, las declarará el Juez Fiscal de oficio o a petición de parte, siguiendo las normas del Código Tributario. El art. 76 ibidem, establece que los reclamos sobre cualquier acto administrativo aduanero que perjudique a una persona natural o jurídica, la presentará el afectado al Gerente en el término de 20 días, reuniendo los requisitos previstos en el Código Tributario. El Art. 78 ibidem, establece que el Gerente Distrital es competente para conocer y resolver la acción de pago indebido, para dicho efecto deberá resolver conforme al artículo anterior y en lo no previsto aplicará el Código Tributario. El Art. 79 ibidem, establece que el recurso de revisión lo conocerá el Gerente General de la CAE, conforme lo previsto en el Código Tributario, las resoluciones administrativas podrán ser impugnadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal competente dentro del plazo y observando los requisitos establecidos en el Código Tributario. El Art. 93 ibidem concede acción popular para denunciar ante el Juez Fiscal competente los ilícitos aduaneros, conforme a las normas del Código Tributario. El Art. 111 ibidem, al regular las atribuciones del Gerente General de la CAE, en el acápite de las atribuciones operativas literal g), le concede que conozca las consultas de aplicación de la ley, con sujeción a las disposiciones del Código Tributario. El Art. 114 ibidem, establece que los miembros del Directorio serán civil y penalmente responsables por sus actos y resoluciones, entre ellos el Gerente General, Subgerente Regional, gerentes distritales y más funcionarios de la Corporación, quienes al hacer uso de las facultades tributarias, actúan como si fueran jueces, por lo que les es aplicable lo previsto en el artículo 277 del Código Penal; y, las del Código Tributario.

¹⁴ Eduardo Cusgüen Olarte, *Evasión y Contrabando*, Santa Fe de Bogota, Editorial Leyer Ltda., 2000, p. 85. Refiere lo que manifiesta el profesor Rafael Bielsa, en el segundo párrafo después del innumerado realiza un comentario del aquel extracto.

impuesto, es pública por su objeto. En tal relación el sujeto principal, el Fisco, expresa la soberanía del Estado y además, “el fin de la actividad fiscal que es público, ya que ese fin es el de procurar medios al Estado, obrando como poder público, no como persona de derecho privado”.¹⁵

Eduardo Cusgûen Olarte refiere lo manifestado por el profesor chileno Mario Fernández Provoste, en *Principios de Derecho Tributario*, al tratar sobre las relaciones del Derecho Tributario con las demás ramas jurídicas, manifiesta:

“En primer término, debemos mencionar que, como parte del Derecho Público, el Derecho Tributario tiene estrechas relaciones con el Derecho Constitucional, de donde extrae sus principios básicos. Por la misma razón, está estrechamente unido al Derecho Administrativo. El Derecho Penal, a su vez, no puede ignorar su existencia, puesto que en muchas ocasiones la trasgresión de la regla tributaria importa también la de la regla penal y las leyes tributarias contienen sanciones y procedimientos que en definitiva integran aquella rama del derecho [...]”.¹⁶

Con relación a dicho extracto, se puede aseverar que en la Constitución Política del Estado, se encuentran *principios* que rigen el Régimen Tributario Ecuatoriano, cuyos principios rectores se generalizan al Derecho Tributario y al Aduanero, ramas cuyo objeto es el estudio del tributo y sus vínculos (sujetos, objeto y normas); en ese sentido el tributo tiene en ambas materias *semejanzas*; sin desconocer que el Derecho Aduanero adopta múltiples instituciones jurídicas establecidas en la legislación tributaria, como la acción coactiva para el cobro de tributos, el hecho generador, los sujetos de la obligación tributaria, el vínculo tributario, la captura de los presuntos responsables en caso de delitos flagrantes, entre otros; no se debe dejar de lado que el tributo como objeto del Derecho Tributario, y así mismo del Derecho Aduanero, tiene marcadas *diferencias* que le dotan de carácter exclusivo a cada rama (*ver: 4.- El Tributo Hecho Generador*).

Jorge Zavala Egas, con relación a la Autonomía del Derecho Tributario, manifiesta:

¹⁵ Eduardo Cusgûen Olarte, *Evasión y Contrabando*, Santa Fe de Bogota, Editorial Leyer Ltda., 2000, p. 85.

¹⁵ Ibidem. Pag. 84, 85.

¹⁶ Ibidem. Pag. 84, 85.

“El estudio de este recurso (el tributo), como obligación por parte del contribuyente y pretensión por parte del Estado, toma el nombre de Derecho Tributario considerado como ciencia. Mientras que, como ser, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos. Este Derecho Tributario es, sin discusión, un capítulo del Derecho Financiero, en cuanto a que éste lo comprende una relación de generalidad a particularidad, pero debemos admitir que, mientras el último goza sólo de autonomía didáctica, el Derecho Tributario la tiene y además posee una plena autonomía estructural y dogmática”¹⁷. Paréntesis añadidos.

Así mismo el Derecho Aduanero, extiende nexos que le relacionan con otras ramas del Derecho Público Interno e Internacional, como es el caso del Derecho Penal, ya que se remite a los principios que le son característicos a este último, del que adquiere en esencia elementos como la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad, la teoría del delito, el iter criminis, el comportamiento humano, la acción, la omisión, el dolo, la culpa, el principio de legalidad, las sanciones, entre otros. Sin embargo en su esencia se han precisado determinados límites, que se podrían calificar de sui generis, ya que en la LOA, se contempla diversos tipos penales aduaneros (Art. 83 LOA), y la imposición de sanciones, que aunque no es un listado taxativo, y no sostiene una graduación de penas, este ordenamiento ha dedicado un artículo para imponerlas (ref. Art. 84 LOA). Además contiene otros elementos que son característicos de mencionada rama jurídica como el bien jurídico protegido, la prescripción de la acción penal aduanera (Art. 94 LOA), algunas formas de sancionar las infracciones, entre otros.

Del análisis precedente, conlleva a colegir que las normas penales aduaneras, tienen una naturaleza concreta, que a pesar de su naturaleza sui generis, le hacen constantemente dependiente del marco del derecho penal común, puesto que contiene normas que le remiten directamente a su campo de acción y a sus instrumentos jurídicos como el Código Penal y el Código de Procedimiento Penal, sin desconocer que todo aquello que no abarque la legislación penal aduanera, conlleva a que supletoriamente se apliquen las disposiciones de su ascendiente el Derecho Penal Común.

¹⁷ Jorge Zavala Egas, Derecho Tributario Aduanero, Guayaquil – Ecuador, Editorial Edino, 2001, p. 28.

En base a la experiencia Argentina, Héctor Vidal Albarracín, manifiesta: “De tal manera, los encuadres penales aduaneros deben pasar por un primer análisis intrasistemático, esto es, comprensivo de toda la tipología de ilícitos específicamente aduaneros, incluyendo las infracciones. Luego, correlacionarse con el derecho penal común, que juega como derecho marco dentro del cual se mueve la especialidad aduanera”¹⁸.

En diversos instrumentos jurídicos y en doctrina del Derecho Tributario Internacional y el Derecho Tributario, se refieren al menos los impuestos aduaneros (impuestos y tasas), denominados así puesto que el sujeto activo de recaudación, la *Administración Aduanera*, se encarga de regular el tráfico internacional de mercancías, desplegando su potestad aduanera, observando actos que impliquen entrada o salida de mercancías, las mercancías y los medios de transporte que crucen la frontera (ref. Art. 6 LOA); con relación a la relación tripartita (sujeto, objeto y norma), en torno a aquel radican los límites del Derecho Tributario Aduanero, puesto que dicha rama establece el origen de los impuestos aduaneros, el hecho generador, las formas de extinción de la obligación tributaria aduanera y regula las relaciones de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria aduanera, entre otros tópicos.

Jorge Zavala Egas defiende la autonomía relativa del Derecho Tributario Aduanero, refiriendo que cuenta con autonomía exclusivamente pedagógica o didáctica, al respecto expresa:

“[...] Derecho específicamente tributario al que le otorgamos como disciplina autonomía didáctica, no obstante reconocerle en su naturaleza un particularismo concreto con respecto al Derecho Tributario general. De lo dicho hasta el momento es sencillo estar de acuerdo en lo referente a la delimitación de nuestra materia con lo afirmado por el profesor Hugo Opazos en su “Curso sobre Legislación Aduanera”: El Derecho Financiero es lo genérico; el Derecho Tributario lo específico; cada orden de éste, como el Aduanero, lo típico”. O lo que es lo mismo, pero resaltando lo esencial de ellos: las normas jurídicas financieras son, como Derecho Financiero, lo genérico y, el ser objeto de estudio, originan una disciplina con autonomía pedagógica; las normas jurídicas financieras que regulan el tributo configuran el Derecho Tributario y, al convertirse en objeto de estudio o análisis,

¹⁸ Héctor Guillermo Vidal Albarracín, *Delitos Aduaneros*, segunda edición, Argentina, MAVÉ Mario A. Viera Editor, s.f., p. 45.

conforman una disciplina cuya parte sustantiva goza de autonomía pedagógica, estructural y dogmática, no obstante cuyos capítulos constitucional, administrativo, procesal y penal tributarios se limitan a la primera de las mentadas autonomías y, por último, las normas jurídicas financieras que regulan el tributo aduanero, estructura el Derecho Aduanero, que al ser contenido de un estudio sistematizado da origen a una disciplina cuya autonomía es exclusivamente pedagógica o didáctica”¹⁹ - ²⁰

Ricardo Xavier Basaldúa, considera la existencia de diversas clases de autonomías, como la científica, jurídica, legislativa, jurisdicción; y, autonomía didáctica o docente; tras definir cada acepción²¹; concluye el autor que el Derecho Aduanero tiene autonomía en sus cinco manifestaciones.

Máximo Carvajal Contreras, respecto al tema, manifiesta: “En nuestra opinión consideramos que el Derecho Aduanero es autónomo, ya que la existencia de una disciplina autónoma del Derecho se impone cuando hay instituciones que no pueden ser explicadas de una manera plena por otra rama del Derecho”²².

En línea perpendicular se van plasmando descendencias y ramificándose del Derecho, que nacen de lo Constitucional, que goza de una autonomía dogmática; del que converge el Derecho Administrativo y de este a la vez el

¹⁹ Jorge Zavala Egas, *Derecho Tributario Aduanero*, Guayaquil, Ecuador, Edino, 2001, p. 31.

²⁰ El autor realiza una clasificación de la autonomía de las normas en *didáctica, estructural y dogmática*, al esclarecer cada una manifiesta: “La autonomía es *didáctica* cuando por simples razones pedagógicas es necesario reunir un conjunto particularizado de normas. Así, es posible afirmar que existe un Derecho Industrial, pero no se niega que esas normas, a su vez, son también integrantes de otro conjunto normativo que puede ser denominado como Derecho Administrativo y los dos ser Derecho, a secas.

La Autonomía es *estructural* cuando por la naturaleza de sus normas se adquiere una identidad específica que no admita la aplicación de otras ramas del Derecho, es el caso del Derecho Penal.

La autonomía es *dogmática* cuando un conjunto normativo puede elaborar sus propios conceptos, su propia teoría, que es suficiente por sí solo para estructurarse, es el caso del Derecho Constitucional”. Obra citada, p. 26.

²¹ El autor realiza una clasificación de las autonomías y define a cada una de la siguiente manera: “a) *Científica*. Cuando se tiene un objeto propio que se traduce en un léxico, conceptos, institutos y principios propios; que constituyen un ámbito normativo que justifica su estudio independiente.

b) *Jurídica*. Cuando existe un conjunto orgánico de normas que responden a un objeto y principios propios.

c) *Legislativa*. Es la respuesta del legislador a la autonomía jurídica, cuando se incluyen en un cuerpo legal, separado al conjunto de normas que conforman el sistema.

d) *Jurisdicción*. Es la creación de tribunales especializados para conocer de los conflictos originados en la aplicación de un conjunto de normas.

e) *Autonomía didáctica o docente*. Alude a la existencia de una enseñanza propia, con la inclusión de la disciplina en los programas de estudio y una especialización en la docencia”. Tomado de Ricardo Xavier Basaldúa, *Derecho Aduanero*, p. 181 y sgts; citado por Máximo Carvajal Contreras, *Derecho Aduanero*, séptima edición, México D.F, Editorial Porrúa, 1998, p. 13.

²² Máximo Carvajal Contreras, *Derecho Aduanero*, séptima edición, México D.F, Editorial Porrúa, 1998, p. 13.

Derecho Económico y Financiero, que permite que uno de sus capítulos el Derecho Tributario adquiera una autonomía plena en lo didáctico, estructural y dogmático (en lo sustantivo y material), del cual converge finalmente el Derecho Aduanero, con un alto nivel de especialidad y sinnúmero de fuentes nacionales e internacionales, que han conllevado a que el Derecho Aduanero, goce de una naturaleza sui generis, que le permite alcanzar una autonomía didáctica - pedagógica, autonomía de jurisdicción puesto que cuenta con organismos especializados y poco a poco va ganando espacio hacia una autonomía dogmática o científica; ya que ha disgregado sus propios conceptos y teoría, que le han permitido que se estructure por si solo, independizándose con el devenir de los tiempos hacia nuevas autonomías, así lo revela lo sustantivo y material de dicha rama jurídica (*ver 4.- El Tributo Hecho Generador*).

Es menester extender como recomendación al legislador, que considere dicha tendencia fundamental, en la elaboración de las normas aduaneras, a efecto que las expida con dicho carácter y alcance jurídico, para que logre su autonomía jurídica, así como la respuesta del legislador para que denote la autonomía legislativa; de manera que cuando se acuda al estudio del Derecho Aduanero, no se deba tomar prestado ciertos aspectos fundamentales de otras ramas del Derecho; y efectivamente se integre con principios, instituciones, y propiedades esenciales o características en un mismo cuerpo legal, en honor a su independencia (didáctica y pedagógica y no muy lejana independencia dogmática)²³, pero sin desconocer su estrecha dependencia jurídica, al ser una disgregación especializada del Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Financiero – Económico, Derecho Tributario Internacional, Derecho Tributario y con relación a nuestro análisis particular del Derecho Penal, Procesal Penal y Penal Internacional.

²³ Como sucedió últimamente con la reforma introducida en el literal j) del Art. 83 de la LOA, se remite a las sanciones establecidas para los delitos de falsedad de instrumentos públicos, estatuidas en el Código Penal, dejando de lado el Art. 84 de la LOA, que regula las sanciones en los tipos penales aduaneros. Así mismo al remitirse a los tipos penales de falsedad de instrumentos públicos, estatuidos en el Código Penal, que son sancionados con penas de reclusión, se ha dejado entrever una norma penal aduanera en blanco, puesto que denota un vacío entre la aplicación de la prescripción de la acción penal aduanera, que versaba sobre delitos reprimidos con prisión, con aquel tipo penal ahora reprimido con pena de reclusión, de tal manera no se ha regulado cuanto tiempo deba transcurrir para que opere la prescripción de la acción penal en el tipo penal de falsa declaración aduanera, al que se le ha otorgado similar tratamiento jurídico cual si se tratara de la falsedad acaecida en instrumento público.

3.- VINCULO ADUANERO (SUJETOS, OBJETO Y NORMA).-

La legislación aduanera ecuatoriana, define a la Obligación Tributaria Aduanera²⁴; con similar tipo de redacción que concuerda con el Art. 15 del Código Tributario. El artículo transcrito, deja entrever que tres son los elementos que convergen en el vínculo aduanero, puesto que de una parte señala a los *sujetos* que intervienen, correspondiéndole al Estado a través de la CAE ejercer su potestad, para con los sujetos pasivos que son quienes deben satisfacer el tributo en calidad de contribuyentes o responsables; un segundo elemento es el *objeto* que tiene relación al tributo aduanero (*ver: 4.- El tributo hecho generador*) y un tercer elemento es la *norma* que comprende aquel móvil de la obligación tributaria, que surge una vez que se revela el hecho generador (*ver: 4.- El tributo hecho generador*).

Fernando Muñoz, respecto a dicha relación enuncia:

“Nada en Derecho puede pensarse sino en términos de relación. Los conceptos de norma, derecho, obligación y hasta el mismo de sujeto la llevan implícita. Sin relación no puede haber sujetos, y sin relación jurídica podrá haberlos, pero no de derecho. Una noción tal fundamental, que entra en todo concepto de la Ciencia del Derecho, no puede equipararse a un concepto más, ha de calificarse como de verdadera “categoría”²⁵.

El espíritu constitucional ha establecido “la reserva de ley”, como uno de los principios que rigen al *ámbito fiscal*²⁶, es así que dicho principio se encuentra establecido en el Art. 4 del Código Tributario; de lo cual se puede advertir, que el Estado a pesar de su potestad tributaria y a la par coactiva, tiene delimitada su gestión recaudadora, ya que la reserva de ley le impide actuar

²⁴ Art. 10 de la LOA: “La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías, en virtud del cual, aquellas quedan sometidas a la potestad aduanera, a la prestación de los tributos respectivos al verificarse el hecho generador y al cumplimiento de los demás deberes formales”

²⁵ Fernando Muñoz, Estudios Aduaneros, “*Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*”, Estudios de Hacienda Pública, S.E., S.F., p.53.

²⁶ El Art. 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se 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 con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”. Que concuerda con el Art. 4 del Código Tributario que establece: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

indiscriminadamente, situando las reglas que rigen al vínculo aduanero, así como sus derivaciones procedimentales.

LOS SUJETOS.-

Sujeto Activo de la Obligación Tributaria Aduanera

El Art. 11 de la LOA²⁷, instituye como sujetos de la obligación tributaria aduanera al sujeto activo y al sujeto pasivo. Señala Oscar Ricardo Acebal, con relación al Estado y sus sistemas económicos:

“Concretamente este sistema político moderno se financia en su gran complejidad para prestar los servicios a sus contribuyentes en distintas fuentes de recursos, no solamente los tributos ya son fundamentales para su funcionamiento; en algunos países de Europa y América el Estado inició actividades económicas como empresarios; fundamentalmente en servicios, dando origen en consecuencia a un nuevo tipo de sistema económico diferente al inicial de las democracias liberales”²⁸

La Legislación y la doctrina reconocen al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, ya que a través de la Administración Aduanera, que en el caso ecuatoriano le corresponde a la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) recaudar los tributos, a quien se le ha otorgado todas la facultades de imperium para desplegar su accionar recaudador, no obstante entre una de sus facultades se encuentra el delegar sus prestaciones, es así que se ha confiado dicha tarea a las instituciones del sistema financiero; de igual manera, al devenir una desatención por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, se le ha facultado a la CAE extender su poder coactivo²⁹ (ref. Art. 21

²⁷ “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 quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de *contribuyente o responsable*. Para actuar como importador, la persona natural o jurídica obtendrá un registro con los requisitos que establezca el Directorio de la CAE. En las importaciones, contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y, en las exportaciones, contribuyente es el *consignante*”. Artículo que concuerda con los Arts. 23, 24, 25, 26 del Código Tributario. (Se analiza este artículo en el acápite *Otros Sujetos*). Inciso cuarto recientemente agregado por la Ley No. 93, publicada en R.O. Suplemento 196 de 23 de Octubre del 2007.

²⁸ Oscar Ricardo Acebal, *Técnicas de Exportación*, Santa Fe República Argentina, Rubizal Culzoni Editores, s.f. p. 51.

²⁹ El Art. 21 de la LOA, direcciona la Acción Coactiva, a las disposiciones del Código Tributario, de tal manera establece: “El Estado, a través de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, podrá cobrar coactivamente los tributos al comercio exterior y demás obligaciones como acreedor de la obligación tributaria aduanera, aplicando para ello las disposiciones contenidas en el Código Tributario”.

El Art. 157 y sgts, del Código Tributario establecen el procedimiento para aplicarse la acción coactiva: “Art. 157.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos

LOA, Arts. 157 al 165 Código Tributario), por el cual se realiza afectaciones patrimoniales en perjuicio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, aplicándose medidas cautelares personales como el arraigo o la prohibición de ausentarse y medidas cautelares reales como el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes³⁰.

José Vicente Troya Jaramillo, respecto a la potestad tributaria y su coexistencia en el contexto internacional, manifiesta:

“La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados. No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional. Coexisten, pues, las potestades tributarias de los diferentes países. De otra parte, el problema del reconocimiento de una soberanía fiscal internacional, no es sino un aspecto del problema total, o sea la existencia de una soberanía internacional independiente de la de los Estados y de categoría superior. Mientras no se solucione esta última cuestión, mal puede dilucidarse la primera. Es, por tanto, punto de partida del Derecho Internacional Tributario, el reconocer que no existe una soberanía fiscal internacional vinculante, sino que al contrario, nos encontramos en presencia de numerosas soberanías fiscales nacionales que corresponden a países de régimen federal y de régimen unitario, soberanías que al manifestarse en el orden tributario entran en conflicto”³¹.

Mecanismos para extinguir la Obligación Tributaria

La facultad recaudadora constituye un delicado pilar aduanero, ha sido confiado a las Instituciones del Sistema Financiero, debido que cuentan con un alto grado de factibilidad técnica y logística; sin embargo a pesar que en la actualidad se encuentran varios mecanismos de pago en el ámbito financiero

64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley”.

³⁰ El Art. 164 del Código Tributario establece como medidas precautelatorias aplicables en la acción coactiva: “El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Al efecto, no precisará de trámite previo. El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código. En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugne la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

³¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Serie Estudios Jurídicos, volumen 4, Quito - Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1990, p.11.

nacional e internacional, en la LOA estos medios se encuentran limitados y deficientes, no se apegan a la realidad de un mundo que comercialmente tiende a no tener fronteras; ya que no se puntualiza todas las formas de pago existentes, no se conceden créditos, ni facilidades de pago. Las Instituciones Financieras para que puedan constituirse en órganos de recaudación de tributos, previamente deben ser autorizadas por el Directorio de la CAE³² (ref. Art. 20 LOA).

| ADUANERA (Art. 17 LOA) | TRIBUTARIA (Art. 37 C. Tributario) |
|---|---|
| Pago | Solución o pago |
| Compensación | Compensación |
| Prescripción | Prescripción de la acción de cobro |
| Aceptación del abandono expreso de las mercancías | N/A |
| Pérdida o destrucción total de las mercancías ³³ | N/A |
| Decomiso administrativo de las mercancías | N/A |
| N/A | Remisión |
| N/A | Confusión |

³⁴ Mecanismos de extinguir la obligación aduanera y tributaria.

Tampoco se ha considerado otros mecanismos para extinguir la obligación tributaria aduanera, como el fallecimiento del sujeto pasivo o su incapacidad, disolución o liquidación de la persona jurídica, causas judicialmente declaradas, la condonación, las exenciones, o como lo contempla la legislación Argentina la transacción en juicio, que consiste en un novedoso mecanismo, motivado por las disposiciones del Código Civil, en que las partes se realizan concesiones recíprocas, para extinguir aquellas obligaciones que se encuentren en litigio o sean dudosas³⁵.

³² El Art. 20 de la LOA, establece: “Recaudación.- Las obligaciones tributarias aduaneras serán recaudadas por las instituciones del Sistema Financiero Nacional autorizadas por el Directorio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana”.

³³ En el Art. 27 de la Ley Aduanera Mexicana, se establece: “Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero”. Mientras que en la Ley Orgánica de Aduanas el Art. 25 establece dicha forma de extinción, condicionando la destrucción de mercancías a casos fortuitos o de fuerza mayor: “Pérdida o Destrucción Total de las Mercancías.- La obligación tributaria aduanera se extingue por pérdida o destrucción total de las mercancías, ocurrida durante su almacenamiento temporal o en depósito, siempre y cuando se produzca por caso fortuito o fuerza mayor, aceptado por la Administración Aduanera”.

³⁴ El legislador ecuatoriano, al redactar los artículos siguientes al Art. 17 de la LOA, define y establece el alcance de cada una de las formas de extinguir la obligación tributaria aduanera. (ref. Arts. 18 - 25).

³⁵ (ref. Arts. 1583, 1584, 1671, 2392 del Código Civil Ecuatoriano. lit. s) del Art. 23, Art. 787 del Código Aduanero Argentino; Art. 838, 839, Inc. 2 del Art. 841, Art. 726 del Código Civil Argentino); aunque dicho mecanismo sea de muy difícil aplicación, puesto que no se ha concedido al Administrador Nacional de

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera, y otros sujetos

El legislador no definió en el artículo 11 de la LOA, ni en sus artículos siguientes, cuál es el alcance de “sujeto pasivo”, ni qué entender por “responsable”, cuya generalidad se extiende de manera particular tanto al importador como al exportador; y aunque en la LOA, no se puntualice expresamente al Agente de Aduanas, ni a sus auxiliares, las empresas contratadas o concesionadas para realizar el Aforo de la mercancía, entre otros; ellos de sí son responsables de la obligación tributaria aduanera; para ampliar dichos términos se debe concurrir supletoriamente al Código Tributario, como cuerpo auxiliar de la normativa aduanera³⁶.

Francisco Cortina Velarde, tomando como referente la Ley Aduanera Mexicana, menciona como sujetos de la ley a las personas que introducen mercancías al país, o las extraen del mismo, siendo estos:

| | | |
|----------------|------|--|
| “Poseedores. | V.g. | Un arrendatario de un bien. |
| Propietarios. | V.g. | El dueño de una mercancía. |
| Destinatarios. | V.g. | La persona a la que va dirigida la mercancía. |
| Remitentes. | V.g. | Las personas que remiten o envían los productos. |

Apoderados Aduanales.

Agentes Aduanales.

Cualquier otra persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos y actos ya mencionados³⁷.

Aduanas la atribución de transigir, no se define dicho término, ni se ha delimitado su alcance en el Derecho Aduanero Argentino.

³⁶ **“Art. 24.- Sujeto pasivo.-** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario”.

³⁷ Francisco José Cortina Velarde, *Ley Aduanera, Análisis y Comentario*, primera edición, México D.F., Editorial Themis, 1998, p.5.

Agente de Aduana

Cabe categorizar que el Art. 11 de la LOA, establece que uno de los sujetos pasivos puede ser el contribuyente, correspondiéndole dicha calidad al importador (propietario o consignatario), al exportador (consignante), pero además otro sujeto pasivo que satisface el tributo en calidad de responsable, es el Agente de Aduana, quien tiene un papel muy importante en el vínculo aduanero.

La LOA en el Art. 120, le concede intervenir en el despacho de mercancías, como responsable solidario de la obligación tributaria aduanera; otorgándole el carácter de fedatario aduanero, debido a que la Administración asume por ciertos los datos que consigna y sumilla en las declaraciones aduaneras formuladas. Sus funciones tienen doble partida, ya que por un lado es representante fedatario de la Administración Aduanera y a la par es el responsable de los trámites que le confía el importador o exportador, comprometiéndose al mismo tiempo a efectuar todos los requerimientos necesarios, hasta conseguir la liberación de las mercancías; correspondiéndole brindar asesoramiento, clasificar la nomenclatura aplicable y su valoración, determinar el régimen legal que corresponde; su alto grado de perfección permite que sobrelleve incidencias administrativas y penales.

Las funciones del Agente de Aduana, se han convertido en la actualidad en necesarias e imprescindibles, debido a que la declaración aduanera se la transmite a través de medios informáticos, correspondiéndole para dicho efecto interconectarse con el Sistema Interactivo de Comercio Exterior (SICE), es así que la administración aduanera le otorga una clave, que conforme al inciso 3 del Art. 47 del Reglamento General a la LOA, dicha clave sustituye a su firma electrónica; ésta a la vez goza de la misma validez y efectos jurídicos que una firma manuscrita, conforme lo determina el Art. 14 de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos; por lo que al Agente de Aduana le corresponderá observar las obligaciones que se deriven del uso de su clave, que equivale a su firma electrónica³⁸.

³⁸ El Art. 17 de la Ley de Comercio Electrónico, firmas electrónicas y mensajes de datos, establece: "Obligaciones del titular de la firma electrónica.- El titular de la firma electrónica deberá: a) Cumplir con las obligaciones derivadas del uso de la firma electrónica; b) Actuar con la debida diligencia y tomar las medidas de seguridad necesarias, para mantener la firma electrónica bajo su estricto control y evitar toda utilización no autorizada; c) Notificar por cualquier medio a las personas vinculadas, cuando exista el riesgo de que su firma sea controlada por terceros no autorizados y utilizada indebidamente; d) Verificar la

Consolidando lo anteriormente referido el Art. 168 de la LOA, dispone que sea obligatoria la intervención del Agente de Aduana en los siguientes casos:

“a) Para importaciones y exportaciones efectuadas por entidades del sector público excepto las importaciones y exportaciones a consumo de material bélico calificado por la Honorable Junta de Defensa Nacional, el Ministerio de Defensa Nacional, el Comando Conjunto de las Fuerzas Armadas y las Comandancias Generales de las Fuerzas Terrestre, Naval y Aérea; y, repuestos para la Policía Nacional; b) En los despachos de las importaciones y exportaciones de las mercancías cuyo valor sobrepase los dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2.000); y, c) Para los regímenes especiales”.

Se deja a salvo los demás casos, en que sean los propios importadores o exportadores, quienes transmitan la declaración aduanera, siempre y cuando cumplan con los formatos y requisitos electrónicos establecidos por la autoridad aduanera; es así que el Art. 43 de la LOA, concede dicha facultad al propietario, consignatario o consignante, para que efectúe sus trámites sea personalmente o a través del Agente Fedatario, concomitante con lo establecido en el Art. 46 del Reglamento General a la LOA, que establece que la presentación de la declaración aduanera, podría ser enviada bajo el formato, que la Administración Aduanera autorice, a través de medios electrónicos o documentales.

Es muy destacada la opinión del autor argentino Oscar Ricardo Acebal, que acogiendo en parte lo manifestado por Ferro en su *Código Aduanero Comentado*, quien expresó que el Agente de Aduana o “despachante”, es: “[...]un mandatario desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de las funciones que menciona el artículo 36 del Código Aduanero Argentino”, el autor opina:

“[...] que exceden sus funciones a las del mandato, porque la firma del despachante de aduana en la presentación de las solicitudes ante el Servicio Aduanero, representa para dicha Administración que:

exactitud de sus declaraciones; e) Responder por las obligaciones derivadas del uso no autorizado de su firma, cuando no hubiere obrado con la debida diligencia para impedir su utilización, salvo que el destinatario conociere de la inseguridad de la firma electrónica o no hubiere actuado con la debida diligencia; f) Notificar a la entidad de certificación de información los riesgos sobre su firma y solicitar oportunamente la cancelación de los certificados; y, g) Las demás señaladas en la ley y sus reglamentos”.

- a) Quien declara conoce fehacientemente la materia aduanera, en particular, clasificación y valoración.
- b) Que los cálculos matemáticos de liquidación de derechos a la importación y exportación son correctamente efectuados.
- c) Consecuentemente, es un auxiliar del Servicio Aduanero y no mero mandatario del comercio.
- d) Responde, personalmente o con el Fondo de Garantía (Centro de Despachantes) por las deudas tributarias ante el Estado Nacional.
- e) Deberá reunir cualidades personales, técnicas y éticas, que acreditará ante la Aduana [...]” Concluye el autor manifestando: “[...] Este profesional cumple funciones como mandatario y asesor del Comercio Exterior, y es un funcionario “auxiliar” de la Administración de Aduanas, con las responsabilidades que ello implica”.³⁹

Auxiliares del Agente de Aduana

La responsabilidad de los sujetos que intervienen en el vínculo aduanero se traslada además, hasta el Auxiliar del Agente de Aduana⁴⁰, es obligación del Agente de Aduana que sus auxiliares se encuentren debidamente registrados ante la CAE, para que desplieguen trámites y despachos de mercancías.

El reglamento le asigna la tutela y le obliga al Agente de Aduana a controlar la actividad de sus auxiliares, comprometiéndole como responsable solidario acerca de las acciones u omisiones contrarias a la normativa aduanera, que aquellos incurran en el ejercicio de sus funciones, concernientes a la actividad aduanera (ref. Art. 160 RGLOA).⁴¹

³⁹ Oscar Ricardo Acebal, *Técnica de Exportación*, Santa Fe – República Argentina, Rubinzal – Culzoni Editores, 1991, p. 148.

⁴⁰ De acuerdo al Art. 169 del Reglamento General a la LOA determina: “[...] la persona que siendo empleado de la persona natural o jurídica autorizada para ejercer tal actividad, realiza gestiones ante la Aduana en base a sus instrucciones y por cuenta de éste. Los auxiliares no podrán legalizar las declaraciones aduaneras, ni suscribir documentos para efectos de trámites ante la CAE.”

⁴¹ El Art. 160 del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, establece: “Responsabilidad solidaria.- Además de la responsabilidad solidaria establecida en la ley, el Agente de Aduana está obligado a controlar a sus auxiliares en el ejercicio de la actividad aduanera; y por ende, será responsable solidario de las acciones u omisiones contrarias a la Ley y a este Reglamento, que ellos cometan en el ejercicio de sus funciones en la actividad aduanera”.

4.- EL TRIBUTO (HECHO GENERADOR).-

Como se ha referido anteriormente, el objeto del vínculo o relación aduanera, es el *tributo* al comercio exterior, cuyos principios los extrae del Derecho Constitucional que regula el Régimen Tributario, y éstos a la vez dan lugar a aquellas normas del Derecho Financiero – Económico; del que emanan principios e institutos del Derecho Tributario; del que surge con una naturaleza sui generis el Derecho Aduanero, que concuerda con varios conceptos teóricos y legales del Derecho Tributario, a pesar que en sus aspectos formales no sean coincidentes sus propósitos, ámbito de aplicación y otros que los hacen característicos de cada materia.

En la Constitución Política de la República del Ecuador se trata al Régimen Tributario, de manera general como si constituyera una sola rama, sin realizar disgregaciones por determinada materia, ya sea en lo Tributario o en lo Aduanero⁴².

Son marcadas las semejanzas y diferencias del tributo en referidas áreas, con relación a las semejanzas se establece el principio de legalidad (ó reserva de ley), tendiente a la exclusiva potestad tributaria, cual poder abstracto con que cuenta el Estado para establecer, modificar o extinguir el tributo a través de ley expresa, por lo tanto no existe tributo sin ley previa⁴³. Otro de los principios que tutelan al Régimen Tributario, es la no retroactividad del tributo⁴⁴.

⁴² Art. 256 de la Constitución Política de la República del Ecuador: “[...] se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país”. Disposición concomitante con el Art. 5 del Código Tributario⁴².

⁴³ Así lo ha establecido el Art. 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador al determinar: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos”. Que concuerda con lo establecido en el Art. 3 del Código Tributario que se refiere en los mismos términos y al Art. 9 de la Ley Orgánica de Aduanas que establece cuales son los tributos al Comercio Exterior. (ver: *I.- Pilares del Derecho Aduanero. Recaudación.-*).

⁴⁴ Dicha acepción tiene su fuente en el mismo artículo de la Constitución que establece: “[...] No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”. Disposición que concuerda con la referencia del Código Tributario y con el Art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas. El Art. 15 de la LOA, establece: “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”, dejando entrever la aplicabilidad de dicho principio, también en esta materia.

Oscar Ricardo Acebal, al tratar sobre la no retroactividad del tributo en la legislación argentina manifiesta:

“La doctrina tributaria en su totalidad sostiene que los impuestos no pueden ser retroactivos, es decir ser aplicados sobre hechos anteriores a su sanción. En materia de tributos al Comercio Exterior, en igual sentido en internos, en que lo gravado es la actividad de comprar o vender, el tributo conforma un costo y determina la posibilidad o no de concretar una operación. Aceptar que fuesen aplicados tributos retroactivos al Comercio Exterior, sería confiscatorio y violatorio del derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional. En la Argentina antijurídica, de los últimos 60 años todo es posible han existido leyes retroactivas y se han modificado tasas fijadas por ley por vía de decreto”⁴⁵.

Cabe destacar que son múltiples las diferencias que caracterizan al tributo en ambas ramas jurídicas, que le dotan de carácter propio, una de las más importantes radica en el ámbito de aplicación de los tributos, ya que en Derecho Tributario, estos son: “[...] nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos” (ref. Art. 1 del Código Tributario); muy equidistante de aquellos tributos consagrados en el Derecho Aduanero, puesto que su ámbito de aplicación, implica aquellos que se deben al ejercicio del comercio exterior, caracterizado por actos de entrada y salida de mercancías, y medios de transporte que cruzan las fronteras (ref. Art. 6, 9 LOA).

En Derecho Tributario el tributo comprende los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora; mientras que en Derecho Aduanero consiste en derechos arancelarios establecidos en las gacetas arancelarias, impuestos establecidos en leyes ‘especiales’⁴⁶; y, las tasas por servicios aduaneros, que pueden ser adoptadas a través de resoluciones, cual acto reglado

⁴⁵ Oscar Ricardo Acebal, *Técnicas de Exportación*, Santa Fe – Argentina, Rubizal Culzoni Editores, s.f., p. 56.

⁴⁶ No obstante, que la Constitución Política de la República del Ecuador, suprimió de los tipos de leyes a las “especiales”, dejando únicamente su clasificación como Orgánicas y Ordinarias, a efectos de considerar aplicable la disposición del literal b) del Art. 9 de la LOA, corresponde interpretar como *aquellos tributos que se encuentren establecidos en otras leyes*. Cabe recomendar al legislador, que reforme dicho artículo para que guarde conformidad con la disposición del Art. 142 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

y posteriormente discrecional de la Administración Aduanera, por así haberlo determinado el Art. 257 de la Constitución Política⁴⁷.

El fin primordial del tributo, es constituirse en un medio que permita la recaudación de ingresos para el Estado, con el fin de cristalizar sus objetivos; no debe concebirse como un mecanismo aislado de la Política Económica, puesto que es a la vez un instrumento de regulación política, económica y social de un Estado, con el que se puede estimular o desincentivar determinados bienes y servicios, con trascendencia a nivel nacional e internacional.

Debido a la singular conexidad del tributo aduanero, con el comercio exterior, y por tratarse de uno de los derechos más internacionales que existen, el inc. 3 del Art. 257 de la Constitución Política del Estado, faculta al Presidente de la República, para que fije o modifique las tarifas arancelarias de aduana⁴⁸.

Uno de los fines políticos, económicos y sociales del Estado, que devienen de la recaudación de ingresos, es procurar que el tributo constituya un instrumento de política económica que estimule: “[...] la inversión, reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional” (ref. Art. 6 del Código Tributario); entre otros. No obstante al

⁴⁷ El Art. 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece: “Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”, facultad que es adoptada por la administración aduanera para fijar sus tasas, concordante con el inc. 2 del Art. 9 de la Ley Orgánica de Aduanas que insta: “La Corporación Aduanera Ecuatoriana mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro”.

⁴⁸ Atribución que es correspondida por el inc. 2 del Art. 15 de la LOA, en concordancia con el Art. 7 del Código Tributario. El inc. 2 del Art. 15 de la LOA establece: “Con sujeción a los convenios internacionales y cuando las necesidades del país lo requieran, 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”. Atribución que concuerda con lo establecido en el Art. 7 del Código Tributario, que le otorga facultad reglamentaria estableciendo: “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.” El literal ñ) del Art. 111 de la LOA le otorga como atribución administrativa al Gerente General, el expedir manuales de operación y procedimiento, circulares e instrucciones de carácter general para la correcta aplicación de esta ley y sus reglamentos y difundirlas.

utilizarlo como un instrumento, lo correcto sería pretender conseguir la real protección de la industria y el comercio nacional; es así que surge la dificultad de la política económica, al velar de su parte por los intereses nacionales, sin que aquello afecte los acuerdos internacionales, que en la actualidad se encuentran propensos a la liberación de trabas al comercio bilateral y multilateral, conllevando beneficios como el trato de la nación mas favorecida; en que la inversión extranjera está al pendiente que el Estado le garantice un adecuado clima de seguridad para que su inversión le genere réditos. El tributo es un instrumento tan delicado que al no instituirse, utilizando mecanismos técnicos de medición, conlleva a que la norma que la instaure carezca de eficacia y sea inobservada.

Oscar Acebal comenta: “Ante el aumento de la presión tributaria, se mantiene o cae la recaudación, lo que demuestra el límite de la capacidad contributiva de la economía de Argentina en su conjunto lo que origina una presunta evasión [...]. Decimos en conclusión que el poder tributario se limita ante la capacidad de contribuir”⁴⁹.

Cuadro: Tributo Aduanero, Fuente y Base Imponible

| TRIBUTO ADUANERO (1) | FUENTE | BASE IMPONIBLE | |
|-------------------------|---------------------------|----------------|---------------|
| | | IMPORTACIONES | EXPORTACIONES |
| Derechos Arancelarios | Gaceta Arancelaria(2) | | |
| Impuestos | Leyes “especiales”(3) | VALOR CIF(5) | VALOR FOB(5) |
| Tasas | Resoluciones de la CAE(4) | | |

Ref. Arts. 9 y 14 de la Ley Orgánica de Aduanas⁵⁰.

⁴⁹ Oscar Ricardo Acebal, *Técnicas de Exportación*, Argentina, Rubinzal – Culzoni, s.f., p. 52.

⁵⁰ **Nota Uno:** La CAE, mediante resolución deberá dictar las normas de valor en aduana de las mercancías, acogiendo el Convenio de Adhesión del Ecuador a la Organización Mundial de Comercio OMC.

Nota Dos: Sólo al Presidente de la República le corresponde fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana, observando lo establecido en el inc. 2 del Art. 15 de la LOA, que determina la sujeción a los convenios internacionales (atribución constitucional) y previo dictamen favorable del COMEXI; en concordancia con el Art. 7 del Código Tributario que establece: “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias [...]”.

Nota Tres: De acuerdo a la Constitución Política de la República del Ecuador, ya no existe la categoría de “Leyes Especiales”, sino sólo orgánicas y ordinarias. Se recomienda al legislador que reforme el Art. 9 de la LOA, puesto que corresponde que sean consideradas como si se tratasen de leyes en general.

Nota Cuatro: El Art. 257 de la Constitución Política de la República establece: “Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”. La LOA en el inc. 2) del Art. 9 otorga dicha facultad a la CAE, quien se encuentra avalizada para que a través de resoluciones, pueda crear o suprimir las tasas por servicios aduaneros, fijando sus tarifas y regulando su cobro.

Nota Cinco: Los valores CIF y FOB, son valores establecidos por la costumbre internacional aplicables a la compra venta internacional de mercancías, por medio del que se regula factores como la transmisión del riesgo y las obligaciones; estos son recopilados en versiones que cada diez años, expide la Cámara de Comercio Internacional de París, conocidos como términos INCOTERMS, la última versión es del año 2000.

El hecho generador en el vínculo aduanero

La LOA instituye el momento o presupuesto, para que se configure la obligación de abonar por concepto de tributos y tasas, el sólo hecho que ingresen o salgan bienes del territorio aduanero, no conlleva a que se active el hecho generador; puesto que por las mercancías que se deba tributos, se debe acompañar una declaración aduanera, que actualmente se remite con un formato electrónico, transmitido por los operadores a través del sistema aduanero; mientras que el hecho generador que motiva el pago de tasas, se verifica desde el momento mismo, en que la administración aduanera brinda cualquier de su gama de servicios. Se distingue además que para activar el hecho generador en el caso de impuestos es el sujeto pasivo (*contribuyente o responsable*) quien lo activa voluntariamente, a través de una declaración aduanera; mientras que en el caso de tasas es el sujeto activo (*el Estado*), quien lo activa después de extender la prestación efectiva de algún servicio aduanero (ref. Art. 10 y 12 de la LOA)⁵¹.

Las obligaciones en materia aduanera son de diversa índole, puesto que no sólo consiste en que el sujeto activo extienda su potestad aduanera, sino que a la par el sujeto pasivo se someta a la misma; en lo posterior abone (obligaciones de dar y hacer); mientras que el sujeto activo de la obligación tributaria, se encuentra en la obligación de brindar un eficiente servicio; así mismo no sólo se debe cancelar lo adeudado por concepto de tributos al comercio exterior, sino que además se debe el cumplimiento de los demás deberes formales; de tal manera se torna la acción de dichos sujetos en obligaciones paralelas (denotando sus obligaciones de dar y hacer), exigibles en diversos momentos.

La obligación aduanera es una *obligación de dar*, debe ser compensada en dinero, notas de crédito, cheques certificados, transferencias bancarias, débitos a la cuenta corriente, o cualquier otro medio de pago determinado en el Art. 18 de la

⁵¹ La Obligación Tributaria Aduanera consiste en: “[...] el vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías, en virtud del cual, aquellas quedan sometidas a la potestad aduanera, a la prestación de los tributos respectivos al verificarse el hecho generador y al cumplimiento de los demás deberes formales” (Art. 10 Ley Orgánica de Aduanas). Define la legislación aduanera en su Art. 12 *ibídem*, el momento en que se verifica el hecho generador, caracterizado en varias circunstancias ya sea para el pago de impuestos o tasas, establece: “[...] 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”.

LOA, o en el Art. 7 de su Reglamento; lo cual difiere de la manera de satisfacer la obligación en materia tributaria, ya que ésta debe cumplirse mediante una prestación de dinero, especies o servicios apreciables en dinero (ref. Art. 15 del Código Tributario); ésta última manera de extinguir la obligación tributaria no se encuentra contemplada en la normativa aduanera. Así mismo es una obligación de hacer, puesto que los sujetos activo y pasivo no deben vulnerar el control, y de sí deben someterse a los procesos previamente regulados.

No todos los hechos o acciones, practicadas por los sujetos pasivos, son situaciones de derecho, por lo que cabe cuestionarse, qué sucedería si se realizan acciones de hecho, tendientes al ingreso o salida de bienes, sin contar con el control de la administración aduanera. Considerando que la norma se encuentra supeditada, a que sea el sujeto pasivo quien active el hecho generador, al presentar voluntariamente su declaración aduanera; se infiere que no se activa el hecho generador en todas las prácticas, tornando en ineficaz las circunstancias materiales necesarias para que se produzca y por ende no se configure el vínculo tributario aduanero, conllevando a que se despliegue la potestad aduanera de control y fiscalización para prevenir y contrarrestar las infracciones aduaneras.

En las sanciones aplicables al delito aduanero, el Art. 84 de la LOA, inicia instituyendo: “Sin perjuicio del cobro de los tributos, son sanciones acumulativas aplicables al delito [...]”, lo que deja entrever que la obligación de cancelar lo adeudado no se ha extinguido; ni tampoco constituye una circunstancia eximente del pago de impuestos, tampoco se encuentra catalogada como una exención, por lo que a pesar de haber incurrido en delito, ésta obligación de pago continúa latente sin perjuicio de otras sanciones aplicables al delito.

Respecto al hecho generador en la exportación, Bernardo de Vicente expresa:

“Se ha empleado el término “manifestación de voluntad” porque encierra el sentido de constituirlo cualquier acto o elemento objetivo que permita deducir este ánimo. La más pura manifestación la constituirá, desde luego, la declaración, pero este término no agotaría el contenido de la definición en cuanto haría que quedasen excluidos todos los actos de exportación no declarados, por ejemplo, los ilegales, cuya inclusión anteriormente se mantuvo aconsejable [...], hemos de limitarnos a concretar de forma inequívoca que

entendemos que el hecho aduanero se inicia con una manifestación de la voluntad de exportar, no que sea esta manifestación el hecho imponible [...]”⁵².

El hecho generador es aquel móvil, que motiva cual causa la obligación tributaria aduanera, tomando como expedita consecuencia el nacimiento de la obligación, de allí que es necesario realizar una diferenciación, de los momentos por los que atraviesa la obligación tributaria aduanera, ya que un momento es cuando se activa el hecho generador, cual *causa*⁵³; y otro momento, es el hecho generador cual *consecuencia* de la anterior, que se verifica con el nacimiento de la obligación tributaria aduanera⁵⁴, cuando surge con la aceptación de la declaración aduanera y/o por la utilización del servicio aduanero, es así que la administración debe determinar, cual será el monto de la obligación o liquidación que se deba, en dicho momento ya no se considera una expectativa al crédito fiscal, sino que se torna exigible y es un verdadero derecho para el Estado.

Founrouge respecto a los momentos del hecho generador, refiere:

“[...] la obligación de pagar una obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador, en tanto que la determinación tiene por fin constituir el crédito tributario, de modo que este acto tiene un efecto mixto: declarativo en cuanto al nacimiento de la obligación y constitutivo con respecto al crédito fiscal [...]”⁵⁵.

Superados los momentos referidos, se deja habilitado el despliegue de una gama de operaciones y procedimientos aduaneros adicionales, que corresponden ser ejecutados por los sujetos de la obligación tributaria aduanera, tendientes a verificar la idoneidad de la mercancía y la veracidad de lo manifestado en la declaración aduanera, cotejándolos sea física o documentalmente, con los bienes que realmente se importarán o exportarán.

⁵² Bernardo de Vicente, *Estudios Aduaneros “concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras”*, Estudios de Hacienda Pública, s.f., p. 242.

⁵³ que como lo establece el Art. 12 de la LOA hecho generador 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*”.

⁵⁴ Dicha diferenciación lo establece el Art. 13 ibídem determinando que el nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera en el caso de los impuestos: “[...] nace al momento de la aceptación de la declaración por la Administración Aduanera; en el de las tasas, nace por la utilización del respectivo servicio aduanero”.

⁵⁵ Citado por Jorge Zavala Egas, *Derecho Tributario Aduanero*, Guayaquil – Ecuador, Edino, 2001, p. 62.

Cabe resaltar que el Código Tributario Boliviano en su Art. 38 establece de manera adecuada, dos situaciones reales al alcance de su potestad tributaria, sea ante el acaecimiento de situaciones de hecho; o, de derecho, respecto a las primeras, aún después de someterse un ingreso o egreso de mercancías a cuestionamiento procesal penal, estos bienes mantienen latentes las circunstancias por las que se adeuda al Fisco por concepto de tributos; hecho que genera la obligación a pesar de vulnerarse su normativa⁵⁶.

De lo cual se concluye, que el hecho generador de la obligación tributaria aduanera, se motiva en el hecho que ingresen o salgan mercancías del territorio aduanero, siempre que ésta conlleve consigo la manifestación de la voluntad del sujeto pasivo, lo cual permite que se perfeccione el vínculo jurídico entre los sujetos intervinientes, momento inicial que se encuentra supeditado a la respuesta del sujeto activo de la obligación tributaria, quien deberá desplegar sus mecanismos de determinación a efectos de cuantificar el valor de su crédito fiscal, que hasta dicho momento representa una mera expectativa; no obstante de aquello, posterior a proyectar su resultado su crédito se torna en exigible, conllevando a que el hecho generador llegue a su momento final, y a su vez surja la obligación tributaria aduanera.

No son causas que presuponen el hecho generador, el reembarque de mercancías al exterior, que las mercancías sean de prohibida importación, la destrucción de mercancías, las mercancías abandonadas y aunque no lo comparto pero por encontrarse así redactado, las formas de sancionar los delitos y aquellas mercancías respecto de las que se presume acaecidas en delito aduanero, por lo que sería recomendable que el legislador considere como una salvedad del hecho generador las puntualizadas de este párrafo, y considere además aquellas situaciones de hecho, cometidas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera.

⁵⁶ “Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: En las situaciones de *hecho*, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos tributarios que normalmente le corresponde. En las situaciones de *derecho*, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable”.

5.- EXENCIONES DE PAGO DEL TRIBUTO AL COMERCIO EXTERIOR.-

En materia aduanera se han establecido exenciones al pago del tributo que se deba al Comercio Exterior, como una manera de excluir del pago, al sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, otorgándole el beneficio de no cancelar los siguientes conceptos:

- a).- Los derechos arancelarios, establecidos en las gacetas arancelarias.
- b).- Los impuestos que se encuentran establecidos en las demás leyes.

No obstante, debido que la Aduana extiende su gama de servicios en las importaciones o exportaciones a consumo y a otros regímenes aduaneros; las tasas que por este concepto se deban no son exentas de pago.

En el Anexo A).- *Exenciones del pago de tributo al comercio exterior, compilación de presupuestos e instrumentos nacionales*, se ha expuesto la descripción detallada de cada presupuesto de exención, realizando concordancias con los Arts. 2, 14 y siguientes del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, Art. 1 del Reglamento de Aplicación al Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas; en lo que tiene relación a la aplicación de su literal siete, que hace referencia a las muestras sin valor comercial; a la Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas; Ley de Hidrocarburos; la Resolución No. 683, de 31 de octubre del 2003, suscrita por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por la que se expidió el “Procedimiento para los efectos personales de viajero”; se refiere además artículos e instrumentos jurídicos, en que se determinan aquellas circunstancias y alcance que rodea a las mercancías que adquieren el beneficio de exención al pago de impuestos aduaneros, cuyo extracto puntal de normas jurídicas se encuentran en un cuadro detallado, que obra en el título de anexos anteriormente referido. Se hace referencias a la página web de la CAE, en lo que tiene relación a los efectos personales de viajero; y finalmente se realiza un compendio de instrumentos que gozan de exenciones aduaneras.

6.- LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN.-

La elusión

Rodrigo Ugalde y Jaime García, definen la elusión de la siguiente manera: “Consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aún cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”⁵⁷.

Heinrich Wilhelm Kruse, respecto a la elusión fiscal expresa:

“En general, la elusión fiscal consiste en efectuar un comportamiento por medio del hecho con el cual se trata de evitar la verificación del presupuesto al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria; esto tampoco evita la posibilidad de ocasionar conductas elusivas (caracterizadas por la violación indirecta), en cuanto a normas de exención fiscal, para obtener el resultado no querido, por la norma desgravatoria tributaria, de condiciones útiles para hacer emerger el reconocimiento de la exención del impuesto”⁵⁸

Por lo que, la elusión tributaria consiste en la acción u omisión planificada y consiente, tendiente a prevenir, reducir, alejar o postergar el nacimiento de la obligación tributaria, acogiendo para dicho efecto los procedimientos establecidos en normas jurídicas, o beneficiándose de la ausencia, o de la contradicción de las mismas.

Se torna aplicable la elusión, siempre que su acción u omisión sea direccionada a través de medios lícitos; considerando que el régimen tributario establecido en la Constitución Política de la República, que rige a la legislación tributaria y aduanera, ha consagrado el principio de legalidad o reserva de ley⁵⁹;

⁵⁷ Rodrigo Ugalde Prieto, Jaime García Escobar, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, segunda edición, Santiago de Chile, 2007, p. 71.

⁵⁸ Heinrich Wilhelm Kruse y otros, *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, Bogotá Colombia, Editorial Temis S.A., 2001, p. 593.

⁵⁹ El Art. 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se 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 con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”. Mientras que el Art. 4 del Código Tributario establece: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

es por eso que la legislación tributaria, debe ser tan explícita, de manera que no de lugar a normas vacías, en blanco, obscuras, contradictorias, o con errores; además se debe considerar a la elusión no como aquel medio condenable al sujeto pasivo (ó contribuyente), sino más bien como aquel mecanismo de defensa utilizado para brindar cuentas a la administración tributaria, constituyendo una de las más altas garantías constitucionales del debido proceso⁶⁰, que en todo caso el hecho de su aplicación, sería cuestionable a la legislación tributaria permisiva, o al cansancio legislativo en la formulación de la norma jurídica.

Jorge Bravo Cucci, relevando una comparación entre el elusión tributaria y economía de opción, los caracteriza de la siguiente manera:

“Se dice que la elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción. Como bien lo destaca García Novoa, ambas figuras se caracterizan por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado, un hecho sujeto a imposición, con la diferencia de que en una economía de opción hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, mientras que en la elusión se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado a través de negocios anómalos (negocios simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos)”⁶¹.

La remoción es otro mecanismo utilizado para configurar la elusión fiscal, ésta no constituye una violación de la ley fiscal, pues se alcanza cuando se cambia de actividad o el hecho imponible, de manera que el impuesto que grava dicha actividad no se configure. Este cambio de actividad puede deberse a motivaciones con incentivos tributarios para determinadas inversiones, actividades o incluso utilidades, por lo que quienes invierten orientan sus actividades para alcanzar dichos beneficios. De esta manera el hecho generador no se configura y por ende no generará la obligación tributaria.

⁶⁰ El numeral 10 del Art. 24 de la Constitución Política de la República del Ecuador establece: “Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento. El Estado establecerá defensores públicos para el patrocinio de las comunidades indígenas, de los trabajadores, de las mujeres y de los menores de edad abandonados o víctimas de violencia intrafamiliar o sexual, y de toda persona que no disponga de medios económicos”.

⁶¹ Jorge Bravo Cucci, y otros, *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, s.f., p. 544.

La traslación es otro mecanismo utilizado, consiste en incluir el valor de los gravámenes al precio final del producto, de manera que el consumidor final soporte el valor del tributo; como acaece con el impuesto del IVA o de Consumo. Existen autores que clasifican la elusión en dos tipos, como lícita e ilícita, criterio que no es compartido, puesto que la elusión es lícita, y por lo tanto el mecanismo para contrarrestarla no es penalizarla, sino cerrar las brechas fiscales elusivas; y toda vez que el momento en que el hecho se convierte en ilícito, conllevan inmerso como elemento subjetivo al dolo y la trasgresión de normas jurídicas, ante dicho momento se estaría describiendo los elementos de la evasión.

La elusión fiscal internacional y las medidas antielusión

Alberto Xavier, respecto a la elusión fiscal internacional, comenta:

“El problema de la naturaleza jurídica de la elusión fiscal internacional no se coloca en términos diferentes de los de la elusión fiscal en el derecho interno: se trata de la práctica del acto o conjunto de actos (operaciones), en el ámbito de la esfera de la libertad concedida a los particulares por el principio de la estricta legalidad o tipicidad de la tributación, y que tiene como efecto la aplicación del régimen tributario menos oneroso que el que se aplicaría si ese tal acto o conjunto de actos no hubiese sido practicado. La peculiaridad que el fenómeno reviste en la esfera internacional es que tal acto o conjunto de actos busca actuar, directa o indirectamente, en el elemento de conexión de la norma de conflictos, en términos de conllevar la aplicación del régimen más favorable, sea éste derivado de un tratado o de derecho interno extranjero. Y al igual que en el plano interno, también en el plano internacional el negocio fiscalmente menos oneroso puede ser de exclusión como ser simplemente reducido. En el primer caso, el contribuyente se coloca en una situación tal que el hecho tributario no recae bajo el ámbito de aplicación de cualquiera de las normas potencialmente aplicables, pudiendo entonces hablarse de conflicto negativo de leyes. Pero en el segundo caso, el contribuyente pretende tan sólo colocarse bajo la incidencia de un tipo legal cuyas consecuencias fiscales sean menos onerosas, ubicando el hecho imponible en el territorio o territorios más adecuados al efecto”⁶².

Entre la elusión interna e internacional, no se observan marcadas diferencias, puesto que su diferencia radica fundamentalmente en que en lo

⁶² Alberto Xavier, Derecho Tributario Internacional, Conceptos Fundamentales, Buenos Aires - Argentina, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 245 - 250.

internacional la acción u omisión se encuentra encaminada a elegir el ordenamiento jurídico interno que más le favorece al contribuyente.

En el contexto internacional las medidas antielusión, se clasifican en cuatro grupos: “1).- Estrategia del francotirador (sniper approach). 2).- Estrategia del tirador de escopeta (shotgun approach). 3).- Estrategia de la posible corrección de las operaciones donde no existe interés contrapuesto (transaction nota t arm’s length approach). 4).- Estrategia del otorgamiento a las administraciones fiscales de potestades extraordinarias en los casos que se advierta una clara finalidad de fraude fiscal (Administrative control approach)”⁶³.

La evasión

Rodrigo Ugalde y Jaime García, conceptualizan dicho fenómeno: “Consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación incumplida”⁶⁴.

Claudino Pita, sostiene que evasión tributaria, es un concepto en sentido genérico, que abarca tres tipos de modalidades que tienden a la disminución del

⁶³ F. Javier Rodríguez Santos, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid – España, Sociedad Anónima de Fotocomposición, 2001, p. 411- 413. El autor describe cada una de las medidas de la siguiente manera: 1).- *Estrategia del Francotirador*: “Consiste en la promulgación de normas por los Estados que afectan exclusivamente a un tipo de operaciones concretas de forma que se precisa la trascendencia fiscal de una determinada operación y no cabe solución alternativa a la misma [...]. La ventaja de esta estrategia es que permite atajar comportamientos concretos elusivos sin afectar otros que no lo son, el inconveniente es que la normativa fiscal, al definir con carácter preciso el supuesto de hecho que pretende regular, permite que la consecuencia de la norma sea evitada mediante la alteración de alguno de los elementos concretos descritos”. 2).- *Estrategia del Tirador de Escopeta*.- “Consiste en la puesta en vigor de disposiciones que afectan a todo un género de operaciones, aunque, a diferencia del supuesto anterior, no se determinan con precisión las consecuencias fiscales [...]. Mediante esta estrategia se someten a control toda una clase de operaciones entre las que se supone que existen algunas con finalidad elusiva y otras que se asume que carecen de tal finalidad. Ahora bien, se establece para estas últimas la carga de la prueba de que no se realizan con finalidad elusiva”. 3).- *Estrategia de la posible corrección de las operaciones donde no existe interés contrapuesto*.- “Con este tipo de disposiciones se trata de controlar por los Estados las transacciones entre personas o entidades, que están relacionadas entre ellas o con una tercera o que, por diferentes motivos, no puede considerarse que actúan con independencia. La utilización de esta técnica implica la previa definición de los criterios conforme a los que va a considerarse la existencia de un interés contrapuesto, y, en caso negativo, las consecuencias que se derivan de ello, que pueden consistir desde la corrección conforme al valor de mercado de cada transacción, hasta la imputación de los beneficios de la filial en la sociedad residente con independencia de que se hayan o no distribuido en la filial [...]”. 4.- *Estrategia del otorgamiento de las Administraciones fiscales de potestades extraordinarias en los casos de presunto fraude fiscal*: “Con esta estrategia se trata de establecer una última barrera al fraude que consiste en permitir, en todo caso, a la Administración corregir las consecuencias fiscales de las transacciones cuando se acredite que están realizadas con fines de fraude o evasión fiscal [...]”. Obra citada.

⁶⁴ Rodrigo Ugalde Prieto, Jaime García Escobar, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, segunda edición, Chile, LexisNexis, 2007, p. 95.

pago de impuesto, cuyas categorías son el fraude tributario, la evasión tributaria y la elusión tributaria, al referirse a las dos primeras expresa:

“Con base en los puntos de vista predominantes, se podría decir que si bien todas aquellas modalidades tienen en común la finalidad de obtener un enriquecimiento a expensas de la evitación del pago de impuestos, varían los elementos que las caracterizan y de acuerdo con esos elementos, tratándose del intercambio internacional de informaciones tributarias, su objetivo se relaciona fundamentalmente con la detección del fraude tributario, es decir con aquella modalidad de evasión en que el autor actúa con un determinado tipo de dolo, por el que mediante simulación, ocultación o cualquier otra forma de engaño busca inducir a error a la Administración tributaria, es decir, a través de maniobras que podrán tener distintas características, pero que todas responden a una intención manifiesta de engañar al damnificado”⁶⁵.

Por lo que, la evasión consiste en la acción u omisión dolosa, que atenta contra las normas fiscales, al transgredir la norma se evade el impuesto de manera total o parcial, incumpliendo la obligación que de ésta se deriva, alcanzada al desnaturalizar, alterar, simular o desatender los objetivos del tributo, la obligación que conlleva, los motivos de origen, cuantificación, cualificación de los hechos imposables, deducciones, costos, descuentos, exenciones, entre otros. Acción u omisión que conlleva a que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se torne en sujeto activo de la infracción tributaria aduanera.

Existen mecanismos que pueden ser utilizados por el contribuyente, para incumplir con su obligación, al que se incorpora su voluntad, ánimo o intención dolosa que conlleva consigo; sin desmerecer que dicha intención pudiera deberse a un error, a su ignorancia; o, a su axiomática voluntad hacia la trasgresión de la norma en si misma.

Existen tratadistas que han clasificado a la evasión en dos tipos, la legal y la ilegal; y expresan que para que se configure la primera, debe tender a impedirse que se configure el hecho gravoso, con la utilización de medios idóneos que no se encuentren prohibidos por la ley; que aunque son respetables dichas posiciones, direccionan dichas referencias hacia elementos que derivan al

⁶⁵ Claudino Pita, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, homenaje a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998, p. 747.

concepto y presupuestos de la elusión; con relación a la evasión ilegal, se debe considerar que la evasión es siempre ilegal, ya que con voluntad, conciencia e intención dolosa, se vulnera el precepto legal y se incumple la norma, tornando el hecho evasivo en una estructuración completa. Es aquí donde interviene el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Aduanero, puesto que para la configuración de la infracción, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puede optar por no activar los presupuestos del hecho generador, o presentar declaraciones inexactas afirmando hechos que no se ajustan a la realidad.

Tarsitano expone las diferencias que radican entre la economía de opción, la elusión y la evasión, al respecto formula:

“[...] en la economía de opción, el contribuyente sabe que está actuando dentro de las posibilidades que la ley le brinda y la pasividad del intérprete le ratifica que la norma no ha querido gravar el resultado alcanzado. En la elusión, el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, pero su conducta es recalificada fiscalmente porque produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal, que se propuso alcanzar esa situación. Finalmente, en la evasión, el contribuyente sabe que está quebrando la ley, que no evita el hecho imponible, sino que sólo intenta sustraerse a la obligación tributaria mediante ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas, que pueden hallar soporte funcional en el empleo de formas jurídicas verdaderamente inadecuadas que se exhiben como mera pantalla para ocultar la realidad”⁶⁶.

Rodrigo Ugalde y Jaime García, exponen que entre elusión y evasión, existen diferencias que radican en:

“La diferencia está en que en la elusión el contribuyente IMPIDE el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aún cuando sea infrecuente. En cambio, en la evasión la obligación tributaria NACIÓ y el contribuyente mediante una *maniobra dolosa* impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto”⁶⁷.

⁶⁶ Tarsitano, A, *Economía de opción, elusión y evasión*, en ED, Suplemento Tributario del 29/9/2004. Citado por Rubén O. Asorey, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 79.

⁶⁷ Rodrigo Ugalde Prieto, Jaime García Escobar, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, segunda edición, Chile, LexisNexis, 2007, p. 99.

El criterio anterior se ajusta a la realidad chilena, concepción que no puede generalizarse, puesto que la legislación aduanera ecuatoriana, requiere para que se configure la obligación de tributar, la presentación voluntaria de la declaración aduanera y la aceptación por parte de la administración, ya que el sólo hecho que ingresen o salgan bienes del territorio, no conlleva a que se active el hecho generador; por lo tanto al verificarse una evasión aduanera total, no surten los presupuestos que activan el hecho generador, ni su expedita consecuencia que es la obligación tributaria aduanera; y, al no activarla voluntariamente el contribuyente, no existe obligación tributaria aduanera; por eso es recomendable que el legislador considere que no sólo las acciones de derecho (declaración voluntaria), son presupuestos que activan el hecho generador, sino también las acciones de hecho (evadir), que ante el presupuesto de incurrir en delito, se sigue debiendo el pago de impuestos que se pretendieron evadir (*ver: El hecho generador en el vínculo aduanero, en 4. El tributo (hecho generador)*). Para lograr evadir los controles fiscales de la administración tributaria, se utilizan varios sistemas de evasión⁶⁸.

Legislación Tributaria Ecuatoriana

En nuestro Código Tributario, se encuentran estatuidas las diferentes trasgresiones tipológicas, es así que en el artículo 315, se encuentran divididas las infracciones en: “delitos, contravenciones y faltas reglamentarias”.

Es usual que para la configuración de todo tipo de infracción en materia penal, sea necesaria que subsuma a la acción u omisión, el dolo o la culpa, que se requieren como uno de los elementos constitutivos de la infracción; el dolo se encuentra contemplado en el Art. 316 del Código Tributario reformado, en

⁶⁸ “Doble facturación, doble contabilidad, bifurcación de cuentas corrientes, subestimación de ingresos, refacturación, contratos ficticios, contrabando, manipulación de referencias, mercadeo de facturas, multiplicidad de cuentas corrientes a nombre de terceros, multiplicidad de cuentas de ahorros a nombre de terceros, usurpación de identidades, utilización de testaferros, *importaciones y exportaciones ficticias*, asignación de bienes en confianza, sobreestimación de costos, cascada jurídica y desagüe, cadenas políticas, sistemas de estancos, grupos consolidados de nivelación, tácticas domiciliarias, creación de prototipos, encubrimiento bancario por topes, créditos activos sin movimiento con cancelaciones repentinas, caja negra, ventas ficticias, las mesas de dinero, los patrimonios autónomos, simulación patrimonial, devoluciones en ventas ficticias, sobrevaluación de precios, subfacturación y sobrefacturación, procesamiento virtual, casilleros de sustitución, instalamentos no ejecutados, mecanismos a través de la disolución y liquidación de sociedades; mecanismos a través de la fusión, escisión y transformación de sociedades; mecanismos a través de la creación de fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro, mecanismos a través de empresas fachada y sociedades de papel”. Eduardo Cusgûen Olarte, *Evasión y Contrabando*, Santa Fe de Bogota Colombia, Grupo Editorial Leyer, 2000, p. 25,26.

concordancia con el Art. 14 del Código Penal⁶⁹. Los cuerpos legales referidos, consideran a los casos de defraudación con la presunción legal, de ser actos u omisiones concientes y voluntarias, siendo admisible prueba en contrario.

En compañía a la comisión de los hechos antijurídicos, se adhieren varias circunstancias, que en ciertos casos son reflejados en los vestigios o huellas encontradas en la escena del crimen, o en otros casos son verificados en las víctimas; siendo ejecutadas dichas acciones por el sujeto activo de la infracción, por lo que la legislación las define como *agravantes*, que son todos aquellos hechos y/o medios que acompañan a la infracción y que tornan a la acción o a sus efectos más alarmantes para la percepción social; de tal manera que se agrava la realidad de su simple comisión, debido a que los sujetos activos han aumentado la malicia del acto; denotando su más alto grado de peligrosidad o perversidad; consecuentemente atraen como consecuencia el juzgamiento aumentando significativamente las penas.

La Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, expedida mediante Decreto Legislativo s/n, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242, de 29 de diciembre del 2007, al reformar el Art. 318 del Código Tributario, especifica las circunstancias agravantes en el ilícito tributario⁷⁰.

Es procedente la reforma introducida, puesto que la redacción anterior, denotaba una transcripción casi literal de aquellas agravantes estatuidas en el Código Penal; y no se consideraba que muchas de aquellas, no eran aplicables técnicamente a los ilícitos tributarios, ni mucho menos aduaneros. Se debe considerar adicionalmente que el Código Penal, contempla además aquellas

⁶⁹ El Art. 14 del Código Penal, define como se debe entender la acepción dolo estatuyendo lo siguiente: “La infracción es dolosa o culposa. La infracción dolosa que es aquella en que hay el designio de causar daño, es: *Intencional*, cuando el acontecimiento dañoso o peligroso, que es el resultado de la acción o de la omisión de que la ley hace depender la existencia de la infracción, fue previsto y querido por el agente como consecuencia de su propia acción u omisión; y; *Preterintencional*, cuando de la acción u omisión se deriva un acontecimiento dañoso o peligroso más grave que aquel que quiso el agente. La infracción es culposa cuando el acontecimiento, pudiendo ser previsto pero no querido por el agente, se verifica por causa de negligencia, imprudencia, impericia, o inobservancia de la ley, reglamentos u órdenes”.

⁷⁰ “Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: **1a.** Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y, **2a.** La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores”.

circunstancias agravantes y atenuantes, que rigen para todo tipo de delitos en general, estipulados en los Arts. 30 y siguientes.

La Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, reformó el Artículo 342 del Código Tributario, en donde se define a la defraudación⁷¹ puntualizando: “Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.

La acepción anterior tiende a *agravarse*, cuando además de constituirse todos los elementos configurativos de la infracción, se revela que uno de los participantes o actores del hecho ilícito es un funcionario de la administración

⁷¹ De manera taxativa el artículo 344 del Código Tributario reformado, señala como casos especiales de defraudación, a los siguientes:

- 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;
- 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.
- 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;
- 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.
- 7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;
- 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;
- 9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;
- 10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;
- 11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;
- 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;
- 13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,
- 14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente”.

tributaria, quien incluso puede haber participado como cómplice al realizar la determinación tributaria (ref. Art. 342 Código Tributario reformado).

No todos los tipos penales tributarios, ni penales aduaneros se ajustan a los presupuestos para que opere la evasión tributaria, puesto que muchos de los tipos requieren que se presente una declaración, no obstante otros están supeditados exclusivamente al control de las administraciones.

Técnicas de detección y medidas de evasión

Existe gran variedad de técnicas y mecanismos utilizados para controlar y respaldar en cifras el índice de evasión fiscal, de esta manera se puede conocer que sector de la actividad económica, se encuentra al margen de la tributación; sin embargo de aquello, ni aún utilizando todas las técnicas conocidas, se contaría con cifras totalmente confiables, que permitan controlar, apreciar el índice e incidencia de impacto en la sociedad; sin tratar de agotar el tema, algunas técnicas comúnmente utilizadas son:

- a).-** Evaluaciones indirectas.
- b).-** Comparaciones entre el porcentaje PIB que represente los impuestos recaudados, dentro de un periodo de tiempo gravable, con relación al índice de tributación esperado por la administración.
- c).-** Comparación de datos estadísticos y específicos de un grupo de contribuyentes, cotejados con aquellos ingresos y cifras que la administración tributaria tenga registrado de aquellos grupos.
- d).-** Índice de impactos a través de cuadros estadísticos específicos, recopilando casos detectados por la administración tributaria, ya sea en auditorias, determinación tributaria, o casos de delitos flagrantes; entre otros mecanismos. No obstante se debe manejar un margen especial, para aquellos expedientes que por defraudación se han instaurado, puesto que no todos los casos son detectados, ya que este tipo de delitos se los realiza con total discreción.

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO ADUANERO

7.- EL ILÍCITO ADUANERO, CONCEPTO Y PRESUPUESTOS DEL HECHO.-

Las legislaciones aduaneras de cada estado, estatuyen los diversos tipos penales aduaneros, no sólo en base a las experiencias internas; sino que acogiendo las iniciativas de otras administraciones aduaneras y diversos organismos internacionales, han realizado un compendio de las diversas tipologías, los mecanismos y medios más usuales de cometerlos y contrarrestarlos, para sintetizarlos en bases de datos; tornándose en un parámetro de retroalimentación y de alerta para los demás estados en lo internacional, puesto que al conocer de antemano, cuál es la tendencia de los delitos económicos internacionales, el hecho motiva a que los demás Estados, consideren apropiado intercambiar su información, como la iniciativa surgida del “Convenio Multilateral para la Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas”, cuya sede es la Administración Aduanera Mexicana⁷².

Así mismo la Comunidad Andina, ha emitido la Decisión para la Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina⁷³. La República del Ecuador y los Estados Unidos de América, han suscrito el Acuerdo relativo a la asistencia mutua entre sus administraciones aduaneras⁷⁴.

Para la legislación ecuatoriana, la infracción aduanera consiste en: “[...] toda acción u omisión que viole las normas sustantivas o adjetivas que regulan 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”⁷⁵. Las

⁷² (ver. *Análisis del instrumento internacional en ANEXO G.- Cooperación entre estados, para contrarrestar el delito aduanero*).

⁷³ Adoptada mediante Decisión No. 478, publicada en el Registro Oficial No. 570, de 7 de mayo del 2002 (ver: *Análisis del instrumento internacional en ANEXO G.- Cooperación entre estados, para contrarrestar el delito aduanero*).

⁷⁴ Aprobado mediante Decisión No. 3612, publicada en el Registro Oficial No. 9, de 28 de enero del 2003.

⁷⁵ *Ley Orgánica de Aduanas*, Legislación Ecuatoriana, Art. 80. Concuerda con el inc. 1 del Art. 24 de la *Constitución Política de la República del Ecuador* y Art. 2 y 10 del *Código Penal*.

infracciones aduaneras cuentan con clasificación tripartita, dividida en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias (ref. Art. 81 LOA).

De lo que se advierte que para la configuración de la infracción aduanera, se considera entre sus elementos: la acción u omisión del sujeto activo de la infracción, el bien que no se somete a la potestad aduanera y por ende al sujeto que no activa los presupuestos del hecho generador, tornando dicho efecto como una agresión directa a los intereses del Estado, y se sustenta la norma penal en el principio de legalidad, puesto que no hay crimen, ni hay pena, sin ley previa.

Similar criterio adopta el legislador de la República Chilena, en la Ley No. 30, modificando la ley 213/53 y otras leyes posteriores No. 18.768 y 18.853 que en su Art. 176 define al delito como “fraude aduanero”⁷⁶.

Presupuestos del hecho

Es necesario destacar que uno de los elementos más importantes para que se configure el delito en materia penal y penal aduanera es el *dolo*, cuya acepción se encuentra establecida en el Art. 14 del Código Penal, mientras que para las demás infracciones sean éstas contravenciones o faltas reglamentarias, es necesario que se haga presente tan solo uno de los tipos de culpa, *la trasgresión a la norma*⁷⁷; en sí dichos elementos, se acompañan de otros que cada tipo penal contiene y son fundamentalmente necesarios para que se configure la infracción.

A la LOA se ha incorporado un listado casi exhaustivo de las acciones u omisiones consideradas como delitos aduaneros; pero tras observarse legislaciones de otros países y la práctica aduanera, conlleva a inferirse que dicho listado no es exhaustivo; ya que el bien jurídico que se protege, tiende a vulnerarse continuamente, debido que el sujeto activo de la infracción con el devenir del tiempo, idealiza nuevas y múltiples maneras de no someterse al

⁷⁶ “[...] todo acto que elude o frustra las disposiciones aduaneras precitadas –ordenanza aduanera- con el ánimo de perjudicar los intereses fiscales de cualquier forma” En la misma norma se tipifica al “contrabando” definiéndolo como: “el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudieran corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la Aduana con arreglo a esta Ordenanza y los Reglamentos. Es también contrabando el hecho de hacer pasar mercancías extranjeras de un territorio de régimen tributario especial a otro de mayores gravámenes o al resto del país en la forma indicada anteriormente e introducir o extraer del territorio nacional mercancías cuya importación o exportación se encuentre prohibida”.

⁷⁷ Art. 81 LOA, que concuerda con el Art. 10 del *Código Penal* y Art. 315 del *Código Tributario*.

control y vulnerar la legislación aduanera; tanto más que en su reglamento, se adhieren otros hechos como el acta de faltantes y sobrantes.

Ni en el Código Penal, ni en el Código de Procedimiento Penal, se refiere expresamente que sus principios deban regir la actividad del sistema penal aduanero, no obstante éste último aplica los principios que rigen al Derecho Penal Común, rama que goza de total autonomía y que es su fuente formal directa.

Martínez Bujan Pérez, al relacionar el tema con el delito económico señala:

“[...] si bien es verdad que en principio los delitos económicos deberán hallarse regidos por las mismas estructuras y reglas de imputación que han venido siendo utilizadas para la interpretación de los delitos clásicos, no lo es menos que tales estructuras y reglas no pueden ser trasladadas acríticamente, y al igual que sucede en otros sectores significativos del motejado como Derecho penal <<moderno>>, este es el reto fundamental que tiene planteado el Derecho penal económico en la actualidad, a saber, acomodar los tradicionales principios de imputación a las características de los nuevos delitos e incluso crear, excepcionalmente, nuevas estructuras de imputación, como se pone de relieve de forma especial, p. ej., en la moderna discusión sobre la responsabilidad de las personas jurídicas (...); de lo contrario, la intervención penal en esta materia estará condenada al fracaso”⁷⁸

Es así que el Derecho Penal Aduanero, goza de autonomía didáctica y de una naturaleza sui generis, ya que ocupa un singular espacio en la legislación aduanera, en donde se trata de la parte sustantiva penal, refiriendo temas como las infracciones sean estos delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, sus formas de sanción, la prescripción y otros; mientras que su parte adjetiva penal, se remite al estudio de la competencia y procedimiento aplicables, producto de lo cual se debe acudir a las disposiciones del Código de Procedimiento Penal.

Los órganos del Tribunal Fiscal de la República del Ecuador, al redactar sus sentencias toma como base los principios del Derecho Penal, para resolver sus casos⁷⁹. Así mismo los fallos de los órganos de las Salas Penales en

⁷⁸ Martínez-Buján Pérez, Carlos, Derecho Penal Económico, parte general, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1998, p. 28.

⁷⁹ “En conformidad con la doctrina general del delito, que es aplicable lo mismo al Derecho Fiscal Aduanero, el delito es la acción típica, antijurídica, culpable y reprimida por una sanción. Síguese de esto, que no

Argentina, también han sentado como precedente acudir supletoriamente a los preceptos del Código Penal: “[...] cabe recordar que en materia de derecho represivo, el silencio de una ley especial no puede, en principio, suplirse por lo que dispone otra ley especial, salvo remisión implícita a esta última, toda vez que en ese caso lo supletorio es el Código Penal”⁸⁰.

La legislación aduanera ecuatoriana, ha debido afrontar diversas dificultades, puesto que no contaba, ni cuenta, con un adecuado direccionamiento, de los aspectos adjetivos referentes a competencia y procedimiento penal. Puesto que anteriormente determinaba que el competente para conocer los expedientes por delitos aduaneros era el juez fiscal, siendo lo correcto decir juez de lo fiscal, ya que una misma persona no puede asumir las atribuciones de juez que es agente de la Función Judicial y a la vez las funciones de fiscal que es agente del Ministerio Público; y en segundo lugar, de acuerdo a las disposiciones del Código de Procedimiento Penal, normativa que asume la tendencia del imperante sistema acusatorio oral, atribuye la actuación del agente fiscal como principal protagonista de las etapas penales, otorgándole atribuciones de conocimiento, investigación, sustanciación e impulso de la acción penal; además se consagraba tres reglas de competencia que tornaban inaplicables aquellas reglas del Código de Procedimiento Penal.

El Art. 2 de la Resolución adoptada por la Corte Suprema de Justicia, de 12 de octubre del 2001, publicada en el Registro Oficial No. 431, fue acogida en su

puede considerarse aisladamente uno de estos factores para estimar la existencia del delito; pues un hecho no puede asegurarse que es el resultado de un delito, sino se comprueba que es la consecuencia de la acción de una persona, a quien debe imputársela. De la misma manera, tampoco puede asegurarse que hay delito por la acción u omisión de una persona, sin que se demuestre que el resultado de la misma, es un hecho dañoso o culposo, previsto por la Ley como infracción y sancionado por ella”.

“Tres son los elementos que se consideran como constitutivos del delito, sin cuya presencia no pueden existir delito, al menos conceptualmente: a) Tipicidad; b) Antijuricidad; y, c) Culpabilidad [...]”.

“Delito imposible, según la teoría penal, es aquel para cuya comisión el delincuente intencional no ha empleado medios unívocos. Clásico es el ejemplo que se cita en teoría, de una tentativa de asesinato, cuando el que concibe y planea envenenar a una persona realiza todos los actos preparatorios, pero al final emplea, por ejemplo, bicarbonato de sodio. No se puede calificar esa serie de hechos preparatorios como tentativa de envenenamiento, porque no se puede envenenar a nadie con bicarbonato [...]. No existiendo ni importación, ni consumo de mercaderías, ni impuestos sobre un consumo imposible, no cabe perpetrar el delito de evadir impuestos inexistentes. El delito es, pues, doblemente imposible”. Jorge Zavala Egas, *Doctrina sobre Derecho Aduanero del H. Tribunal Fiscal de la República del Ecuador*, primera edición, Guayaquil - Ecuador, Ediciones Madisa, 1977, p. 60.

⁸⁰ CSJN, Fallos, 220:1128, citado por la CNContAdmFed., Sala III, 17/11/81, in re “Bune Guerrico”, ED, t.99, n° 5521, del 14/7/82. Considerado por Héctor Vidal Albarracín, *Delitos Aduaneros*, Argentina, MAVÉ Mario A. Viera Editor, s.f., p. 47, 48.

integridad por el legislador al sustituir el Art. 86 de la LOA, por la Ley No. 93, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de octubre del 2007; sin considerar que dicha disposición es en si una norma oscura⁸¹.

Por general que parezca la acepción Función Judicial, este es un organismo que no tiene como capacidad legal, la *competencia* para conocer y juzgar los delitos; ya que ésta facultad no ha sido confiada a la estructura orgánica, ni a los organismos; sino a quienes gozan de dicha facultad como los órganos o servidores (empleados o funcionarios)⁸², tanto más que la competencia en materia penal nace de la ley (ref. Art. 19 CPP).

Es apropiado que se hubiere separado del artículo analizado, las tres reglas de *competencia* que se establecían anteriormente, puesto que el Código de Procedimiento Penal en el Art. 21, establece ocho reglas para que radique la competencia y de la manera en que se ha redactado el nuevo Art. 86 de la LOA, conlleva a seguirse los lineamientos establecidos en el Código de Procedimiento Penal; antes de dicha reforma, se extendían varios incidentes por conflictos de competencia, que ante dichas circunstancias se terminaba aplicando la LOA, por tener jerarquía orgánica sobre las demás leyes, desatendiendo de tal manera la lógica jurídica; sin considerar que las disposiciones que restringen la libertad o los derechos de las personas o limiten las facultades de quienes intervienen en el proceso, deben interpretarse restrictivamente⁸³.

Gustavo Arocena, al relacionar los delitos económicos y los delitos aduaneros, manifiesta:

⁸¹ “Art. 86.- Competencia y procedimiento.- La Función Judicial es competente para conocer y juzgar el delito aduanero. La Administración Tributaria, denunciará ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera debiendo el Juez Fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo Penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo Fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del Juez Fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y, las salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación y de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo Fiscal, de conformidad con el artículo 355 del Código Tributario Codificado”.

⁸² Establecidos de acuerdo a la Constitución y las demás leyes de la República; así lo establece el Art. 16 y 17 del Código de Procedimiento Penal (conc: Art. 3 y 7 de la Ley Orgánica de la Función Judicial).

⁸³ El Art. 15 del Código de Procedimiento Penal señala: “*Interpretación restrictiva.-* Todas las disposiciones de esta ley que restringen la libertad o los derechos del imputado o limitan el ejercicio de las facultades conferidas a quienes intervienen en el proceso, deben ser interpretadas restrictivamente”.

“Sin embargo, no debe soslayarse lo apuntado al presentar la investigación, en cuanto que esa pertenencia básica del derecho penal económico al ámbito de vigencia de los principios fundamentales que rigen el sistema de imputación penal tradicional, no perjudica la aceptación de características propias de las ilicitudes comprendidas en la noción de delincuencia económica”⁸⁴.

Los bienes jurídicos protegidos en Aduanas

El bien jurídico protegido según Jorge Luis Tosi, es: “[...] aquel que se protege al tipificar un hecho como delito”⁸⁵. El autor define el término *bien jurídico tutelado*, que conllevando a la significación de *bien jurídico protegido* deben ser entendidos como si se tratasen de sinónimos.

Raúl Plascencia Villanueva, define al bien jurídico penal como:

“[...] un interés individual o colectivo, de valor social, protegido por un tipo penal cuya existencia justifica”, agrega el autor: “La dogmática penal considera al bien jurídico como un elemento básico integrante de la estructura de los tipos penales, que justifica la existencia de la norma jurídico-penal. En consecuencia, lo interesante del bien jurídico entendido como un género es que tenga el matiz penal, no siendo de mayor trascendencia el debate en torno a si lo debemos considerar jurídico, moral o religioso. Por tanto, consideramos que debe generalizarse por la doctrina el uso del término “bien jurídico penal” y eliminarse su manejo sin dicho calificativo”⁸⁶.

Los parámetros norma y bien jurídico protegido, son indispensables en la interpretación teleológica; y, considerando que el Derecho Penal se ocupa de conductas, mientras que el Estado recepta aquellos intereses que ocupan a la cultura de los pueblos, estos parámetros tienden hacia el fin que es la vida misma.

Luis Jiménez de Asúa, en su Tratado de Derecho Penal, refiere como bien jurídico:

“[...] el interés jurídicamente protegido. Todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad [...]. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida;

⁸⁴ Gustavo A. Arocena, *Derecho Penal Económico*, tomo segundo, Córdoba, Editorial Mediterránea, 2004, p. 43.

⁸⁵ Jorge Luis Tosi, *Derecho Penal Aduanero*, segunda edición, Madrid – Argentina, Editorial Ciudad Argentina, 2002, p. 33.

⁸⁶ Raúl Plascencia Villanueva, *Los Delitos contra el Orden Económico, la responsabilidad penal de la persona jurídica*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 63.

pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico. La libertad personal, la inviolabilidad del domicilio, etcétera, eran intereses vitales antes de que las constituciones los reconociesen y las leyes penales los sancionaran. Pero los intereses vitales resultan de las relaciones de la vida entre los mismos individuos o entre los particulares y el Estado y viceversa. Las esferas de la actividad voluntaria, al ponerse en contacto, se entrelazan y chocan. De estas relaciones de la vida surge el interés que tienen para la actividad de unos, las acciones u omisiones de los otros”⁸⁷.

De tal manera el autor se adiciona a quienes piensan que el derecho penal goza de carácter finalista, corriente que sostuvo la Escuela de Derecho Penal Liberal que después de arduos debates, recuperaron como elemento al bien jurídico protegido.

Sostiene Franz Von Liszt, respecto del bien jurídico protegido, en la rama del Derecho Penal: “Si el Derecho tiene como misión principal el amparo de los intereses de la vida humana, el Derecho Penal tiene, como misión peculiar: *la defensa más enérgica de los intereses especialmente dignos y necesitados de protección, por medio de la amenaza y la ejecución de la pena, considerada como un mal contra el delincuente*”⁸⁸.

El profesor de Derecho Penal Giuseppe Bettioli, al respecto manifiesta:

“Lo que debe considerarse es el valor, pero no aislado sino más bien como una serie de valores polarizados en torno del valor “decisivo”. Puede denominárselo bien jurídico y consiste en el criterio decisivo de selección para elaborar el concepto penal individual. Primera misión de la ciencia jurídica penal es entonces la elaboración de conceptos “individuales”, es decir, conceptos deducidos de cada figura de delito, sin las cuales toda elaboración de categorías superiores resultaría imposible”⁸⁹.

Las funciones que despliegan las administraciones aduaneras, tienen estrecha relación con los pilares del Derecho Aduanero, que consisten en control, fiscalización y recaudación. Dichos pilares tienden a proteger el bien o patrimonio del Estado, la seguridad jurídica y el respeto a los deberes y derechos

⁸⁷ Luis Jiménez de Asúa, *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 4ta edición, Buenos Aires, Editorial Losada, S.A., 1964, p. 38.

⁸⁸ Citado por Luis Jiménez de Asúa, *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 4ta edición, Buenos Aires, Editorial Losada, S.A., 1964, p. 38, tomando como referencia lo manifestado por Franz Von Liszt, *Tratado de Derecho Penal*, Vol. II, Madrid, 1915 – 1917, p. 5 y sgts.

⁸⁹ Giuseppe Bettioli, *Derecho Penal*, Parte General, Bogotá, Editorial Temis, 1965, p. 56.

colectivos protegidos, conllevando que éstos mismos pilares en que se fundamenta la administración aduanera, al ser un organismo del Estado, coloque en prelación de importancia al pilar de control, por sobre los demás pilares, como el de fiscalización y en menor grado el de recaudación, por lo que cualquier trasgresión a los mismos, tornaría en una agresión directa a la función del Estado.

El Derecho Penal Aduanero ha superado ya varias etapas en categorizar al bien jurídico protegido, puesto que en un inicio se tornaba como imprescindible el pilar de Recaudación, seguido del pilar de Control; es así que Carlos Ferro, acogiendo lo manifestado en la legislación aduanera argentina expresó: “[...] el elemento intencional y la clandestinidad eran indispensables en la configuración del contrabando, pero que en menor medida también lo era el perjuicio fiscal”.⁹⁰

Superada dicha fase el Derecho Penal Argentino incrementó en su ley 14.129 inciso final del Art. 187 de la Ley de Aduana lo siguiente: “[...] para la configuración de este delito no es necesaria la concurrencia de perjuicio fiscal”. En lo posterior se tornó en innecesario que se verifique un perjuicio fiscal; por lo que evidentemente pasó a suplir dicha primacía, otro pilar del derecho aduanero “el control”; que en la actualidad es lo que pretende protegerse, ya que al vulnerarse acompañado de los elementos del tipo penal, conlleva a la verificación del delito aduanero. Comparte este criterio Francisco D’Albora al señalar: “El núcleo de la tutela jurídica del contrabando es la protección de esa legislación específica de la aduana, en otros términos, el régimen de control aduanero”.⁹¹

Existen varias razones para haber superado aquella etapa, y una de ellas es que existen mercancías que no son susceptibles de tributos aduaneros, sea por no tener valores grabados (muestras comerciales), en otras por no imponerse tributos en las gacetas arancelarias; mientras que otras por ser exentas del pago de impuestos cuando se verifican determinados presupuestos (*ver: 5.- Exenciones del pago de tributo al comercio exterior*); debiendo en todo caso cancelar por concepto de tasas, por la prestación del servicio que brinda la Administración Aduanera. Por lo tanto, si el pilar de la recaudación, constituiría el

⁹⁰ Carlos A. Ferro, *Procedimiento Administrativo Penal en Materia Aduanera*, Buenos Aires, Sociedad Bibliográfica Argentina, 1942, p. 23.

⁹¹ Francisco D’Albora, *Tratado de Derecho Penal Especial*, tomo IV, Buenos Aires, La Ley, 1970, p. 195.

principal bien jurídico protegido, qué sucedería con las mercancías, en los presupuestos anteriormente referidos.

De otra parte la tendencia doctrinal e internacional concuerda con lo referido, ya que torna en defectible relevancia al pilar de la recaudación, restándole primacía y colocándolo en evidente relatividad respecto al pilar del control aduanero, constituyéndose de tal manera el control en un continente (bien jurídico genérico) y el pilar de la recaudación en un bien jurídico contenido que depende en ciertos casos del primero (otros bienes jurídicos específicos).

El autor argentino Héctor Vidal al respecto manifiesta:

“El actual Código Aduanero continúa en esa línea de precisar más el contenido del contrabando, de manera que quede en claro que lo tutelado no es la recaudación fiscal, ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el adecuado, normal y eficaz ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercancías”⁹².

Dichas tendencias respecto al bien jurídico protegido, han sido acogidas en la legislación ecuatoriana, ya que mediante un artículo innumerado, agregado por la Ley No. 93, publicada en el Registro Oficial Suplemento 196, de 23 de octubre del 2007; se incorpora por primera vez en la legislación ecuatoriana al término control⁹³.

⁹² Héctor Guillermo Vidal Albarracín, *Delitos Aduaneros*, Argentina, Mave Mario A. Viera Editor, 2006, p. 89.

⁹³ “El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional, inclusive la mercadería que entre y salga de las zonas francas, por cualquier motivo. Así mismo, se ejercerá el control aduanero sobre las personas que intervienen en las operaciones de comercio exterior y sobre las que entren y salgan del Ecuador. El control aduanero se realizará en las siguientes fases de conformidad con la normativa internacional establecida para el efecto: control anterior, control concurrente y control posterior. Cuando una de las dos instituciones así lo requiera, el control posterior se realizará mediante acciones coordinadas entre la Corporación Aduanera Ecuatoriana y el Servicio de Rentas Internas. Para estos efectos, la Corporación Aduanera Ecuatoriana podrá solicitar información a la Superintendencia de Bancos y Seguros respecto de las cuentas bancarias de los importadores y exportadores, sin las restricciones del sigilo bancario”.

El *Régimen Andino sobre Control Aduanero*, Decisión No. 574, adoptada por la Comisión de la Comunidad Andina, dado en la ciudad de Lima, Perú, a los 12 días del mes de diciembre del año 2003, publicado en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004, en su Art. 4, establece: “a) Control anterior, el ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías; b) Control durante el despacho, el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el

Se reprime el ingreso o salida de mercancías no sometidas al control aduanero, ya que la sociedad aspira *proteger la potestad aduanera*, puesto que la Administración representa al Estado, al orden establecido y a su misión de control de las operaciones aduaneras; y, en segundo lugar tiende a proteger el interés fiscal, recaudando tributos para viabilizar programas sociales, basados en principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad, tendiente a asegurar una existencia digna e igualdad de derechos y oportunidades para acceder al trabajo, a los bienes, servicios y a la propiedad de los medios de producción (ref. Art. 242 Constitución Política de la República), reprimiendo la *competencia desleal*, ya que no sólo se perjudica al Estado, sino que se adquiere ventajas indebidas, en detrimento de quienes si cumplen con la normativas aduaneras, tornándose en una defectible competencia que genera un evidente desequilibrio en las escalas de la oferta, haciendo que los empresarios e industriales quiebren y con ello se perjudiquen sus trabajadores, que son a su vez quienes consumen los bienes y servicios de los demás sectores industriales.

En tercer lugar aunque no tienen un substrato empírico inmediato, divisible en el orden económico, la competencia, la propiedad intelectual, la fe pública, entre otros, es importante reprimir *el tráfico ilícito de mercancías*, ya que de tal manera se impide que transiten libremente y sin control: sustancias estupefacientes o psicotrópicas, alimentos sin certificación sanitaria, medicamentos que se encuentren en malas condiciones o sean adulterados, maquinaria usada, ropa usada infectada, o todas aquellas mercancías de prohibida importación; u otras que atenten la soberanía nacional, material y repuestos calificados como bélicos; y la defensa de especies de flora y de fauna que se encuentren protegidas o en peligro de extinción, entre otras.

momento del levante o embarque de las mercancías; y, c) Control posterior, el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero”.

8.- ANÁLISIS PARTICULAR DE LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO ADUANERO.-

Los legisladores de los diferentes países, al tratar de alcanzar una adecuada definición de delito aduanero, han expuesto esta acepción que rige dentro de cada uno de sus estados, sin que exista coincidencia entre unos y otros, rescatándose en común que han pretendido seguir los lineamientos de Kyoto y la OMA sobre el delito aduanero⁹⁴, en el caso de la legislación ecuatoriana 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”⁹⁵.

El Art. 83 de la LOA, estatuye los diversos tipos penales aduaneros, que no constituyen una lista exhaustiva puesto que una serie de figuras se encuentran establecidas en su Reglamento y en otras normas, que adhieren ciertas conductas penales de carácter aduanero; los que se encuentran en la LOA son:

A).- La entrada de mercancías al territorio aduanero, o la salida de él sin el control de la administración aduanera

El Art. 2 de la LOA señala que el territorio aduanero comprende las zonas primaria y secundaria; siendo la primera aquel espacio interior de los puertos y aeropuertos, recintos aduaneros y locales habilitados en las fronteras terrestres; u otros lugares fijados por la administración aduanera, donde se efectúen operaciones de carga, descarga y movilización de mercancías procedentes del

⁹⁴ La OMA define como fraude comercial lo siguiente: "Cualquier infracción o delito contra estatutos o disposiciones regulatorias en que la aduana sea responsable de asegurar su cumplimiento, incluyendo: Evadir o intentar evadir el pago de derechos-aranceles-impuestos al flujo de mercancías. Evadir o intentar evadir cualquier prohibición o restricción a que estén sujetas las mercancías. Recibir o intentar recibir cualquier reembolso, subsidio u otro desembolso al cual no se tiene derecho legítimo. Obtener o intentar obtener en forma ilícita algún beneficio que perjudique los principios y las prácticas de competencia leal de negocios".

⁹⁵ *Ley Orgánica de Aduanas*, Art. 82, concuerda con el Art. 342 del *Código Tributario reformado*.

exterior o con destino a él; mientras que las zonas secundarias, son aquellas zonas restantes de las primeras y que se encuentran en territorio ecuatoriano.

El territorio aduanero ecuatoriano, considerado como concepto jurídico aduanero, coincide con el territorio nacional considerado como concepto político jurídico, no así en otras legislaciones aduaneras como la Argentina⁹⁶, en que el territorio nacional no coincide con el aduanero, donde incluso se conceden enclaves⁹⁷; o en otras legislaciones el territorio aduanero puede coincidir con el territorio comunitario, como lo denota la experiencia europea, que producto de la suscripción del Tratado de Roma de 1958, por la que se creó la Comunidad Económica Europea (CEE), ahora cuentan con un territorio aduanero único, producto de su unión aduanera. De allí que en un Estado puede existir uno o varios territorios aduaneros, y a la inversa, varios estados pueden formar parte de un territorio aduanero.

Pero qué comprende nuestro territorio: El Art. 2 de la Constitución Política de la República del Ecuador, caracteriza al territorio ecuatoriano como: “[...] inalienable e irreductible, comprende el de la Real Audiencia de Quito con las modificaciones introducidas por los tratados válidos, las islas adyacentes, el Archipiélago de Galápagos, el mar territorial, el subsuelo y el espacio suprayacente respectivo”.

Por su parte el Art. 609 del Código Civil instituye como mar territorial y de dominio nacional al mar adyacente, hasta la distancia de doscientas millas marinas, que deben ser medidas desde las coordenadas más sobresalientes de la costa continental ecuatoriana, así como de las islas más extremas de la Provincia Insular de Galápagos y desde los puntos de la más baja marea, según la línea de base señalada por decreto ejecutivo. En el artículo referido se ha establecido además lo que se entiende por aguas interiores; la posibilidad que a través de

⁹⁶ El Art. 3 del Código Aduanero Argentino señala: “No constituye territorio aduanero, ni general ni especial: a) El mar territorial argentino y los ríos internacionales; b) Las áreas francas; c) Los exclaves; d) Los espacios aéreos correspondientes a los ámbitos a que se refieren los incisos precedentes; e) El lecho y subsuelo submarinos nacionales. En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en este Código”.

⁹⁷ El Art. 4.1 del Código Aduanero Argentino, permite enclaves, que consisten en ciertos ámbitos sometidos a la soberanía de otro Estado, que una vez que se suscriben convenios internacionales, se aplica la legislación aduanera nacional, del Estado que lo permite, en lugares que pertenecen a otro Estado, por lo que no forman parte del territorio aduanero, del Estado que lo permite.

tratados internacionales se determinen zonas más amplias para la policía y protección marina, prevaleciendo en todo caso lo expuesto en dichos tratados; así como también a través de decretos ejecutivos se determinen diferentes zonas del mar territorial, que se sujetarán a régimen de libre navegación marítima o de tránsito inocente para naves extranjeras. Como excepción a este tipo penal se encuentra la posibilidad de un posible naufragio, situación que el legislador lo ha proveído en el Art. 620 del Código Civil⁹⁸.

Las personas, mercancías o medios de transporte, pueden ingresar o salir del territorio solamente por los lugares, días y horas habilitados por el Directorio de la CAE; puesto que quedan sujetos al control de la Administración Aduanera, debiendo dirigirse por vía habilitada, hacia la bodega de almacenamiento temporal (ref. Art. 30 LOA). El Gerente General extenderá la solicitud al Directorio de la CAE, para que mediante resolución publicada en el Registro Oficial, se habilite o se cierre temporal o definitivamente los lugares, vías y las horas de cruce de frontera (ref. Art. 24 RGLOA).

B).- La carga o descarga de mercancías de un medio de transporte sin control de la administración aduanera

A la administración aduanera le corresponde desplegar una gama de procedimientos y políticas aduaneras, tendientes al cumplimiento de los objetivos económicos, sociales y de seguridad nacional, que determine el Estado. Para dicho efecto la Constitución, los instrumentos legales internacionales y nacionales, conceden de manera privativa potestad a la CAE, quien puede otorgar en concesión ciertos servicios⁹⁹.

Una de las facultades de la Aduana es inspeccionar todo medio de transporte que se dirija al exterior o proceda de el, (ref. literal b Art. 8 de la

⁹⁸ “Las naves nacionales o extranjeras no podrán tocar ni acercarse a ningún paraje de la playa, excepto a los puertos que para este fin haya designado la ley; a menos que un peligro inminente de naufragio, o de apresamiento, u otra necesidad semejante las fuerce a ello. Los capitanes o patrones de las naves que de otro modo obraren, estarán sujetos a las penas que las leyes y ordenanzas respectivas les impongan. Los naufragos tendrán libre acceso a la playa, y serán socorridos por las autoridades locales”.

⁹⁹ “La sujeción a la potestad aduanera comporta el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que regulen la entrada o salida de mercancías; el pago de los tributos y demás gravámenes exigibles que aunque correspondan a diferentes órganos de la Administración Central o a distintas administraciones tributarias, por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar la Aduana”. *Ley Orgánica de Aduanas*. Art. 7, concuerda con los Arts. 64, 65, 66 y 80 del Código Tributario.

LOA)¹⁰⁰, todo medio o unidad de transporte será recibido en la zona primaria por el distrito de ingreso, al que presentarán los siguientes documentos exigibles: “manifiesto de carga internacional o carta de porte, lista de pasajeros y tripulantes, lista de suministros y rancho; y, guía de valija postal, en su caso”(ref. Art. 31 LOA), cumplida la recepción legal el Gerente Distrital o su delegado es quien declarará la libre práctica, para la carga, descarga y demás operaciones aduaneras, pudiendo previamente disponer:

- a) La inspección del medio de transporte y su carga;
- b) Las medidas de seguridad necesarias en el medio de transporte cuando existan mercancías susceptibles de ser desembarcadas clandestinamente;
- c) Solo la verificación exclusiva de los documentos requeridos en la ley; y,
- d) La vigilancia temporal sobre el medio de transporte y su mercancía.

El manifiesto de carga deberá ser entregado por el transportista o su representante a la CAE, vía transferencia electrónica de datos, que para los medios de transporte marítimos y aéreos, deberán consignarse antes de su arribo. La falta de presentación del manifiesto antes de la llegada del medio de transporte, constituye *delito* y no se autorizará la libre práctica del medio¹⁰¹.

Del sinnúmero de referencias descritas, que rigen no sólo el ámbito nacional sino además internacional, denota en comprensible pero no admisible,

¹⁰⁰ Art. 8 LOA.- “Facultades de la Aduana.- Son facultades de la Aduana, las siguientes: a) Aprender las mercancías no declaradas o no manifestadas y los objetos abandonados en las proximidades de las fronteras; b) Inspeccionar todo medio de transporte que se dirija al exterior o proceda de él; c) Aprender a las personas y medios de transporte que trafiquen con sustancias estupefacientes y psicotrópicas y ponerlos a órdenes de la autoridad competente; d) Someter a inspección personal a quienes crucen la frontera, cuando exista la presunción de delito aduanero; e) Aprender objetos o publicaciones que atenten contra la seguridad del Estado, la salud o moral públicas, de conformidad con las leyes y reglamentos respectivos; f) Recibir declaraciones e informaciones y realizar las investigaciones necesarias para el descubrimiento, persecución y sanción de las infracciones aduaneras; g) Proceder a la captura de los presuntos responsables en los casos de delito flagrante, conforme a lo que se dispone en el Código Tributario; h) Ejercer la acción coactiva directamente o mediante delegación; i) Coordinar con la Dirección Nacional de Migración el registro de los viajeros frecuentes, tomándose como tales a quienes realicen viajes internacionales por lo menos una vez al mes, y remitir el listado trimestralmente al SRI; j) Poner en conocimiento del Ministerio Público, de forma inmediata, los hechos de los que se desprenden delitos tributarios aduaneros y las personas detenidas por delito flagrante, para el desarrollo de las acciones legales pertinentes; y, k) Las demás atribuciones que señalen la ley y su reglamento. Nota: El presente artículo fue reformado por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de Octubre del 2007.

¹⁰¹ De conformidad con el literal i) del Art. 83 de la Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia con el inciso final del Art. 26 de su Reglamento. (ref. Art. 26 RGLOA e inciso final del Art. 1 de la Resolución No. 0348, que regulan el Procedimiento de Control de las operaciones aduaneras marítimas).

que los sujetos traten de evitar el control aduanero, cargando o descargando mercancías, puesto que de tal manera se evitaría la presentación de documentos y formalidades requeridas; lo cual se tornaría en una agresión directa contra la potestad aduanera.

c).- El lanzamiento de mercancías de un medio de transporte, eludiendo el control aduanero

En la normativa aduanera se encuentra referido todo un universo de bienes, que como tal abarca la palabra *mercancías*, señala el Art. 1 de la LOA: “[...] mercancías son los *bienes corporales muebles* de cualquier clase”. Dicha definición otorgadas por el legislador, no alcanzan a contener, ni precisar todas las acepciones que son sujetas de importación o exportación o de delito aduanero.

Gustavo A. Arocena, en base a la experiencia argentina refiere:

“Mercadería es, por su parte, todo objeto que fuere susceptible de esa importación o exportación (Código Aduanero, artículo 10, apartado 1). Igualmente se consideran “mercadería” a los fines del Código Aduanero, las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios (Código Aduanero, artículo 10, apartado 2, letra a); y los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual (Código Aduanero, artículo 10, apartado 2, letra b)”¹⁰².

Por lo tanto es necesario recomendar al legislador, que amplíe dicha definición, para que la entrada o salida de mercancías del territorio aduanero, no solamente se remita a los bienes corporales muebles, sino que se considere también aquellos susceptibles de importación o exportación como los servicios, derechos como la propiedad intelectual, el desarrollo de software.

Los *bienes* de acuerdo al Código Civil se clasifican en bienes corporales o incorporales; siendo los primeros los que cuentan con un ser real y pueden ser percibidos por los órganos de los sentidos, mientras que los incorporales

¹⁰² Gustavo A. Arocena, *Derecho Penal Económico*, tomo 2, Córdova, Editorial Mediterránea, 2004, p. 77, 78.

constituyen los derechos (ref. Art. 583 Código Civil, concuerda con el Art. 105 Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante).

Se subclasifican los bienes corporales, en *bienes muebles* e inmuebles (ref. Art. 584 Código Civil); siendo muebles aquellos que se pueden transportar de un lugar a otro, por sí mismos como los animales o semovientes, o por fuerza externa, como las cosas inanimadas; se exceptúan los que siendo muebles por naturaleza, se reputan inmuebles por su destino, según el Art. 588 del Código Civil (ref. Art. 585 Código Civil).

Las cosas muebles se dividen además en bienes fungibles y no fungibles, el Art. 593 *ibídem* caracteriza que las primeras son las que no puede hacerse un uso conveniente a su naturaleza sin que se destruyan, como el caso de las especies monetarias, cuando perecen para quien las emplea como tales; con relación a las cosas no fungibles éstas son aquellas que no se destruyen.

El lanzamiento de mercancías de un medio de transporte, comprenderá aquellos bienes muebles corporales, fungibles; e incluso, aquellos bienes corporales que se reputan muebles, o los frutos de los inmuebles; respecto a los bienes corporales muebles, constituyen un elemento del tipo penal, cuando estos sean arrojados desde el medio de transporte para eludir el control aduanero; sin embargo se encuentra supeditado como elemento subjetivo el dolo; ya que el sólo hecho de lanzar las mercancías, de un medio de transporte, puede no deberse a un hecho doloso, cuando ésto se realiza para salvar la nave de un mal eminente.

Considerando que la mercancía pudiere ser transportada a través de medios de transporte internacionales, cabe destacar que es obligación de la Administración Aduanera, informar cuando establezca que el transportista autorizado, es responsable de una infracción o delito aduanero; cursando la noticia sobre este hecho al organismo nacional competente del país miembro de la Comunidad Andina; quien a su vez, deberá poner en conocimiento del

organismo nacional competente del país de origen del transportista, para que se tomen las medidas correctivas¹⁰³.

De los instrumentos de Derecho Comunitario referidos (*ver: nota al pie*), se desprende que son varios los organismos que participan, en forma conjunta y ordenada para coordinar y/o desplegar su control, como las autoridades de transporte, aduana, migración, sanidad vegetal y animal, policía, y otros; tanto en el plano nacional como en el internacional, así lo revela la Comunidad Andina¹⁰⁴.

Lo referido, corresponde a los medios de transporte por carretera; sin embargo los demás medios de transporte como los fluviales o marítimos y aéreos deben observar los requerimientos que cada instrumento lo exige¹⁰⁵; de otra parte no solo los instrumentos comunitarios rigen el transporte internacional, sino a la par se debe considerar aquellos tópicos del Derecho Internacional Público¹⁰⁶.

Los elementos inintencionales del sujeto activo en este tipo penal, pueden obedecer a múltiples circunstancias; ya que por considerarlo el capitán de una nave, tripulantes, o propietario, durante su travesía pudieran estar obligados al lanzamiento de las mercancías del medio de transporte, sin que dicha acción sea dolosa, por lo que carece de responsabilidad aquel que hubiere lanzado mercancías desde un medio de transporte, si se encontró motivado por las circunstancias que acompañan a la echazón, avería gruesa, abordaje, arribo

¹⁰³ Lo dispone el Art. 175 de la Decisión No. 399 sobre el Transporte Internacional de mercancías por carretera, sustitutoria de la decisión No. 257, publicada en el Registro Oficial No. 27, de 20 de marzo de 1997; en concordancia con el Reglamento a la Decisión 399 sobre el Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, adoptada en la Resolución No. 300 de la Comisión de la Comunidad Andina, publicada en el Registro Oficial No. 365, de 20 de enero del 2000.

¹⁰⁴ Entre los procedimientos y formalidades que se deben adoptar para transporte internacional por carretera, al ingresar a un territorio se debe portar los siguientes documentos: Certificado de Idoneidad, permiso de prestación de servicios, certificado de habilitación del vehículo, certificado de registro de la unidad de carga para transporte internacional de mercancías por carretera, permiso especial de origen para transporte internacional por cuenta propia de mercancías por carretera, permiso especial complementario para transporte internacional por cuenta propia de mercancías por carretera, certificado de registro de la unidad de carga para transporte internacional por cuenta propia de mercancías por carretera, carta de porte internacional por carretera (CPIC), manifiesto de carga internacional (MCI), libreta de tripulante terrestre; y, certificado provisional de tripulante terrestre. Ref. Art. 47 Reglamento a la Decisión 399 sobre el Transporte Internacional de Mercancías por Carretera.

¹⁰⁵ *Ver: Anexo B).-Decisiones de la Comunidad Andina sobre Transporte.*

¹⁰⁶ El Derecho Internacional ha plasmado entre otros tópicos el Derecho del Mar (zona contigua, plataforma continental, zona económica exclusiva, islas, archipiélagos, estados sin litoral, alta mar, fondos marinos y oceánicos, los espacios polares [ártico - antártico]), Navegación Aérea (espacio aéreo suprayacente [vuelos regulares, vuelos no regulares, el cabotaje, zonas prohibidas], Navegación ultraterrestre (principios, objetos espaciales, comunicaciones, responsabilidad internacional).

forzoso, naufragio o varada, que se encuentran establecidos en el Código de Comercio, y que son acogidos por la costumbre y convenios internacionales.

D).- La modificación del estado de las mercancías entre el punto de franqueamiento de la frontera aduanera y el distrito de destino

Las mercancías pueden cambiar su estado, peso, cantidad o esencia, debido a diversos factores sean estos endógenos, exógenos, por actos voluntarios o involuntarios de quienes tienen a su cargo el riesgo, transporte o almacenamiento. Son varios los factores que pueden alterar el estado como:

En el caso de mercancía sólida, el exeso de lluvia sobre la misma; en el caso de mercancía líquida, el exceso de calor sobre la misma; la inadecuada manipulación de la mercancía; la deficiente colocación de materiales de embalaje; el sólo transcurso del tiempo y el medio ambiente pueden alterar su contenido; las vías de segundo y tercer orden, como los caminos pedregosos o culebreros; los denominados cambiazos, que pueden ir acompañados de la destrucción de los prescintos o sellos.

Sin embargo a excepción del último de los factores referidos, éstas no son causas suficientes para que se fundamente sobre éstos hechos una presunción de delito aduanero, puesto que para el efecto se necesita concomitante al hecho, la existencia de un factor subjetivo como el dolo, acompañado de todos aquellos actos externos o hechos motivados que se ejercitan sobre la mercancía y que salen del ámbito de las ideas para plasmarse en la ejecución de hechos reales en un ámbito espacial; de tal manera que el estado, peso, cantidad o esencia de las mercancías cambien, al ser transportadas entre el punto de franqueamiento de la frontera aduanera y el distrito de destino. Es necesario que el hecho sea querido y esperado por el sujeto activo de la infracción, sin desconocer que algunas veces, puede obedecer a una circunstancia de error o culpa, o se aparten de la voluntad humana, situaciones que no pueden alejarse de la actividad aduanera.

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

El Art. 620 del Código Civil ha dejado como precedente, que no deban utilizarse lugares, puertos o vías que no sean las habilitadas exclusivamente para actividades aduaneras¹⁰⁷. Franqueando que se puede utilizar lugares, puertos o vías no habilitados, ante el advenimiento de un peligro inminente de naufragio, de apresamiento u otro, en el caso de medios marítimos; de tal manera se ejemplifica las *acepciones* de caso fortuito¹⁰⁸ y de fuerza mayor¹⁰⁹.

Dichas eximentes de responsabilidad se encuentran contempladas en el Art. 15 del Código Penal, al estatuir: “La acción u omisión prevista por la Ley como infracción no será punible cuando es el resultado de caso fortuito o fuerza mayor”.

F).- El abandono de mercancías en lugares contiguos o cercanos a las fronteras

Existen varias categorías de abandono de mercancías en la legislación aduanera, abandono expreso, abandono tácito, y la tentativa de abandono, cada una conlleva a una situación jurídica distinta.

El *abandono expreso*, lo refiere el Art. 24 de la LOA, es aquella renuncia escrita e irrevocable, del derecho de propiedad sobre las mercancías, por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria; o, de quien tiene la facultad jurídica de realizarlo a favor del Estado, se perfecciona con la aceptación del Gerente Distrital donde se encuentra la mercancía, y conlleva que se extinga la obligación

¹⁰⁷ “Las naves nacionales o extranjeras no podrán tocar ni acercarse a ningún paraje de la playa, excepto a los puertos que para este fin haya designado la ley; a menos que un peligro inminente de naufragio, o de apresamiento, u otra necesidad semejante las fuerce a ello. Los capitanes o patrones de las naves que de otro modo obraren, estarán sujetos a las penas que las leyes y ordenanzas respectivas les impongan. Los naufragos tendrán libre acceso a la playa, y serán socorridos por las autoridades locales”. Concuera con la *Ley Orgánica de Aduanas*, Art. 7, y con los Arts. 64, 65, 66 y 80 del Código Tributario.

¹⁰⁸ “El caso fortuito constituye eximente de la responsabilidad en los delitos o faltas, si con ocasión de ejecutar un acto lícito con la debida diligencia, se causa un mal por mero accidente, sin culpa ni intención de causarlo. Los requisitos son los siguientes: 1° subjetivos: falta de intención o dolo y de culpa o negligencia, de índole negativa; más otro positivo: la debida diligencia; 2° objetivos: que se cause un mal y que se deba a mero accidente; 3° conexos, que haya sido con ocasión de ejecutar un acto lícito”. Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo II, Argentina, Editorial Heliasta, 1997, p. 99.

¹⁰⁹ “Todo acontecimiento que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido resistirse; y que impide hacer lo que se debía o era posible y lícito. Aparece como obstáculo, ajeno a las fuerzas naturales, que se opone al ejercicio de un derecho o al espontáneo cumplimiento de una obligación. La fuerza mayor se presenta como aspecto particular del caso fortuito (v.), reservando para éste los accidentes naturales y hablando de aquella cuando se trata de acto de casos concretos de fuerza mayor se citan el incendio, la explosión, la guerra, los tumultos o sediciones” Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo IV, Argentina, Editorial Heliasta, 1997, p. 130.

tributaria aduanera; a la vez la administración aduanera debe analizar si se tratan de mercancías fungibles, ó de fácil descomposición, para que éstas sean donadas a instituciones de asistencia social, beneficencia o educación, previamente designados por el Gerente General de la CAE. El plazo para extender la solicitud de abandono es de quince días, contados a partir del arribo de la mercancía, siempre que no se hubiere presentado declaración aduanera o que se presuma la existencia de un delito aduanero. Señala a su vez el Art. 10 del Reglamento de la LOA, que tendrá carácter de acto administrativo ejecutoriado, no susceptible de la interposición de recursos administrativos, ni contenciosos. Si el valor de las mercancías abandonadas difieren, sea por exceso o por faltante, de aquel monto pecuniario de la obligación tributaria cancelada, la Administración Aduanera deberá cobrar los valores faltantes, o emitir la nota de crédito que corresponda (conc: Código Civil: Art. 593).

El *abandono tácito* es aquella presunción legal, ante la presencia de mercancías rezagadas, que se encuentren en zona primaria o secundaria y respecto de aquellas se desconoce a su propietario, consignatario o consignante; el procedimiento a seguirse en estos casos es el dispuesto en el Art. 26 de la LOA, respecto de las cuales procede que se declare el decomiso administrativo¹¹⁰, que conlleva a la pérdida de la propiedad de las mercancías por declaratoria del Gerente Distrital, mediante resolución firme y ejecutoriada; procede además aplicarse dicha medida administrativa, cuando se tratan de mercancías náufragas, o aquellas que hubieren sido sustraídas de los recintos aduaneros, o medios de transporte, y se ignore quien es su propietario, consignatario o consignante; mercancías de prohibida importación, que no se hubieren reembarcado; o aquellas que les faltare el certificado de inspección, o que debiendo ser reembarcadas, no se ha realizado dentro de 15 días, posteriores a la resolución (conc: Código Tributario: Arts. 323 y 328).

¹¹⁰ “En los casos previstos en los literales a), b) y c) del Art. 26 de la LOA, y una vez puestas las mercancías a disposición del Gerente Distrital, éste publicará el listado de las mismas. Si realizada la publicación no se presenta el propietario de las mercancías dentro del plazo de 15 días, el Gerente Distrital mediante resolución declarará el decomiso administrativo de ellas, en virtud del cual las mercancías pasan a propiedad del Estado. Si dentro del plazo de 15 días de la publicación, se presenta el propietario de las mercancías, éstas le serán restituidas previo el pago de los tributos aduaneros así como los gastos y multas a que hubiere lugar, excepto en el caso de las de prohibida importación”. *Reglamento General a la LOA*, Art. 12, publicado en el Registro Oficial No. 158, el 7 de septiembre del 2000.

La *tentativa de abandono*, no podrá llegar a constituirse en el grado de desplegarse un tipo penal aduanero independiente como tal, ya que de su parte podría revelar la iniciación de actos conducentes a la realización del tipo penal, sin embargo al ser sorprendido el sujeto activo de la infracción, ineludiblemente se transforma esta figura en cualquiera de los diversos tipos penales aduaneros; ya que podría presumirse que ingresan o egresan mercancías al territorio aduanero; o, carga o descarga mercancías de un medio de transporte; o, se encuentra lanzando mercancías de un medio de transporte; u otros tipos penales que tienen en común que se ha tratado de eludir el control de la administración aduanera. Lo cual revela claramente que la tentativa de este tipo penal, conlleva a la realización de un tipo penal cristalizado en todos sus elementos.

Mientras que si posterior al abandono de las mercancías se identifica a quien pretendió evitar el control aduanero o el pago de tributos, el hecho ya no se trata de una tentativa de abandono, puesto que los elementos conllevarían a presumir que se ha configurado el delito de abandono consumado.

Es frecuente en este tipo de infracción que los Agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera, impidan que el sujeto activo de la infracción, ejecute los actos idóneos y conducentes para ingresar al territorio nacional, con mercancías que deberían sujetarse a la potestad aduanera, pero por causas ajenas a su voluntad, son descubiertos cuando se encontraban desplegando el hecho criminoso, este hecho ya no se trataría de una tentativa, sino de un delito frustrado. De otra parte no sería procedente iniciar un proceso penal, por el hecho de encontrar mercancías, en un lugar contiguo o cercano a la frontera, si respecto a éstas no se revela su nexo causal entre dicha materialidad, con el responsable de su abandono, pues de no identificarse al responsable se entendería que tal mercancía se encuentra rezagada, por lo que sería procedente iniciar los procedimientos administrativos para que opere el abandono tácito, mas no un proceso penal, debido a dicho obstáculo legal.

G).- La venta, transferencia o el uso indebido de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos de pago de impuestos, o con

exoneración total o parcial, sin la autorización previa del gerente competente.-

En el comercio exterior se ha establecido una serie de formalidades aduaneras, a las que deben someterse todas aquellas mercancías que pretendan ser ingresadas de un país a otro, estas obedecen al sinnúmero de necesidades de los usuarios del comercio exterior; conocidas como regímenes aduaneros.

Los regímenes aduaneros se clasifican en Regímenes Comunes, Especiales y Particulares o de Excepción. Los regímenes comunes son la importación y la exportación a consumo, que no son suspensivos, ni liberatorios del pago de impuestos, mientras que los segundos y terceros tipos, permiten la suspensión del pago de impuestos o una exoneración total o parcial, entre ellos se encuentran:

El Tránsito Aduanero, es un régimen especial, que consiste en la movilización de las mercancías, de una oficina distrital a otra del país o con destino al exterior, bajo control aduanero (ref. Arts. 57 LOA, 70-74 RGLOA).

La Importación Temporal con Reexportación en el mismo estado, es un régimen suspensivo del pago de impuestos, las mercancías permanecen en el país por el plazo máximo de 180 días, considerando la finalidad para lo cual se destinarían, plazo que al vencerse conlleva a que sean reexportadas en el mismo estado, su inobservancia es considerado como delito (Arts. 58 LOA, 77 RGLOA).

La Importación Temporal para Perfeccionamiento Activo, es un régimen *suspensivo* del pago de impuestos, consiste en la recepción de mercancías extranjeras en el territorio aduanero durante cierto plazo, para reexportarlas luego de un proceso de transformación, elaboración o reparación (59 LOA, 85 RGLOA).

El Depósito Aduanero es el régimen *suspensivo* del pago de impuestos, en que las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares autorizados y bajo control de la Administración Aduanera, en espera de su destino ulterior (ref. Arts. 60 LOA, 97 RGLOA).

Los Almacenes Libres y Especiales son regímenes *liberatorios* que permiten, que se almacene y venda mercancías nacionales o extranjeras, exentas del pago de impuestos a pasajeros que salen de los puertos y aeropuertos internacionales (ref. Arts. 61 LOA, 104, 106 RGLOA).

La Exportación Temporal con Reimportación en el mismo Estado, es el régimen *suspensivo* del pago de impuestos, permite la salida del territorio aduanero a mercancías nacionales o nacionalizadas para que sean utilizadas en el extranjero, durante cierto plazo con un fin determinado y posteriormente sean reimportadas sin modificación alguna (ref. Arts. 62 LOA, 109-115 RGLOA).

La Exportación Temporal para Perfeccionamiento Pasivo es el régimen *suspensivo* del pago de impuestos, permite la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas, durante cierto plazo, para que se reimporten luego de ser transformadas, elaboradas o reparadas (Arts. 63 LOA, 119, 120 RGLOA).

La Devolución Condicionada es el régimen que permite la devolución total o parcial de los impuestos, pagados por la importación de las mercancías que se exporten dentro de los plazos que señale el Reglamento General de la LOA, de aquellas sometidas en el país a un proceso de transformación; las incorporadas a la mercancía; y, los envases o acondicionamientos (ref. Art. 64 LOA).

La Reposición con Franquicia Arancelaria es el régimen *compensatorio* que permite importar mercancías idénticas o equivalentes, sin el pago de impuestos, en reposición de las importadas a consumo, que retornan al exterior después de haber sido sometidas a un proceso de transformación en el país, o que han sido utilizadas para producir, acondicionar o envasar mercancías que se exportaron (ref. Art. 65 LOA, 129 RGLOA).

Zona Franca es el régimen *liberatorio* que por principio de extraterritorialidad, permite el ingreso de mercancías, libre de pago de impuestos,

a espacios autorizados y delimitados del territorio nacional, sin control de la Administración Aduanera¹¹¹ (ref. Arts. 66 LOA, 130 RGLOA).

El Régimen de Maquila es *suspensivo* de pago de impuestos, permite el ingreso de mercancías para en lo posterior reexportarlas, luego de un proceso de transformación, su ingreso y reexportación es competencia del Gerente Distrital (ref. Arts. 67 LOA, 134 RGLOA).

En las Ferias Internacionales, se autoriza el ingreso de mercancías de permitida importación con *suspensión* del pago de tributos, por un tiempo determinado, destinadas a exhibición en recintos previamente autorizados, así como de mercancías importadas a consumo con fines de degustación, promoción y decoración, libre del pago de impuestos (ref. Arts. 68 LOA, 136 RGLOA).

El Tráfico Fronterizo permite el intercambio de mercancías destinadas al uso o consumo doméstico entre las poblaciones fronterizas, libre de formalidades y del pago de impuestos aduaneros. La CAE delimitará el área de acuerdo a los compromisos internacionales (ref. Arts. 70 LOA, 143 RGLOA).

La Zona de Libre Comercio permite el intercambio de mercancías, libre del pago de impuestos aduaneros, entre países integrantes de una zona territorial delimitada y de mercancías originarias de los mismos, sujeto a formalidades aduaneras previstas en convenios internacionales (ref. Art. 71 LOA, 144 RGLOA).

El ingreso de vehículos particulares de turismo, sometidos a convenios internacionales, requerirán la presentación de la libreta o carné de pase por Aduana, expedida por un organismo internacional; mientras que aquellos no sujetos a convenios internacionales, en el Distrito Aduanero de entrada se les exigirá, una Declaración Juramentada de Turista Propietario del Vehículo, como garantía de las obligaciones tributarias aduaneras, se autorizará el tiempo de su

¹¹¹ Esta disposición fue reformada por el Artículo innumerado, agregado por la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de Octubre del 2007, que establece: “El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional, *inclusive la mercadería que entre y salga de las zonas francas*, por cualquier motivo”.

permanencia, el que una vez vencido, conllevará a la presunción de permanencia ilegal, que es sancionado como delito aduanero (ref. Art. 82 RGLOA).

H) La tenencia o movilización de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación

Se encuentra orientado al control posterior que faculta al Gerente Distrital, disponer auditorias a las importaciones o exportaciones de mercancías, de hasta tres años anteriores, que hubieren sido realizadas al amparo de regímenes aduaneros especiales; dicho control regularmente se lo efectúa en base a constataciones documentales, contables o físicas. Dicha facultad además se extiende, a las investigaciones realizadas por los organismos de control como la Contraloría General del Estado, la Procuraduría General del Estado, el Ministerio Público del Ecuador, y el SRI en el ámbito de sus funciones. De detectarse que la mercancía no ha ingresado con documentos que acrediten su legal importación, se presume que los elementos del tipo penal se han configurado; por lo que queda expedita la vía penal aduanera, para esclarecer los hechos.

Prevé el Art. 15 del RGLOA que en el ingreso de menaje de casa y equipo de trabajo, se considera como una sola persona al grupo familiar (cónyuges e hijos), aunque los primeros estén bajo el régimen de separación de bienes. Los hijos mayores de edad deberán comprobar a la CAE, con documentos visados por el Cónsul del Ecuador del lugar donde provienen, que ejercen un trabajo remunerado independiente para hacer uso de una exoneración por separado. De establecerse por cualquier medio, diferencias entre la naturaleza y cantidad de mercancías, con la declaración visada por un Cónsul realizada por el contribuyente, se actuará conforme lo señala el artículo 83 de la LOA.

I).- La falta de presentación del manifiesto de carga total o la tenencia de mercancías no manifestadas a bordo de un transporte internacional

En la LOA no consta el término *manifiesto de carga* dentro de la lista de documentos de acompañamiento, establecidos en el Art. 44 reformado¹¹²; no obstante en su numeral a), se exige que se acompañen a la declaración aduanera el original o copia negociable del conocimiento de embarque, guía aérea o carta

¹¹² Ley No. 93, que reforma a la LOA, publicada en el Registro Oficial Suplemento 196, de 23 de octubre del 2007.

de porte; en los Arts. 31 y 32 ibidem se exige dichos documentos previa a la carga y descarga de las mercancías. La forma de presentación ha variado con el tiempo y el avance de las tecnologías de la información y comunicación (TIC's), puesto que el Art. 26 del RGLOA, establece que el Manifiesto de Carga, será entregado por el transportista o su representante a la CAE, vía transferencia electrónica de datos, para el caso de medios marítimos y aéreos, antes que se verifique su arribo. Tornándose la no presentación antes de la llegada del medio de transporte, en un presunto delito aduanero, por el que no se autorizará la libre práctica.

Mientras que a lo largo de la LOA, si se exige el manifiesto de carga, pues contempla el Art. 31, que al recibirse un medio de transporte en zona primaria, se presentará el manifiesto de carga internacional o carta de porte, lista de pasajeros y tripulantes, lista de suministros y rancho; y, guía de valija postal, en su caso, luego cumplida la recepción legal, le corresponde al Gerente Distrital o su delegado declarar la libre práctica, para la carga, descarga y demás operaciones.

El inc. 1 del Art. 32 de la LOA reformado, establece que la mercancía que provenga del exterior, por cualquier vía, deberá constar descrita en el manifiesto de carga¹¹³. A pesar de manifestar las mercancías a un puerto de destino, podrá descargar las mercancías en otro puerto habilitado, en caso fortuito o fuerza mayor y previa solicitud del transportista, dirigida al Gerente Distrital del destino original, adjuntando la Carta de Corrección, lugar en donde los consignatarios o dueños de las mercancías podrán desaduanizarlas (ref. Art. 35 LOA).

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, será sancionada con la pena establecida para el delito de falsedad de instrumentos públicos, de conformidad con el Código Penal, en cuyo caso

¹¹³ En el manifiesto de carga el propietario, consignatario o el consignante, en su caso, deberá señalar la bodega, donde el transportista deba efectuar la entrega de las mercancías destinadas a almacenamiento temporal, en este lugar previa autorización del Gerente Distrital y bajo su control y potestad aduanera, se podrá efectuar el reconocimiento de las mercancías, a efectos de verificar la exactitud de la mercancía, cotejándolas con la información documental recibida; y, procurar su adecuada conservación. (ref.. Art. 41 LOA).

no se requerirá declaratoria judicial previa en materia civil para el ejercicio de la acción penal prevista en el Art. 180 del Código de Procedimiento Civil

Lo relevante de esta disposición, y su reforma aclaratoria introducida mediante la Ley No. 93; ha conllevado a analizar en un título aparte y de manera particular los elementos de la prejudicialidad (*ver: 10.- La prejudicialidad*); y, de otra parte la forma de sancionar el tipo penal de falsedad de instrumentos públicos, estatuido en el Código Penal (*ver: 13.- Formas de sancionar el delito*); no considero del todo acertada la reforma introducida, puesto que si bien se ha extendido una aclaratoria muy respetable, respecto de la inaplicabilidad de la prejudicialidad de lo civil a lo penal; se ha realizado un direccionamiento de la sanción hacia las disposiciones del Código Penal; deslegitimando el Art. 84 de la LOA, que estatuye las sanciones penales aduaneras.

No obstante respecto a la prejudicialidad de tal manera, se sobrelleva la inadecuada interpretación de la norma jurídica, ya que los operadores jurídicos acogían la oscuridad de la norma, para favorecer a quienes incurrían en los elementos de éste tipo penal aduanero; alegando que la falsa declaración aduanera o la falsificación de este documento, debía primeramente resolverse por la vía civil; y, en lo posterior por la vía penal.

Devienen varias hipótesis en el tipo de falsa declaración aduanera:

1).- Si el sujeto activo de la infracción es un servidor de la CAE, que en ejercicio de sus funciones, comete una falsedad material, corresponde analizarse los presupuestos y aplicar la sanción estatuida en el Art. 337 del Código Penal¹¹⁴.

2).- Si el sujeto activo de la infracción es un servidor de la CAE, que en ejercicio de sus funciones, comete una falsedad intelectual, corresponde aplicarse los presupuestos estatuidos en el Art. 338 del Código Penal y la sanción establecida en el Art. 337 *ibídem*¹¹⁵.

¹¹⁴ El Art. 337 del Código Penal estatuye: “Serán reprimidos con reclusión menor extraordinaria de nueve a doce años los funcionarios públicos que, en el ejercicio de sus funciones hubieren cometido una falsedad que consista: en firmas falsas; en alteración de actas, escrituras o firmas; en suposición de personas; en escrituras hechas o intercaladas en registros u otros documentos públicos, en escritos u otras actuaciones judiciales, después de su formación o clausura”.

¹¹⁵ El Art. 338 del Código Penal estatuye: “Será reprimido con la misma pena el funcionario público que, al redactar piezas correspondientes a su empleo, hubiere desnaturalizado su sustancia o sus pormenores: Ya

3).- Si el sujeto activo de la infracción, es quien pretende importar o exportar u otro sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, bajo la hipótesis que su intención es hacer variar el tratamiento aduanero, de la mercancía documentada, aunque no se hubiere impedido o dificultado a la autoridad aduanera, para que advierta dicha falsedad, pero si querer que la administración aduanera, ejerza inadecuadamente el control a su cargo; correspondería aplicarse la sanción penal que se encuentra estatuida en el Art. 339 del Código Penal¹¹⁶.

Se debe correlacionar únicamente la sanción de los artículos del Código Penal, con los elementos exigidos en el tipo penal aduanero y que forman parte de las declaraciones aduaneras, éstas falsedades deben relacionarse al tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías; el legislador debió utilizar la disyunción “ó”, en lugar de la conjunción “y”; mientras que en relación a la diferencia de los tributos causados, estos deben exceder del diez por ciento; margen que obedece a las diferencias que pudieran tener las balanzas utilizadas entre el lugar de envío y de recepción de mercancías; los materiales utilizados para embalaje, los palets que se utilizan para acomodar y transportar la mercancía; u, otros factores como las condiciones climáticas¹¹⁷.

No es acertada la remisión de la sanción, a los artículos del Código Penal; puesto que la LOA por su carácter autónomo y orgánico, destina su normativa a la

escribiendo estipulaciones distintas de las que hubieren acordado o dictado las partes; ya estableciendo como verdaderos, hechos que no lo eran.

¹¹⁶ “Será reprimida con pena de seis a nueve años de reclusión menor, cualquiera otra persona (que no sea funcionario público), que hubiere cometido una falsedad en instrumentos públicos, en escrituras de comercio o de banco, contratos de prenda agrícola o industrial o de prenda especial de comercio, en escritos o en cualquier otra actuación judicial: ya por firmas falsas; ya por imitación o alteración de letras o firmas; ya por haber inventado convenciones, disposiciones, obligaciones o descargos, o por haberlos insertado fuera de tiempo en los documentos; ya por adición o alteración de las cláusulas, declaraciones o hechos que esos documentos tenían por objeto recibir o comprobar”

¹¹⁷ Tratando de consolidar dicho artículo, en la LOA, se exige el acta de faltantes, de las mercancías cotejadas con el manifiesto de carga, en que se indicarán las características de las mercancías y la causa que motivó el faltante, dicha acta debe presentarse al Gerente Distrital el día siguiente de concluida la descarga. Su inobservancia o su presentación extemporánea, será sancionada como falta reglamentaria. Si concluida la descarga se observaren sobrantes de mercancías, que no obren en el manifiesto de carga, se elaborará el acta de sobrantes, correspondiendo ser sancionada como delito aduanero (ref. Art. 33 RGLOA). Se presentan otros momentos, en donde se puede determinar si existen faltantes o averías, como en el Aforo Físico, que se lo realizará de forma inmediata, tiene carácter público y contará con la presencia del declarante, su Agente de Aduana o sus auxiliares (ref. Art. 55 de la LOA). De existir faltantes o averías, el Gerente Distrital dispondrá la cancelación de los tributos en consideración de aquellas mercancías determinadas, existentes o en buenas condiciones; mientras que si existen presunciones de responsabilidad por infracciones aduaneras, se seguirá el procedimiento regulado en la ley.

exclusividad de estatuir las sanciones para los delitos aduaneros, y además la normativa debería guardar armonía con la tendencia internacional y constitucional, que tiende a eliminar la pena de prisión por deudas e impuestos (*ver: 13.- Formas de sancionar el Delito Aduanero*); mientras que el direccionamiento de la sanción hacia el Código Penal, conlleva a que se sancione al sujeto activo de la infracción, con una pena de seis a nueve años de reclusión menor; disposición contraria a la tendencia referida, así como a una gama de instrumentos internacionales que Ecuador se encuentra adherido.

De otra parte en la LOA, ni en su Reglamento, se a elevado a la categoría de instrumento público a la declaración aduanera; distinguiendo que dicho documento es aquel que lo presenta el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera y solo se ha enunciado en el tipo penal aduanero, señalando que será sancionada como si se tratara de un instrumento público.

K) La falsificación o alteración de los documentos que deben acompañarse a la declaración aduanera

La Ley No. 93 derogó varios literales del anterior Art. 44 de la LOA, estableciendo los documentos que deben acompañarse a la declaración aduanera¹¹⁸

La reforma introducida, se acopla al influjo de la tendencia internacional; y en particular, de las decisiones de la GATT – OMC y de la Comunidad Andina, cuyas principales reglas básicas se sustentan en: a).- reconocer la importancia de los países miembros, permitiéndoles aplicar una política comercial abierta y liberal, para que de tal manera puedan proteger la producción nacional frente a la

¹¹⁸ El Actual Art. 44 de la LOA: “a) Original o copia negociable del conocimiento de embarque, guía aérea o carta de porte; b) Factura comercial y póliza de seguro expedida de conformidad con la ley; c) Nota: El presente literal fue derogado por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 196 de 23 de Octubre del 2007. d) Certificado de origen cuando proceda; e) Ver: nota anterior. f) Los demás exigibles por regulaciones expedidas por el Consejo de Comercio Exterior e Inversiones -COMEXI- y/o por el Directorio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en el ámbito de sus competencias”. El anterior Art. 44 establecía: Entre los artículos que fueron reformados y suprimidos se encontraban exigencias como: “b) Factura comercial y póliza de seguro expedida de acuerdo con la Ley General de Seguros y el Decreto Supremo No. 1147, publicado en el Registro Oficial No. 123, de 7 de diciembre de 1963, que servirán de base para la declaración aduanera; c) Certificado de inspección en origen o procedencia cuando sea del caso; 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 el Directorio del Banco Central del Ecuador”.

competencia de los países extranjeros, siempre que dicha protección sea mediante aranceles que se mantengan en bajos niveles¹¹⁹; b).- *la reducción y/o liberación de trabas arancelarias (tendientes a la consolidación de aranceles) y reducción de medidas de otra índole al comercio* (para – arancelarias sin tantos requisitos complementarios)¹²⁰; de tal manera se eliminan algunos documentos de acompañamiento, que permita disminuir los obstáculos al comercio exterior, y las mercancías circulen libremente, guardando armonía con los requerimientos de los mercados internacionales¹²¹. De otra parte al suprimir las regulaciones del Directorio del Banco Central del Ecuador, se eliminó un sinnúmero de regulaciones y exigencias, como el visto bueno a las exportaciones, el cupón de recaudación de la cuota redimible a favor de la CORPEI¹²²; entre otros.

El certificado de inspección en origen emitido por las compañías verificadoras, era el único documento de acompañamiento, que era considerado instrumento público (ref. anterior inc. final del Art. 46 de la LOA), con la reforma se deja establecido que la generalidad de los documentos de acompañamiento, en la actualidad no gozan de aquella categoría, puesto que al no ser indispensable presentarse el certificado de inspección en origen, requerimiento eliminado de los documentos de acompañamiento; queda por concluir que en este tipo penal aduanero, no amerita que se analice ningún tipo de prejudicialidad, con las salvedades de aquellos documentos de acompañamiento que se remitan vía mensajes de datos. (ver: 10. La prejudicialidad).

Otros tipos penales aduaneros son: **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 (ref. art. 74 RGLOA); **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

¹¹⁹ GATT de 1994, Arts. X, XII, XVIII: B, entendimiento relativo a las disposiciones del GATT de 1994 en materia de BP, 2,3.

¹²⁰ GATT de 1994, Preámbulo, Arts. XXVIII bis, II: 1b; entendimiento relativo a la interpretación del Art. II: 1b, Parte IV (Comercio y Desarrollo), Art. XXXVI: 8; Decisión de la Ronda de Tokio sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo, párrafos 5, 6,7. Existen dos reglas más en las que se sustenta el GATT – OMC, la tercera versa sobre el principio de la nación más favorecida (NMF) y la cuarta regla se conoce como la regla del trato nacional.

¹²¹ *La OMC a su alcance*, Corporación de Estudios y Publicaciones, capítulo introductorio, s.f. ps. 7-35.

¹²² Dicho documento era considerado como documento de acompañamiento a la declaración aduanera, instituido por la Disposición General Sexta de las Regulaciones del Directorio del Banco Central.

actos idóneos inequívocos dirigidos a realizar los actos a que se refieran los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor (*ver: 14.- La tentativa de delito aduanero ¿tentativa o delito?*); **p)** La falsa declaración sobre los valores del flete y del seguro relacionados con el tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías.

9. DIFERENCIA ENTRE DOLO Y CULPA.-

Así como se pueden encontrar varias semejanzas entre dolo y culpa, también se encuentran varias diferencias, que les permite tornarse como elementos de una infracción o tipo penal, ubicándose de esta manera en la teoría final de la acción, que no se debe confundir con el elemento de la culpabilidad.

El Dolo

El dolo ¹²³ analizado históricamente constituye uno de los elementos subjetivos de mayor relevancia, cuyo antecedente data del Derecho Romano, que lo introdujo como uno de los presupuestos en los delitos graves; ubicado en sus inicios en la teoría de la voluntad, como una consecuencia directa del sujeto activo de la infracción; idea que en lo posterior fue debatida por la teoría de la producción, aduciendo que no se tomaba en cuenta al dolo eventual, ya que el dolo se verifica no sólo cuando el autor exterioriza su acción encaminada hacia el resultado, sino también cuando dicho acto externo no le permitió cesar su acto voluntario. De tal manera se desarrollaron las dos teorías, del cual penden sus elementos.

La doctrina en términos generales identifica tres especies de dolo, otros autores como Fernando Castellanos Tena, clasifica al dolo en directo, indirecto, indeterminado y eventual. Mientras que Raúl Plascencia Villanueva los clasifica en dolo directo o de primer grado (o intención en sentido estricto), dolo directo de segundo grado y dolo eventual.

1).- Causalística Clásica concebida como DOLUS MALUS: Cuenta con elementos como: a) El conocimiento y la voluntad de lo que se realizará. b) La conciencia y conocimiento del derecho.

¹²³ Respecto al dolo los cuatro primeros incisos del Art. 14 del Código Penal Ecuatoriano, establecen dicha acepción: “La infracción es dolosa o culposa. La infracción dolosa que es aquella en que hay el designio de causar daño, es: *Intencional*, cuando el acontecimiento dañoso o peligroso, que es el resultado de la acción o de la omisión de que la ley hace depender la existencia de la infracción, fue previsto y querido por el agente como consecuencia de su propia acción u omisión; y; *Preterintencional*, cuando de la acción u omisión se deriva un acontecimiento dañoso o peligroso más grave que aquel que quiso el agente [...]”.

Debido a la teoría final de la acción, en lo posterior se entendió al dolo natural, como aquel que no considera como elemento, al conocimiento del derecho como un acto antijurídico.

2).- El dolo de primer grado o intención (concebida como DOLUS DIRECTUS): El sujeto activo de la infracción, persigue la acción típica dominado por su voluntad, aspecto subjetivo que alcanza el tipo penal, dirigiéndolo a un objetivo determinado.

3).- El dolo directo o de segundo grado: Es alcanzar el hecho típico, con la conciencia de que se quebranta un deber jurídico, en el cual existe una relación de casualidad entre la manifestación humana, con el mundo exterior.

4).- El dolo eventual (DOLUS EVENTUALIS): El sujeto activo de la infracción dirige su conducta hacia un fin, que en un principio es de total indiferencia, pero mediante su análisis lo prevé como posible, sin que realice ninguna acción tendiente a modificar su resultado, ni su comportamiento, por el contrario asume dicho riesgo.

Existe una diferencia entre el dolo eventual y la culpa consciente, partiendo de la teoría del consentimiento, se entiende que el primero se verifica si el sujeto acepta el resultado, mientras que el segundo se verifica si el sujeto actúa confiado en que el resultado no se verifique.

Francesco Carrara, respecto del dolo, señala que la fuerza moral subjetiva del delito, se encuentra compuesta de cuatro requisitos como son: “[...] 1°) conocimiento de la ley; 2°) previsión de los efectos; 3°) libertad de elegir; 4°) voluntad de obrar”. Puntualiza que los dos primeros podrían abarcarse dentro del término “concurso de inteligencia”, éstos al ser ejecutados conllevan a la violación de la ley. Mientras que los dos requisitos siguientes, se encuentran abarcados dentro de la acepción “concurso de voluntad”. Es así que de la fusión de estas dos acepciones surge el término “intención”, elementos que se encuentran contemplados en el artículo anteriormente transcrito, de la legislación penal ecuatoriana. Señala el autor que: “Si la inteligencia o la voluntad, o ambas,

faltan de manera total en el agente, no hay intención, y, por consiguiente, no hay imputabilidad. Si la una o la otra, o ambas, solamente se ven disminuidas, hay en él intención, pero imperfecta; hay imputabilidad, pero aminorada”

El autor realiza una clasificación de la *intención*, en directa e indirecta, definiciones que en nuestra legislación se clasifican como dolo intencional y dolo preterintencional. Define el autor como dolo a: “[...] la intención más o menos perfecta de ejecutar un acto que se sabe que es contrario a la ley”, y señala que en la definición no se encuentra como elemento el “ánimo de causar daño”, puesto que, “no ven cuál es el verdadero objeto jurídico del delito y confunden el daño particular con el daño universal”. Distingue el autor dos especies de dolo: “el dolo determinado, que es el que lo forma la intención directa, y el dolo indeterminado, que es el que se encuentra en la intención indirecta positiva” o alternativa, que anteriormente se encuentran referidas.

Señala además tres ubicaciones jurídicas: “Cuando el hombre que realizó un hecho del cual resultó la ofensa a la ley, no quiso ni previó esa consecuencia, sino que solo previó y quiso el antecedente, *no hay dolo* con respecto a la consecuencia. Si la consecuencia no prevista ni querida era previsible, *hay culpa*; si tampoco era previsible por el agente, se tiene *caso fortuito*”¹²⁴

La Culpa

Las sociedades en la actualidad han afrontado un sinnúmero de avances como las que se verifican con las tecnologías de la información, comunicación, maquinarias, medios de transporte y comercio exterior, que al integrarse en el mundo exterior, aún requieren de la supervisión del ser humano, la indebida diligencia de dichas prestaciones puede afectar la integridad jurídica al verificarse su culpa¹²⁵.

Entre el dolo y la culpa existen varias diferenciaciones, que una vez distinguidas de los elementos de la infracción, permiten conocer si se trata de un

¹²⁴ Francesco Carrara, *Programa de Derecho Criminal*, Parte General, volumen I, Bogotá Colombia, Editorial Temis, 1971, p. 70 - 80.

¹²⁵ Respecto a la culpa el inciso final del Art. 14 del Código Penal Ecuatoriano, establece tal acepción: “[...] La infracción es culposa cuando el acontecimiento, pudiendo ser previsto pero no querido por el agente, se verifica por causa de negligencia, imprudencia, impericia, o inobservancia de la ley, reglamentos u órdenes”.

delito u otro tipo de infracción; el Art. 81 de la LOA realiza una clasificación tripartita de las infracciones aduaneras: en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias; requiriendo para que se configure el delito la existencia del dolo, y para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la trasgresión de la norma. Debíó el legislador instituir que para éstas últimas se constate cualquiera de los tipos de la culpa; puesto que la definición del Código Penal en ese sentido es amplia al contener sus diferentes tipos, no sólo con la inobservancia de la norma, sino además denotando la conducta del sujeto a través de negligencia, imprudencia e impericia.

Para Francesco Carrara: “La culpa se define como la voluntaria omisión de diligencia en calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho” Amplía dicha definición al manifestar: “la culpa es la falta de conciencia de la criminalidad de nuestros actos, que se deriva de nuestra negligencia. O bien: la culpa es la voluntad de realizar un acto que es contrario a la ley, sin tener conciencia de esta contrariedad, conciencia que, por lo demás, se habría podido adquirir usando mayor diligencia para reflexionar sobre las consecuencias de la propia acción”. Señala además que no importa cuales sean las fórmulas o definiciones, siempre se tendrá tres bases sobre las cuales se asienta la culpa siendo éstas: “1ª) voluntariedad del acto; 2ª) falta de previsión del efecto nocivo; 3ª) posibilidad de prever”.

Los actos culposos, muchas veces se identifican inadecuadamente con los actos negativos o de omisión, así lo revela el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas al referir: “En una nueva depuración de culpa, es el proceder con omisión de la diligencia exigible, o negligencia (v.)”. Señala el maestro Carrara que: “En los delitos de omisión el cuerpo está inactivo, pero el ánimo está activo, porque para el fin que tiene le impone inactividad al cuerpo. En los delitos culposos, el cuerpo puede estar activo, para realizar actos de los que nace el efecto dañoso, pero el ánimo está siempre inactivo, porque no se preocupa de la *previsión* de esos efectos”.

Carrara realiza una diferenciación entre culpa con dolo; y, caso fortuito con culpa, tras expresar: “El no haber previsto la consecuencia ofensiva, distingue la

culpa del dolo, y el no haberla podido prever, diferencia el caso fortuito de la culpa”.

Respecto a las hipótesis de las consecuencias previsibles en la culpa y en el dolo Carrara disgrega:

“Puede uno no prever de ningún modo una consecuencia que se ocasiona después. Puede uno preverla como posible, pero esperar evitarla, y después no conseguir evitarla. Se tiene la mera culpa, no solo en la primera hipótesis, sino también en la segunda, siempre que no se haya obrado con el fin de causar daño. Si uno obraba con el fin de causar daño, en esta segunda hipótesis, el hecho es doloso, porque el dolo surge del primer fin. Pero si uno obraba con un fin inocente, con respecto al segundo efecto no hay más que mera culpa, porque tanto vale no prever un efecto, como prever que no sucederá”.

El maestro Carrara, defiende la triple distinción de la culpa, dividiéndola en lata, leve y levísima. “Es lata, cuando el resultado dañoso lo habrían podido prever todos los hombres; es leve, cuando solamente lo habrían podido prever los hombre diligentes; y, es levísima, cuando se habría podido prever solamente mediante el empleo de una diligencia extraordinaria y no común”¹²⁶.

De allí que dicha graduación exige que sea tomado en cuenta en las legislaciones, situación que muchas veces no se encuentra advertida; puesto que conlleva a que con mucha dificultad los operadores de justicia, midan el grado de la culpa, teniendo en cuenta criterios subjetivos e individuales en lugar de criterios generales y abstractos. No obstante de aquello, es determinante dicha graduación, con el objeto que en miras de las condiciones individuales, se pueda llegar a establecer el grado de responsabilidad de los encausados, o la cantidad de imputación. Es así que el Código Penal Ecuatoriano apartándose de establecer gradaciones con relación a la culpa, pero consiente que la triple distinción de la culpa conlleva a diferente imputabilidad, establece como una circunstancia atenuante pero no eximente de responsabilidad el numeral 8vo del Art. 29 que determina: “Rusticidad del delincuente, de tal naturaleza que revele claramente que cometió el acto punible por ignorancia”.

¹²⁶ Francesco Carrara, *Programa de Derecho Criminal*, Parte General, volumen I, Bogotá Colombia, Editorial Temis, 1971, p. 81-88.

10.- LA PREJUDICIALIDAD.-

Hernando Davis Echandía, respecto a la prejudicialidad expresa lo siguiente:

“Para nosotros existe prejudicialidad cuando se trata de una cuestión sustancial, diferente pero conexa, que sea indispensable resolver por sentencia en proceso separado, bien ante el mismo despacho judicial o en otro distinto, para que sea posible decidir sobre lo que es materia del litigio o de la declaración voluntaria en el respectivo proceso, que debe ser suspendido hasta cuando aquella decisión se produzca y sin que sea necesario que la ley lo ordene”¹²⁷

Adolfo Benítez en su obra define como tal:

“[...] la decisión –auto o sentencia- que debe emanar de un juez o tribunal dentro de una materia determinada, que está íntimamente ligada o tiene incidencia con otra, de cuyo fallo depende la resolución final que deba dictarse en otro juicio; mientras no exista esa resolución y no esté ejecutoriada no se puede ejercer la acción que de ella se deriva, a lo que la doctrina denomina “un obstáculo procesal”, ya que el resultado de esa decisión mantiene en suspenso el ejercicio de la acción”.¹²⁸

Es muy difícil que los doctrinarios lleguen a un consenso, en su conceptualización, puesto que estas dependen de los sistemas legislativos¹²⁹, clases, así como al sinnúmero de cuestiones prejudiciales contempladas en la ley y en la doctrina; al mismo tiempo la redacción de la normativa interna es deficiente, por lo que corresponde restringirse y expresarse minuciosamente debido que estas se prestan a complicaciones que afectan los principios de celeridad y de concentración procesal.

¹²⁷ Hernando Devis Echandía, *Compendio de Derecho Procesal. Teoría General del Proceso*, tomo I, décimo cuarta edición, Bogotá, Editorial ABC, 1996, p. 535.

¹²⁸ Adolfo Benítez Pozo, *Derecho Procesal Civil*, Parte General, Quito, Asistemgraf, 2001, p. 120.

¹²⁹ **A).** *El imperio de la jurisdicción penal.*- El sistema defiende la independencia y la prelación de la jurisdicción penal, basándose en que el juez penal es competente para resolver todas las cuestiones prejudiciales promovidas.

B). *Sistema de separación jurisdiccional absoluta.*- Se respeta la competencia del juez a quien la ley le faculta resolver la cuestión controvertida, según su naturaleza; en que el juez de la causa debe guardar al órgano competente la resolución de la cuestión prejudicial que se plantee.

C). *Sistema de la separación jurisdiccional relativa.*- Este sistema se divide en jurisdicción relativa facultativa y relativa obligatoria, que admite la prejudicialidad pero de manera limitada pero obligatoria ó limitada pero facultativa. Debiendo el juez de manera obligatoria o facultativa enviar el expediente, al órgano competente a efecto que resuelva la cuestión incidental, produciéndose de tal manera la ruptura del orden jurisdiccional.

Clases de prejudicialidad

Se consideran dos clases de prejudicialidad: de la acción y de excepciones prejudiciales o sentencia, respecto a la primera es aquella que se resuelve antes de ejercer la acción, constituyéndose de esta manera en un obstáculo para la normal sustanciación del proceso, por lo que la ley antes o al ejercer la acción civil o penal requiere que se verifique la existencia de ciertas circunstancias.

Mientras que la prejudicialidad de excepciones prejudiciales o *sentencia* es aquella que se verifica, si dentro del proceso, se plantea como excepción la cuestión prejudicial, constituyéndose por ende en un presupuesto necesario para adoptar la decisión final, que se vincula inseparablemente a la decisión que el juez debe adoptar.

Casos de cuestiones prejudiciales

Adolfo Benítez, realiza un análisis particular de cada uno de los diversos casos de cuestiones prejudiciales, recopilando a la par aquellos casos que se encuentran dispersos en las normas legales¹³⁰.

El legislador ecuatoriano considera como instrumento público o auténtico, el autorizado con las solemnidades legales por el empleado competente, que si lo hubiere otorgado un notario público, posterior ha incorporarlo en el protocolo público se denominará escritura pública, (ref. Art. 164 Código de Procedimiento Civil). El artículo posterior de la norma referida, ejemplifica cuales son los documentos ha considerarse como instrumentos públicos¹³¹.

¹³⁰ “El hecho de que dé a luz la mujer, durante el matrimonio, un hijo concebido antes, y que el marido haya impugnado la paternidad de ese hijo; la condena ejecutoriada a reclusión mayor; el heredero o legatario indigno de suceder; el homicidio del causante; el atentado grave contra el causante o parientes; los desheredamientos; la quiebra o insolvencia; la indemnización de daños y perjuicios contra los magistrados, jueces, funcionarios y empleados de la Función Judicial; la rendición de cuentas del depositario judicial; las prendas industrial, agrícola y la especial de comercio; la venta con reserva de dominio; las acciones en los casos de denuncia o acusación particular calificadas como maliciosas o temerarias; las indemnizaciones civiles como consecuencia de una sentencia penal condenatoria firme; la acción civil de indemnización por sentencia de tránsito condenatoria; el rapto con matrimonio de una menor; la falsedad de un instrumento público”. Adolfo Benítez Pozo, *Derecho Procesal Civil*, Parte General, Quito, Asistemgraf, 2001, p. 120.

¹³¹ “[...] todos aquellos autorizados en debida forma por las personas encargadas de los asuntos correspondientes a su cargo o empleo, como los diplomas, decretos, mandatos, edictos, provisiones, requisitorias, exhortos u otras providencias expedidas por autoridad competente; las certificaciones, copias o testimonios de una actuación o procedimiento gubernativo o judicial, dados por el secretario respectivo, con decreto superior, y los escritos en que se exponen los actos ejecutados o los convenios celebrados ante notario, con arreglo a la ley; los asientos de los libros y otras actuaciones de los funcionarios y empleados del

En la parte final del artículo transcrito se deja abierta la posibilidad, que las leyes faculten a determinadas personas, que otorguen instrumentos públicos, aunque la norma no describa si se tratan de personas naturales o jurídicas, servidores públicos o empleados privados, nacionales o extranjeros; esta facultad es la que adoptaba la normativa aduanera, para establecer que las empresas verificadoras que contaban con personería jurídica; y, además eran extranjeras, sean quienes otorgaban certificados de inspección en origen¹³², los que eran considerados instrumentos públicos; se les concedía la calidad de auténticos y veraces, sin colocarlos en tela de duda, gozando de una presunción *juris tantum*.

La LOA tampoco establecía otras formalidades para el certificado aludido, lo que hacía presuponer que no lo necesitaba; en contrario de lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil, ya que determina en su Art. 188, que si un instrumento público es otorgado en Estado extranjero, como efectivamente sucedía con el certificado de inspección en origen; este debía ser autenticado¹³³, para que haga en el Ecuador tanta fe como en el Estado otorgante.

Lo más práctico hubiera sido que las facultades concedidas a las empresas certificadoras en la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, sean asumidas por algún organismo del Estado Ecuatoriano, habilitado para prestar dichos servicios y que cuente con suficiente solvencia técnica, logística y financiera; como lo han hecho varios estados latinoamericanos, cuyos certificados de firma electrónica, gozan de la calidad de instrumentos públicos, por ser otorgados por las autoridades competentes.

Estado de cualquier otra institución del sector público; los asientos de los libros y registros parroquiales, los libros y registros de los tenientes políticos y de otras personas facultadas por las leyes”.

¹³² El certificado de inspección en origen se encuentra definido por la Resolución titulada “Transmisión Electrónica de Datos del Certificado de Inspección”¹³², como: “[...] el documento que emite la empresa verificadora en el lugar de origen de la mercancía, en el que certifica la veracidad y legalidad de los documentos que recibe del exportador con los que sustentará la certificación”

¹³³ Se considera a un instrumento autenticado, cuando el agente diplomático o consular del Ecuador y que reside en el Estado que otorga el instrumento, certifica que el notario o empleado que autoriza el instrumento, es realmente quien dice ser, y que su firma la utiliza en todos sus actos públicos, como privados. De ahí cabe la recomendación al legislador ecuatoriano, que si igual trato quisiera que merezcan los certificados de inspección otorgados por las empresas verificadoras radicadas en Ecuador, debería concederles a estos certificados, el valor legal de instrumentos públicos y no otorgar dicha categoría solamente a aquellos certificados expedidos en el exterior.

Base legal, jurisprudencial y doctrinal

El Art. 184 del Código de Procedimiento Civil, trata acerca de la prejudicialidad acaecida en la falsedad material de un instrumento público, un tema que se encuentra muy debatido entre los doctrinarios nacionales, debido a varias circunstancias; una de ellas su redacción condicional¹³⁴. La normativa adjetiva penal en el Art. 40 instituye: “En los casos expresamente señalados por la ley, si el ejercicio de la acción penal dependiera de cuestiones prejudiciales cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que haya auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial”.

Existen varios fallos expedidos por la Corte Suprema de Justicia respecto al tema, sin embargo entre ellos no existe un concierto equitativo, sino que se han sumergido en evidente contradicción, rescatándose la sentencia expedida el 4 de mayo de 1979, por la Tercera Sala de lo Penal, que reseña la prejudicialidad civil recaída en material penal¹³⁵.

Jorge Zavala Baquerizo, defiende en su obra el carácter absoluto de la prejudicialidad, en la que realiza la siguiente diferenciación:

“Hemos dicho que la falsedad a la que se refiere el Art. 184 CPC (hoy 180 CPC) es falsedad material en instrumento público porque dicha disposición legal se refiere a la comparación de “la copia con el original”, esto es, que la acción falsaria debe haber recaído sobre un instrumento público ya perfeccionado, preexistente al falso. De lo que se concluye que tratándose de la falsedad ideológica o de la ideal, no procede la prejudicialidad. En el caso de la falsedad ideológica la razón está dada en que el instrumento no presenta alteración alguna ni en su forma, ni en su contenido, pues el documento es genuino y auténtico, pero no veraz. Y tratándose de la falsedad ideal, no existe instrumento público, sino que se trata de un instrumento falsificado (imitado), o se

¹³⁴ “Si se demandare la falsedad de un instrumento público, el juez procederá a comparar la copia con el original, y a recibir las declaraciones de testigos instrumentales. Practicadas estas diligencias y cualesquiera otras que el juez estime convenientes para el esclarecimiento de la verdad, se correrá traslado de la demanda y seguirá el juicio por la vía ordinaria. En caso de declararse falso un instrumento, en la misma sentencia se ordenará el enjuiciamiento penal del culpable, sin que se pueda iniciarlo antes de tal declaración”.

¹³⁵ “De estas disposiciones legales (Art. 21 CPP y 201 CPC) se deduce lógicamente que el ejercicio de la acción penal depende de una resolución previa de la justicia civil: a) en los casos expresamente determinados por la ley; b) cuando se ha demandado, antes de iniciar el juicio penal, la falsedad de un instrumento público en el fuero civil; y, c) cuando las cuestiones prejudiciales competen exclusivamente al fuero civil [...]. La Corte Suprema en numerosos fallos se ha pronunciado sobre la competencia del Juez de lo Penal para juzgar la falsedad de un instrumento público, sin que sea necesario previamente el pronunciamiento del Juez de lo Civil, cuando la acción de falsedad no ha sido deducida con anterioridad a la vía civil [...]”. *Gaceta Judicial*, Serie XV, No. 3.

trata de un instrumento forjado (fingido), pero en ningún caso existe genuinidad o autenticidad, aunque exista veracidad”.¹³⁶

Restricciones al artículo 184 (hoy 180) del Código de Procedimiento Civil

En la práctica existen muchas confusiones, respecto a esta clase de prejudicialidad, se ha llegado incluso a sostener que toda falsedad de instrumento público, si no contiene sentencia en proceso civil, declarándose falso y ordenando a la par el enjuiciamiento penal del responsable, no se podría iniciar el proceso penal. De tal manera no se considera ni individualmente, ni en su conjunto las restricciones que trae aparejado consigo el Art. 184 del Código de Procedimiento Civil, como la condicionalidad establecida al referir: “Si se demandare la falsedad [...]”, lo que daría inicio al proceso civil, conllevando la consecuente sustanciación, y posterior sentencia ejecutoriada, en que se declare falso el instrumento y se ordene iniciar el enjuiciamiento penal al responsable, sin que pueda iniciarse antes de tal declaratoria.

Al respecto Adolfo Benítez, defiende en su obra el carácter condicional de la prejudicialidad: “Para la aplicación de la ley debemos tener presente el elemento gramatical o literal que dice “no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu (No. 1, Art. 18 C.C) o el elemento lógico y sistemático, que enseña hacer uso del contexto de la ley, mismo que sirve para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía (N° 4, Art. 18 C.C.)”¹³⁷.

En el presupuesto que dentro de la sustanciación de un proceso penal, existan elementos que revelen la existencia de una demanda civil por falsedad de instrumento público, debido a que nuestra legislación no contempla la prejudicialidad a la sentencia, la justicia penal no puede decidir en el campo de su competencia, viéndose de esta manera afectado de nulidad, en que debería aplicarse el Art. 9 del Código Civil.

¹³⁶ Jorge Zavala Baquerizo, *Delitos Contra la Fe Pública, La falsedad instrumental*, tomo II, Guayaquil, Editorial Edino, s.f., p. 306.

¹³⁷ Adolfo Benítez Pozo, *Derecho Procesal Civil*, Parte General, Quito, Asistemgraf, 2001, p. 182.

Otras de las restricciones que trae aparejado el artículo analizado, se encuentra definido de manera ampliada en el Art. 178 del Código de Procedimiento Civil, ya que puntualiza que entenderse por instrumento público falso ¹³⁸. Denotando de tal manera la existencia de diferentes clases de falsedades, conocidas en doctrina como falsedad material e intelectual.

Respecto a la falsedad material, esta recae en el instrumento público que naciendo auténtico, se suplanta la suscripción de personas que no lo han hecho, atribuyéndoles manifestaciones que no han realizado, o simulando que un funcionario lo ha otorgado cuando en realidad no lo ha hecho ¹³⁹.

Mientras que la falsedad intelectual, se verifica cuando el instrumento público siendo válido, su contenido se altera, por declaraciones falsas o cláusulas embusteras, desnaturalizando así su esencia o sus pormenores ¹⁴⁰.

Se puede resaltar que algunos fallos de la Corte Suprema han sido categóricos en señalar, que para que exista prejudicialidad civil, se requiere de los siguientes presupuestos: Que exista juicio civil, que en particular se trate de la demanda de falsedad de instrumento público. Que la presunta falsedad de instrumento público, sea referente a una falsedad material. Que de existir juicio civil previo, se requiera de sentencia ejecutoriada, para ejercitar la acción penal.

Lo que conlleva a concluir, que no todos los instrumentos concurren hacia una prejudicialidad, puesto que la falsedad en instrumentos privados motiva ha iniciarse inmediatamente la acción penal. Con relación a los instrumentos públicos, tampoco todo tipo de falsedad, conlleva a un caso prejudicial, puesto que la norma civil señala como presupuesto ineludible la falsedad material, ya que

¹³⁸ “Es instrumento falso el que contiene alguna suposición fraudulenta en perjuicio de tercero, por haberse contrahecho la escritura o la suscripción de alguno de los que se supone que la otorgaron, o de los testigos o del notario; por haberse suprimido, alterado o añadido algunas cláusulas o palabras en el cuerpo del instrumento, después de otorgado; y en caso de que hubiera anticipado o postergado la fecha de otorgamiento”.

¹³⁹ El Art. 337 estatuye como tipo penal: “[...] a los funcionarios públicos que, en el ejercicio de sus funciones hubieren cometido una falsedad que consiste: en firmas falsas; en alteración de actas, escrituras o firmas; en suposición de personas; en escrituras hechos o intercaladas en registros u otros documentos públicos, en escritos u otras actuaciones judiciales, después de su formación o clausura”.

¹⁴⁰ El Art. 338 ibídem estatuye: “Ya escribiendo estipulaciones distintas de las que hubieren acordado o dictado las partes; ya estableciendo como verdaderos hechos que no lo eran”. En los artículos siguientes se trata de la falsedad cometida por una persona que no sea funcionario público.

ordena la comparación del instrumento dubitado con el indubitado y la declaración de testigos instrumentales, de tal manera que la falsedad ideal e intelectual quedaría expedita para impulsarse por la vía penal. El Art. 184 del Código de Procedimiento Civil, debe ser interpretado y acogido como un todo indivisible, en que concurren todos los presupuestos que determina el artículo; puesto que la prejudicialidad es condicional, ya que requiere que exista un juicio civil por falsedad material de un instrumento público que lo remita; que de no existir queda habilitada la vía para iniciar la acción penal, a fin de evitar la impunidad del delito.

Es importantísima la última reforma introducida a la LOA, en el literal j) del Art). 83, puesto que se impide que se alegue *prejudicialidad* en caso de verificarse el tipo penal de falsa declaración aduanera <ver: 8.- *Análisis particular de los elementos constitutivos del delito aduanero literal j).*>; disposición que deja establecida la inexistencia de prejudicialidad en la falsa declaración aduanera.

No es menos cierto que el k) del Art. 83 ibídem, al referirse a los documentos de acompañamiento, se remite al Art. 44 ibídem; donde se derogó al certificado de inspección en origen y el Art. 46) ibídem le desconoció el valor jurídico de instrumento público del que gozaba; sin embargo de aquello varios de los documentos de acompañamiento, como el conocimiento de embarque, guía aérea, o carta de porte internacional, se transmiten por medios electrónicos e informáticos y mensajes de datos a través de correo seguro, respecto de los cuales, por el sólo hecho de usar claves de usuarios, estos son equiparados a las firmas electrónicas; además deviene lo establecido en el Art. 164 del Código de Procedimiento Civil, en que cataloga a los mensajes como instrumentos públicos; por lo que el literal k) del Art. 83 de la LOA, se torna nuevamente en una ley penal aduanera en blanco, que se presta otra vez a alegaciones indebidas de prejudicialidad, y a su vez los operadores de justicia permitan la impunidad de los delitos aduaneros; por lo que cabe recomendar al legislador que en base a estos precedentes extienda la reforma del literal j) del Art. 83 ibídem, hacia el literal k) del Art. 83) ibídem inclusive.

11.- DIVERGENCIA ENTRE PRESCRIPCIÓN ADUANERA Y PRESCRIPCIÓN PENAL.-

Prescripción Penal

Existen diversas formas de extinguir la acción penal, el siguiente cuadro lo revela:

| LITERAL | DESCRIPCIÓN | FUENTE |
|---------|--|---------------|
| a).- | Remisión de la parte ofendida en los delitos de acción privada | (Art. 98 CP) |
| b).- | Amnistía | (Art. 98 CP) |
| c).- | Prescripción | (Art. 101 CP) |
| d).- | La muerte del reo, ocurrida antes de la condena. | (Art. 96 CP). |

ref. ¹⁴¹.

Mientras que las penas, se extinguen por las siguientes causas:

| NUMERAL | DESCRIPCIÓN | FUENTE |
|---------|---|--|
| 1).- | Amnistía | (ref. Art. 99 CP). |
| 2).- | Prescripción | (ref. 101 CP). |
| 3).- | Declaratoria de la Cámara del Senado, rehabilitando la honra y estableciendo la inocencia de los condenados injustamente. | (Art. 100 del Código Penal, conc Art. 130 Constitución Política de la República del Ecuador, Arts. 416, 417, 420 del CPP). |
| 4).- | Toda pena, es personal y se extingue con la muerte del penado | (Art. 97). |

Refiere el Art. 94 del Código Penal: “El perdón de la parte ofendida o la transacción con ésta, no extingue la acción pública por una infracción que debe perseguirse de oficio”. *Se exigen varias reglas para que opere la prescripción de la acción y de las penas, así lo establece el Art. 101 del Código Penal:*

| | |
|-------------|--|
| 1ª). | Tanto en los delitos de acción pública como en los delitos de acción privada se distinguirá ante todo si, cometido el delito, se ha iniciado o no enjuiciamiento. |
| 2ª). | Son casos de acciones y penas imprescriptibles los previstos en el último inciso del número 2 del artículo 23 y en el segundo inciso del artículo 121 de la Constitución Política de la República. |
| 3ª). | Los delitos reprimidos con reclusión, cuyo ejercicio de acción es pública, de no haber enjuiciamiento, la acción para perseguirlos prescribirá en |

¹⁴¹ Cuadro sintetizado de los Arts. 96, 98 y 101 del Código Penal, que concuerdan con los Arts. 23 y 130 de la Constitución Política de la República del Ecuador, Arts. 110 y 121 de la Ley de Tránsito y Transporte Terrestre, y Art. 91 del Código Penal de la Policía Civil Nacional.

| | |
|------|--|
| | diez años. |
| 4ª). | En los delitos reprimidos con reclusión mayor especial, la acción para proseguirlos prescribirá en quince años. |
| 5ª) | En los delitos reprimidos con prisión, la acción para perseguirlos prescribirá en cinco años. |
| 6ª) | El tiempo a computarse se contará, a partir de la fecha en que la infracción fue perpetrada. |
| 7ª) | En delitos de acción pública, si se verifica enjuiciamiento, iniciado antes de que aquellos plazos se cumplan, la acción para continuar la causa prescribirá en los mismos plazos, contados desde la fecha del autocabeza de proceso. NOTA: Debido a las reformas del Código de Procedimiento Penal, ya no existe autocabeza de proceso, pero asimila dicho auto, la actual resolución de inicio de la instrucción fiscal emitida por el agente fiscal y notificada por el juez penal, en todo caso la fecha a contarse será la de notificación al imputado. (ref. Art. 217 del CPP). |
| 8ª) | Si el indiciado se presentare voluntariamente a la justicia en el plazo máximo de seis meses posteriores al inicio de la instrucción, los respectivos plazos se reducirán a diez años en los delitos reprimidos con reclusión mayor especial; a ocho años en los demás delitos reprimidos con reclusión; y, a cuatro años en los delitos reprimidos con prisión. En estos casos, los plazos se contarán desde la fecha de inicio de la instrucción. No surtirá efecto esta regla en caso de reincidencia. |
| 9ª) | En los delitos de acción privada, la acción para perseguirlos prescribirá en el plazo de ciento ochenta días, contados desde que la infracción fue cometida. |
| 10ª) | Iniciada la acción y citado el querellado, antes del vencimiento de ese plazo, la prescripción se producirá transcurridos dos años a partir de la fecha de la citación de la querrela. |
| 11ª) | La acción penal por delitos reprimidos solo con multa se extinguirá en cualquier estado del juicio, por el pago voluntario del máximo de la multa correspondiente al delito, y de las indemnizaciones, en los casos en que hubiere lugar. |
| 12ª) | Si la prescripción se hubiese operado por la falta de despacho oportuno de los jueces, éstos serán castigados por el superior con la multa \$44 a \$437, quedando a salvo la acción de daños y perjuicios a que hubiere lugar contra dichos funcionarios, de conformidad con lo prescrito en el Código de Procedimiento Civil. |
| 13ª) | En la misma pena incurrirán los funcionarios del Ministerio Público y secretarios de cortes y juzgados por cuya negligencia se hubiere operado la prescripción. |
| 14ª) | De haber acusador particular, o de tratarse de querrela, la multa se dividirá en iguales partes entre la administración de justicia y el acusador. La parte de multa que corresponda a la administración de justicia será invertida por la Corte Suprema en su caso, o por la respectiva Corte Superior que hubiere impuesto la multa, en gastos generales de la administración de justicia. |

La Constitución Política de la República, ha señalado en el último inciso del numeral 2do del Art. 23, al consagrar el derecho a la integridad personal; que las

acciones y penas por genocidio, tortura, desaparición forzada de personas, secuestro y homicidio por razones políticas o de conciencia, serán imprescriptibles. Estos delitos no serán susceptibles de indulto o amnistía. En estos casos, la obediencia a órdenes superiores no eximirá de responsabilidad. Así mismo el inc). 2do del Art. 121 ibidem, contempla que en la comisión de delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito, la acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles.

La prescripción de las penas de privación de libertad en casos de delitos, conforme lo establece el Art. 107 del Código Penal, prescriben en un tiempo igual a la condena, que en ningún caso puede ser menor de seis meses. Dicho plazo se computará desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada y se imputará al tiempo necesario para la prescripción, el tiempo que el delincuente hubiere estado recluso, preso o detenido por motivo del mismo delito. Exceptuándose aquellos casos en que fueren violadas las garantías constitucionales por los funcionarios o empleados públicos.

Prescripción Aduanera

Oscar Ricardo ACEBAL, tras conceptualizar a la prescripción, expone las reglas que la legislación argentina exige para que opere la prescripción aduanera:

“El concepto de prescripción se origina en el antiguo Derecho Romano, es una modalidad jurídica que extingue las obligaciones por el transcurso del tiempo, transformándolas en obligaciones naturales, es decir sin fuerza ejecutiva. Los tributos aduaneros, obligaciones en sentido amplio, se extinguen según prevé el Código Aduanero por la prescripción, desapareciendo la posibilidad de accionar para percibirlos. El término de prescripción es de cinco (5) años contados desde el primer día del mes de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación; puede ser interrumpida y suspendida, con iguales efectos para el deudor principal y deudores solidarios (conforme Cód. Aduanero, Arts. 787, 803, 804, 805, 806 y 807)”¹⁴².

En la LOA se contemplan diversos tipos de prescripción:

a).- La prescripción de la acción para cobrar obligaciones tributarias.-
Que conforme el Art. 23 de la LOA, prescribe en tres años, contados desde la

¹⁴² Oscar Ricardo Acebal, *Técnica de Exportación*, Santa Fe –República Argentina, Editores Rubinzal – Culzoni, 1991, p. 91.

fecha de la autoliquidación o de la rectificación de tributos firme o ejecutoriada, o del pago, en su caso¹⁴³.

b).- La prescripción de la acción de pago indebido del contribuyente, que opera en el mismo plazo y condición que los referidos en el Art. 23 *ibidem*¹⁴⁴.

En ambos casos la prescripción de las acciones de cobro de las obligaciones tributarias aduaneras, deberán ser declaradas por el juez fiscal de oficio o a petición de parte (ref. Código Tributario).

c).- La prescripción de la acción penal en casos de delitos.- Las mismas que prescriben en el plazo de quince años.

d).- La prescripción de la acción penal por contravenciones.- Las mismas que prescriben en el plazo de dos años.

e).- La prescripción de la acción penal por faltas reglamentarias.- Las mismas que prescriben en el plazo de dos años.

En los tres casos se debe iniciar el cómputo de dicho plazo, desde la fecha en que la infracción se ha cometido; o, desde que se realizó el último acto idóneo en caso de delito. Dichos plazos se computarán, se hubiere o no, iniciado el enjuiciamiento penal o proceso administrativo (ref. Art. 94 de la LOA).

¹⁴³ El Art. 55 del Código Tributario, al establecer el plazo para que opere la prescripción de la acción de cobro determina: “La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento. En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio”.

¹⁴⁴ El Art. 305 del Código Tributario establece: “Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26”.

Existen varias formas de extinguir la *Obligación Tributaria*, el siguiente cuadro es un extracto de lo contemplado en el Art. 17 de la LOA.

| NUM | DESCRIPCIÓN |
|------|---|
| 1).- | Pago |
| 2).- | Compensación |
| 3).- | Prescripción |
| 4).- | Aceptación del abandono expreso de las mercancías |
| 5).- | Pérdida o destrucción total de las mercancías; y, |
| 6).- | Decomiso administrativo de las mercancías. |

Concordancias ¹⁴⁵

En la legislación aduanera ecuatoriana se ha sobredimensionado la tutela del bien jurídico protegido, apartándose de la influencia internacional; y, de las reglas generales del derecho penal; ya que se ha proyectado hacia 15 años la potestad del Estado para iniciar o no el enjuiciamiento, no permitiendo de tal manera que el sujeto activo de la infracción se beneficie de la prescripción de la acción (*ver: 13.- Formas de sancionar el delito*) obsérvese el siguiente cuadro comparativo:

| CODIGO PENAL | | LEY ORGANICA DE ADUANAS | |
|--------------------------|----------------------|-------------------------|-----------------|
| CONDICION | TIEMPO | CONDICION | TIEMPO |
| Imprescriptibles | N/A | N/A | N/A |
| Reclusión | 10 Años | N/A | N/A |
| Reclusión Mayor Especial | 15 Años | Delitos | 15 Años |
| Prisión | 5 Años | Contravenciones | 2 Años |
| Acción Privada | 180 Días | Faltas Reglamentarias | 2 Años |
| Solo Multa | Un Año o Pago | Multa | Imprescriptible |
| Multa y Otra Pena | Plazo Pena Principal | | |

Los delitos comunes sancionados con penas de prisión en el Código Sustantivo Penal, deben computarse el plazo de cinco años para que opere la prescripción de la acción; mientras que en materia aduanera, para que opere la prescripción de la acción se debe computar el término de *quince* años; por lo que se trata a los delitos aduaneros, como si fueran tipos penales sancionados con

¹⁴⁵ Concuerta con los Arts. 1583, 1584, 1671 y 2392 del Código Civil; y, Art. 37 del Código Tributario.

penas de Reclusión Mayor Especial, encontrándose dentro de tal regulación aquellos que necesitan de más protección y tutela legal.

Con relación a la prescripción de las sanciones en materia aduanera, el Art. 95 de la LOA contempla, que la pena de prisión prescribe en el doble del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, a contarse desde la ejecutoria de la sentencia. Mientras que las sanciones pecuniarias sea por delito, contravención o falta reglamentaria son imprescriptibles. Por lo que se conciertan como si se fueran delitos, que por su daño e impacto social internacional, son considerados imprescriptibles, entre ellos el genocidio, tortura, desaparición forzada de personas, secuestro y homicidio por razones políticas o de conciencia (ref. inc. final, numeral 2do. del Art. 23 de la Constitución Política de la República); y el peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito (ref. Art. 121 ibidem). No es procedente que la normativa aduanera, exagere en el plazo de la prescripción de las sanciones pecuniarias, puesto que las penas con multa en el Código Penal, prescriben en los mismos plazos para que opere la prescripción de las penas principales; y, cuando se han impuesto multa o comiso especial, dicha sanción prescribirá en el plazo de un año (ref. Art. 111 CP).

Giuseppe Bettiol, respecto a la prescripción refiere:

“La potestad punitiva del Estado –y, en consecuencia, el delito- puede extinguirse por el transcurso del tiempo. [...] no solo se presume una enmienda del reo, una readaptación a la vida social, sino la falta de un interés estatal para la represión del delito, a causa del tiempo transcurrido desde el momento de la perpetración de aquél. Si también la alarma social determina la intervención del Estado en la represión de los delitos, cuando desde su perpetración ha transcurrido determinado período sin que la infracción se haya reprimido, la alarma social se debilita y desaparece poco a poco, y por esto falta interés en hacer valer la pretensión punitiva. Sólo los delitos más graves no se borran del recuerdo de la generación que los ha visto cometer, y precisamente por esto –en nuestro ordenamiento- no se extinguen mediante la prescripción, aunque se haya formulado votos para que así fuera”¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Giuseppe Bettiol, *Derecho Penal, Parte General*, Bogotá – Colombia, Librería Editorial TEMIS Ltda., 1965, p. 726, 727.

En la práctica procesal penal, se presentan casos aislados, en que al imprimir los Jueces de lo Penal, la interpretación del Art. 101, sostienen que la declaratoria de prescripción de la acción penal, sólo es aplicable desde la etapa de Instrucción Fiscal, que no puede emitirse en Indagación Previa, puesto que ésta tiene dos formas de concluir, sea con desestimación; o, con resolución de Inicio de Instrucción Fiscal; agregan además que el proceso por regla general se desarrolla desde la etapa de Instrucción Fiscal. Criterio que no es aceptable puesto que existen muchas noticias criminis, que pueden no haberse presentado aún a conocimiento del Ministerio Público; encontrarse en etapa de indagación previa, actos urgentes; y, respecto de aquellos ya ha transcurrido el plazo para que opera la prescripción; el Art. 101 del Código Penal contempla claramente dos presupuestos de aplicabilidad a distinguirse, una vez que se ha perpetrado el hecho delictivo; **PRIMERO:** “*Si se ha iniciado el enjuiciamiento*”. Que conforme lo establece el Art. 206 del Código de Procedimiento Penal, por regla general el proceso se desarrolla desde la etapa de Instrucción Fiscal. **SEGUNDO:** “*Si no se ha iniciado enjuiciamiento*”. Que como dice la norma ante todo hay que distinguir los dos momentos, y si aún no se ha iniciado el enjuiciamiento, se encuentra frente a una noticia criminis, respecto de la que aún no se inicia la etapa de instrucción fiscal; por lo que se torna completamente permisible y viable, emitirse la declaratoria de *prescripción de la acción*, aún si no se ha iniciado el proceso; siempre y cuando no hubiere operado la interrupción de la prescripción, la que surte si el sospechoso o reo, ha cometido otra infracción, antes de vencerse el tiempo establecido para la prescripción (ref. Art. 108 CP).

Tampoco se debe confundir los términos proceso con acción; ya que la acción desde el punto de vista de su ejercicio es de tres tipos, a) Pública de instancia oficial; b) Pública de instancia particular; y, c) Privada (ref. Art. 32 CPP). Y el ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente al agente fiscal (ref. Art. 33 CPP). Por lo que la declaratoria de prescripción debe ser emitida sea a petición de parte, o de oficio por parte del juez de lo penal (ref. Art. 114 del Código Penal).

12.- DELITO AGRAVADO EN MATERIA ADUANERA.-

Es aquel que tiende a reunir una o varias circunstancias agravantes, conllevando a que se aumente la escala de la pena; por tal razón es necesario partir de aquellas circunstancias que contempla la norma sustantiva penal, para conocer cuales son las circunstancias que considera la LOA ¹⁴⁷. Las circunstancias agravantes que se encuentran en cursivas al pie de página, afectan de manera directa a las relaciones aduaneras. La norma sustantiva penal en el Art. 77, considera además agravamente a *la reincidencia* ¹⁴⁸.

Las circunstancias establecidas en el Código Penal, acompañan la comisión de los hechos antijurídicos, adhiriéndose una o varias circunstancias, que en ciertos casos son reflejados en los vestigios o huellas encontradas en la escena del crimen, o en las víctimas; cuya acción ha sido ejecutada por el sujeto activo de la infracción, por lo que el legislador las ha considerado como *agravantes* del hecho criminoso, que son todos aquellos hechos y/o medios que han sido utilizados en la infracción y que tornan a la acción o a sus efectos más alarmantes para la percepción social; de tal manera que se agrava la realidad de

¹⁴⁷ Art. 30 Código Penal.- Son circunstancias agravantes, cuando no son constitutivas o modificatorias de la infracción, todas las que aumentan la malicia del acto, o la alarma que la infracción produce en la sociedad, o establecen la peligrosidad de sus autores, como en los casos siguientes: 1o.- Ejecutar la infracción con alevosía, traición, insidias o *sobre seguro*; o por precio, recompensa o promesa; o por medio de inundación, naufragio, incendio, veneno, minas, descarrilamiento de ferrocarriles, armas prohibidas, u otros medios que pongan en peligro a otras personas a más de la ofendida; o empleando la astucia, el disfraz, *el fraude*; o con ensañamiento o crueldad, haciendo uso de cualquier tortura u otro medio de aumentar y prolongar el dolor de la víctima; o imposibilitando al ofendido para defenderse, ya sea que para esto se le prive del uso de la razón, *ya se empleen auxiliares en la comisión del delito*; o haberse cometido éste como medio de cometer otro; o *perpetrar el acto prevaleciéndose el autor de su condición de autoridad*, o entrando deliberadamente en la casa de la víctima, o después de haber recibido algún beneficio de ésta; 2o.- Aprovecharse de incendio, *naufragio*, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción; 3o.- Llevarla a cabo con auxilio de gente armada, *o de personas que aseguren la impunidad*; o tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad; o *mediante orden falsa de ésta*; o con desprecio u ofensa de los depositarios del poder público; o en el lugar mismo en que se hallen ejerciendo sus funciones; o donde se celebre una ceremonia religiosa de cualquier culto permitido o tolerado en la República; 4o.- Ejecutar el hecho punible *buscando de propósito el despoblado o la noche*; o en pandilla; o abusando de la amistad o de la confianza que se dispense al autor; o con escalamiento o fractura; con ganzúas o llaves falsas y maestras; o con violencia; 5o.- Estar el autor perseguido o prófugo por un delito anterior; haber aumentado o procurado aumentar las consecuencias dañosas de la infracción; *cometer el acto contra un agente consular o diplomático extranjero*; y, *en los delitos contra la propiedad, causar un daño de relevante gravedad, en consideración a las condiciones del ofendido*. 6o. Ejecutar la infracción por motivos de discriminación, referente al lugar de nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma, religión, filiación política, posición económica, orientación sexual, estado de salud, discapacidad o diferencia de cualquier otra índole. Nota: Literal 6o. agregado por Ley No. 2, publicada en Registro Oficial No. 45, de 23 de Junio del 2005”.

¹⁴⁸ “Art. 77.- Hay reincidencia cuando el culpado vuelve a cometer un delito después de haber cometido uno anterior por el que recibió sentencia condenatoria”.

su simple comisión, debido a que los sujetos activos han aumentado la malicia del acto; denotando su más alto grado de peligrosidad o perversidad; consecuentemente atraen como consecuencia el juzgamiento aumentando significativamente las penas.

De la misma manera en el Art. 318 del Código Tributario recientemente reformado, por el Art. 12 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el R.O. Suplemento No. 242, el 29 de diciembre del 2007, modificó las circunstancias agravantes del Código Tributario¹⁴⁹.

La legislación aduanera, ha considerado como delito agravado aquel que reúne las siguientes circunstancias: “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”. (ref. Art. 85 LOA).

Es necesario destacar que el legislador ha referido como sujeto activo del delito agravado, al empleado o funcionario del servicio aduanero, términos que pudieron ser contenidos en uno sólo como *servidor*; además se ha referido tanto al empleado que mantiene una relación contractual o de cualquier otro tipo con la administración aduanera, así como al funcionario que mantiene una relación de dependencia a través de un nombramiento sea este provisional o definitivo.

Las pena de prisión más alta que debe considerarse es la de cinco años, ya que así lo contemplada el Art. 84 ibidem. El primer inciso del Art. 85 ibidem, está destinado a aquellos servidores de la administración aduanera, que tienen una relación de dependencia cualquiera que ésta sea; excluyendo de sí a los

¹⁴⁹ “Art. 318 del Código Tributario.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: 1a. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y, 2a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores”. Agregado por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO S. No. 242, de 29 de diciembre del 2007, Art. 12.

agentes de aduanas, por encontrarse comprendidos en el Art. 84 ibidem; mientras que el segundo inciso se encuentra destinado a aquellos comerciantes que se encuentren matriculados y en esas circunstancias cometen un delito aduanero.

El sujeto activo del delito aduanero agravado, nunca puede tener las dos calidades (servidor y comerciante), puesto que ningún servidor público, puede tener al mismo tiempo el oficio de comerciante, ni mucho menos otros oficios, ya que dichas calidades son incompatibles, y al ejercer las dos funciones, incurra en el tipo estatuido en el Art. 266 del Código Penal¹⁵⁰.

Por lo que se infiere que el legislador, consideró que tanto los servidores aduaneros como los comerciantes, por plasmar diariamente sus actividades en el ámbito de las operaciones comerciales y aduaneras, se encuentran en un nivel tal de preparación mercantil, que su más leve intención de evadir el control aduanero, se torna en la más inexcusable acción delictual, que conlleva a que sea imputable con la pena más alta; puesto que se configuran las circunstancias, para que se torne el delito con la agravante, tras aumentar de sí la malicia del acto, la alarma que causa en la sociedad, y debido a su tecnicismo, la peligrosidad de los ejecutores.

¹⁵⁰ “Art. 266.- Los jueces de lo penal, tesoreros, administradores y demás empleados de Aduana y del Resguardo, que ejercieren el comercio por sí mismos, dentro del distrito donde respectivamente desempeñan sus funciones, sea abiertamente o por actos simulados, serán reprimidos con la pérdida de lo que se les aprehenda pertinente a este comercio ilícito. La misma pena se impondrá al Presidente de la República, Ministros del Estado, Gobernadores, Comandantes Generales, Jefes de Zona Militar y Magistrados de los tribunales, si ejercieren el comercio. La disposición de este artículo no comprende la venta de los productos de las haciendas que sean propias de los empleados, o que estos manejen como arrendatarios, usufructuarios o usuarios, ni de los productos de los ramos de industria propia en que se ocupen sus familiares o sus agentes. Tampoco es aplicable esta disposición a los que pusieren sus fondos en acciones de banco o de cualquier empresa o compañía, con tal que no ejerzan en ellas cargo ni tengan intervención directa, administrativa o económica, ni a los que dan a mutuo sus capitales”. Lo que concuerda con el Art. 7 del Código de Comercio, y Art. 101 de la Ley de Compañías.

13.- FORMAS DE SANCIONAR EL DELITO, ¿SE CONTEMPLA LA PENA DE RECLUSIÓN?.-

Desde tiempos muy antiguos, los pueblos independientemente de su cultura, han exteriorizado las diversas maneras de resarcir el daño acaecido, ante el cometimiento de un delito o infracción, a través de diversos sistemas de penas. Tras la verificación de un hecho no permitido, a la par adviene un daño que sufren las víctimas, daño que trasciende hacia los ofendidos y por ende hacia la sociedad entera; por lo que es difícil imaginar que el ser humano, no tome en cuenta retribuir determinado daño, buscando de sí la imposición soberana de una pena.

Sobre aquello se tiene varios antecedentes, ya que desde los orígenes de los tiempos la concepción religiosa revela la noción de pena y sufrimiento; es así que en el pasaje bíblico de la creación del hombre y de la mujer, cuando el creador les advierte de las reglas que deben seguir, su inobservancia les conllevó a sufrir penas que debieron ser afrontadas por Adán y Eva indistintamente¹⁵¹; así mismo la Santa Biblia expresa aquellas penas que afrontó Cain debido al crimen de su hermano Abel¹⁵².

En la época primitiva del derecho, al faltar a una obligación, las primeras reacciones sociales, se plasmaban en una *violenta defensa privada*, que a pesar de no contar con adecuadas instituciones reguladoras del Derecho, se estatúan en la Ley de Talión, la Instituta de Gayo en Roma, la Ley Poetelia Papina, la Ley de las XII Tablas, la Instituta IV de Gayo, la Lex Julia, iniciativas de los Romanos, cuyos procedimientos y figuras jurídicas eran adoptadas en otras regiones como en el Derecho Hebreo, Indio, Egipcio, Griego, entre otros. En lo posterior dichas reacciones sociales se denominaron *pena*, por lo que es conatural del hombre en sociedad, que toda conducta antisocial conlleve consigo un resarcimiento penal; una renuncia a este derecho, sería renunciar al orden social, a la misma comunidad y al poder coercitivo e imperial, con que cuentan los Estados; ya que la *pena* se encuentra en el sentir social, que deviene desde las primeras civilizaciones; atribuyéndose en unas como algo sobrenatural, facultada a dios,

¹⁵¹ La Santa Biblia, México - Caracas, San Pablo 1994, Génesis cap. 3 vers. 14-24.

¹⁵² Obra citada, cap. 4, vers. 8 - 15.

para imponer a los hombres un castigo; mientras que en otras eran consideradas como mecanismos para alcanzar la venganza privada que se estatúan en leyes como las referidas.

Con el devenir de los tiempos se ha diferenciado la manera de concebir la pena, pues de la venganza privada hasta nuestros tiempos han mediado muchos milenios, a la par de muchas concepciones, por lo que se puede ultimar que el Derecho Penal, conlleva siempre la actualidad de aquello que se permite, de aquello que se manda y de aquello que no se permite en las sociedades, ya que el hombre y la pena evolucionan a la par del devenir de los tiempos. En la teoría de la pena, coinciden en su esencia varias ciencias, como la historia de la religión, sociología, sicología, etnología, derecho y otras.

El término *pena* proviene de la palabra latina *poena*, cuya significación deriva en un castigo o sufrimiento. La pena actualmente es una correspondencia ciega retribucionista, que surge debido a la lesión de un bien jurídico protegido, que ha sido enfocado a través de sistemas que permitan la readaptación social del delincuente.

No hay que negar que la condición retributiva de la pena, tiene dos aspectos de correspondencia, la una de carácter o correspondencia neutral respecto al orden que altera el delito, ya que el elemento normativo precisa en tiempo y en espacio, la particular interpretación del componente axiológico, lo cual conlleva que la justicia actúe de manera ciega y sin pasiones, tomando en consideración el universo que pertenece a la realidad del Derecho. De otra parte tiende a regular el orden quebrantado de manera que se verifica su espíritu retribucionista, cuya medida opera de acuerdo al bien jurídico que se ha pretendido proteger, con un enfoque hacia la readaptación social del sujeto activo de la infracción.

La pena contiene la restricción de los bienes jurídicos del responsable del delito, por lo que es indispensable que se encuentre previamente dispuesta en la ley, debidamente correlacionada con la acción u omisión que se considere lesiva al orden social, respetando de tal manera el principio de legalidad.

Raúl Plascencia Villanueva, acogiendo la distinción que depone Olga Islas de González Mariscal, en los términos de pena, punición y punibilidad, quien señala que se diferencia la pena, de la punición, debido a la consecuencia jurídica realizada por el juzgador, y la ejecución de ésta bajo la responsabilidad del poder ejecutivo, define el término punición de la siguiente manera: “[...] la privación o restricción de bienes jurídicos, que se impone con apego a la Ley por los órganos jurisdiccionales competentes, al culpable de la comisión de un delito”¹⁵³.

Respecto a la clasificación de las penas, existen doctrinariamente diversas formas de clasificarlas, sin embargo entre las más destacadas se encuentran aquellas que tienden *al bien jurídico que se protege*, siendo estas capitales, corporales, contra la libertad, pecuniarias, suspensivas o privativas de derechos; las penas capitales son aquellas que pretenden la eliminación del ser humano; las corporales aquellas que se aplican directamente sobre el cuerpo del sujeto activo; las penas contra la libertad limitan todo tipo de libertad de la persona; las penas pecuniarias restringen el goce de ciertos derechos patrimoniales; las penas suspensivas o privativas de derechos restringen ciertos derechos de carácter civil o político¹⁵⁴.

El Art. 84 de la LOA, en un artículo aparte de los tipos penales aduaneros, estatuye los diversos tipos de sanciones aplicables a los delitos, listado que nunca ha alcanzado su independencia ni ha sido taxativo¹⁵⁵.

¹⁵³ Raúl Plascencia Villanueva, *Los Delitos contra el Orden Económico, la responsabilidad penal de la persona jurídica*, segunda edición. México, Editorial Porrúa, 1999, ps. 56,57. El autor explica cada uno de los elementos referidos en su definición.

¹⁵⁴ Otra alineación de las penas tienden a la *forma de ejecución*, siendo estas: *Remisibles*.- Las cuales se atienden de acuerdo al estado de salud del sujeto activo y en atención a fines humanitarios o de piedad que conlleva a evitar su imposición. *Sustituibles*.- Aquellas que la propia ley dispone que pueden sustituirse por otras de menor gravedad. *Conmutables*.- Aquellas que pueden ser intercambiadas cumpliendo los requisitos que las normas establezcan. *Condicionales*.- Aquellas que suspenden una pena, bajo condición de que se verifique un hecho o presupuesto. *Simbólicas*.- Aquellas que pueden sustituirse por otras. *Únicas*.- Cuando se estatuye un solo tipo de pena, sin opción a que se imponga otras penas de ningún tipo. *Alternativas*.- En que se estatuye una o varias clases de penas, dejando a criterio del juzgado el aplicar una u otra pena. *Acumulativas*.- Cuando los cuerpos legales establecen la aplicación de varias penas por la comisión de un mismo delito.

¹⁵⁵ “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 las mercancías materia del delito y de los objetos utilizados para su cometimiento, inclusive los medios de transporte, siempre que sean de propiedad 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

Respecto a las sanciones acumulativas aplicables al delito, conlleva a que la obligación de cancelar lo adeudado, no se extinga; ni tampoco constituye una circunstancia eximente del pago de impuestos; tampoco se encuentra catalogado como una exención al pago de impuestos aduaneros, lo que refleja además que se sigue debiendo lo adeudado por dicho concepto cuando correspondan y que si no se ha declarado, ni se ha cancelado tras incurrir de tal manera en presunto delito aduanero, las circunstancias esperadas para que intervenga el hecho generador, se tornan en ineficaces; ya que a pesar de haber incurrido en delito, ésta obligado al pago, puesto que continúa latente; sin perjuicio de otras sanciones aplicables al delito (*ver: 4.- El Tributo (hecho generador)*).

Sebastián Soler al explicar sobre las sanciones y de sí al hablar del Derecho Penal realiza una clasificación de los tipos de sanciones, manifestando:

“No todas las consecuencias determinadas por el incumplimiento de un precepto jurídico (sanciones) son iguales o de la misma naturaleza; unas veces, tienden a producir directamente la situación que el precepto quería y que alguien desoyó; otras veces, procuran una satisfacción distinta pero equivalente a la debida; otras veces, finalmente, importan, además, una consecuencia no deseada y gravosa para el transgresor. Las normas jurídicas procuran, pues, ora una reposición real de las cosas al estado anterior (p. ej., la devolución del objeto sustraído a su dueño) ora una reposición simbólica que asume la forma de una reparación (la entrega de una suma de dinero en lugar de la cosa misma) ora una retribución (la disminución de un bien jurídico del transgresor). Una norma del derecho es una norma penal cuando su sanción asume carácter retributivo. Derecho Penal es la parte del derecho compuesta por el conjunto de normas dotadas de sanción retributiva”¹⁵⁶.

Se ha referido que las sanciones estatuidas en el Art. 84 de la LOA, no se trata de un listado taxativo, ni exhaustivo, puesto que hay tipos penales que se

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, 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”. Que concuerda con los Arts. 42, 43, 44 y 45 del Código Tributario.

¹⁵⁶ Sebastián Soler, *Derecho Penal Argentino*, tomo I, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1978, p. 2, 3.

encuentran disgregados en diferentes normativas¹⁵⁷, y otras formas de sancionar el delito aduanero se encuentran introducidos en el Código Penal; es así que al reformarse el literal j) del Art. 83 de la LOA, mediante Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de octubre del 2007, se estatuyó que en caso de incurrir en el tipo penal aduanero de falsa declaración aduanera, ésta se sancionará como si se hubiera incurrido en alguno de los tipos penales comunes de falsedad de instrumentos públicos, dejando de manifiesto que no existirá prejudicialidad de materia civil, para el ejercicio de la acción penal; y se remite a las normas del Código Penal para aplicar la sanción que opera para dichos tipos penales; de otra parte cabe considerar que aunque se remite a referidas sanciones, no se le ha otorgado a la declaración aduanera, el valor de instrumento público de manera restrictiva, sino que solo se remite a las sanciones que contiene el tipo penal¹⁵⁸.

Los tipos de falsedad de instrumentos públicos se encuentran estatuidos en los Arts. 337, 338 y 339 del Código Penal¹⁵⁹, las normas referidas contemplan los dos tipos de falsedad que doctrinariamente se conocen: 'la falsedad material y la falsedad ideológica', cabe realizar varias diferenciaciones, que operan en las

¹⁵⁷ La falta de presentación del acta de la relación de *sobrantes* respecto del manifiesto de carga, es considerado como infracción, mientras que el solo hecho de existir sobrantes, constituye una presunción de delito aduanero. Art. 33 del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas.

¹⁵⁸ La LOA establece un capítulo destinado a la declaración aduanera, y en el Art.- 43 establece: "Obligatoriedad y Plazo.- El propietario, consignatario o consignante, en su caso, personalmente o a 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 recae en la persona de su representante legal. En las importaciones, la declaración se presentará en la aduana de destino, desde 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 en la exportación a consumo, la declaración comprenderá la autoliquidación de los impuestos correspondientes. El Gerente Distrital podrá autorizar el desaduanamiento directo de las mercancías en los casos previstos en el reglamento y previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo".

¹⁵⁹ "Art. 337.- Serán reprimidos con reclusión menor extraordinaria de nueve a doce años los funcionarios públicos que, en el ejercicio de sus funciones hubieren cometido una falsedad que consista: En firmas falsas; en alteración de actas, escrituras o firmas; en suposición de personas; en escrituras hechas o intercaladas en registros u otros documentos públicos, en escritos u otras actuaciones judiciales, después de su formación o clausura. Art. 338.- Será reprimido con la misma pena el funcionario público que, al redactar piezas correspondientes a su empleo, hubiere desnaturalizado su sustancia o sus pormenores: Ya escribiendo estipulaciones distintas de las que hubieren acordado o dictado las partes; ya estableciendo como verdaderos, hechos que no lo eran. Art. 339.- Será reprimida con pena de seis a nueve años de reclusión menor, cualquiera otra persona que hubiere cometido una falsedad en instrumentos públicos, en escrituras de comercio o de banco, contratos de prenda agrícola o industrial o de prenda especial de comercio, en escritos o en cualquier otra actuación judicial: Ya por firmas falsas; ya por imitación o alteración de letras o firmas; ya por haber inventado convenciones, disposiciones, obligaciones o descargos, o por haberlos insertado fuera de tiempo en los documentos; ya por adición o alteración de las cláusulas, declaraciones o hechos que esos documentos tenían por objeto recibir o comprobar".

normativas referidas, así en el Art. 337 *ibidem* se hace una referencia exclusiva a los presupuesto de falsedad material, puesto que sus ejemplos se refieren a dicha forma de actuar. Mientras que el Art. 338 *ibidem*, hace una referencia exclusiva al tipo de falsedad intelectual, puesto que sus ejemplos versan sobre dicha práctica. Estos dos tipos penales se encuentran reprimidos con una pena de reclusión menor extraordinaria de nueve a doce años, pena que dista de aquella contemplada en el Art. 339 *ibidem*, puesto que el sujeto activo de éstos delitos, debe tratarse de un funcionario público, que actuó en ejercicio de sus funciones.

Con relación al Art. 339 *ibidem*, por una parte se ha ejemplificado a las firmas falsas, la imitación o alteración de letras o firmas, ejemplos que se encuendran en el tipo de falsedad material; mientras que los restantes, son ejemplos del tipo de falsedad intelectual, este tipo penal se encuentra reprimido con pena de seis a nueve años de reclusión menor, pena que es inferior a la analizada anteriormente, puesto que el sujeto activo del delito, puede ser cualquier persona, a exepción del servidor público, que brindó el servicio.

Se ha considerado como sujeto activo del delito de peculado, entre otros a los servidores de la Administración Aduanera CAE y del SRI, que hubieren intervenido en actos de determinación, tipo penal que se encuentra estatuido en el Art. 257 del Código Penal¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Art. 257.- “Serán reprimidos con reclusión mayor ordinaria de ocho a doce años, los servidores de los organismos y entidades del sector público y toda persona encargada de un servicio público, que, en beneficio propio o de terceros, hubiere abusado de dineros públicos o privados, de efectos que los representen, piezas, títulos, documentos, bienes muebles o inmuebles que estuvieren en su poder en virtud o razón de su cargo, ya consista el abuso en desfalco, disposición arbitraria o cualquier otra forma semejante. La pena será de reclusión mayor extraordinaria de doce a dieciséis años si la infracción se refiere a fondos destinados a la defensa nacional. Se entenderá por malversación la aplicación de fondos a fines distintos de los previstos en el presupuesto respectivo, cuando este hecho implique, además, abuso en provecho personal o de terceros, con fines extraños al servicio público. Están comprendidos en esta disposición los servidores que manejen fondos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social o de los bancos estatales y privados. Igualmente están comprendidos los servidores de la Contraloría General y de la Superintendencia de Bancos que hubieren intervenido en fiscalizaciones, auditorías o exámenes especiales anteriores, siempre que los informes emitidos implicaren complicidad o encubrimiento en el delito que se pesquisa. Los culpados contra quienes se dictare sentencia condenatoria quedarán, además, perpetuamente incapacitados para el desempeño de todo cargo o función públicos; para este efecto, el juez de primera instancia comunicará, inmediatamente de ejecutoriado, el fallo a la Dirección Nacional de Personal y a la autoridad nominadora del respectivo servidor, e igualmente a la Superintendencia de Bancos si se tratare de un servidor bancario. El Director Nacional de Personal se abstendrá de inscribir los nombramientos o contratos otorgados a favor de tales incapacitados, para lo cual se llevará en la Dirección Nacional de Personal un registro en que consten los nombres de ellos. La acción penal prescribirá en el doble del tiempo señalado en el artículo 101. Con la misma pena serán sancionados los servidores de la Dirección General de Rentas y los servidores de *aduanas*

Del análisis precedente, se llega a colegir que las formas de sancionar el delito aduanero son las siguientes:

| NO. | TIPO PENAL | DESCRIPCION DE LA PENA | FUENTE |
|-----|---|---|--|
| 1 | Aduanero (Art. 83 LOA, excepto literal J). | Prisión de dos a cinco años. | Art. 84 LOA |
| 2 | Aduanero (Art. 83 LOA, excepto literal J). | Decomiso mercancías y medios de transporte | Art. 84 LOA |
| 3 | Aduanero (Art. 83 LOA, excepto literal J). | Si el medio de transporte no es del responsable, multa 20% del CIF | Art. 84 LOA |
| 4 | Aduanero (Art. 83 LOA, excepto literal J). | Multa del 300% del CIF | Art. 84 LOA |
| 5 | Aduanero (Art. 83 LOA, excepto literal J). | Si el responsable es agente de Aduana, a más de la sanción se le cancelará definitivamente la licencia. | Art. 84 LOA |
| 6 | Aduanero y Penal. Literal J) del Art. 83 de la LOA únicamente, falsa declaración aduanera. | De nueve a doce años de reclusión menor extraordinaria | Art. 83 LOA, Art. 337 del Código Penal |
| 7 | Aduanero y Penal. Literal J) del Art. 83 de la LOA únicamente, falsa declaración aduanera. | De nueve a doce años de reclusión menor extraordinaria | ART. 83 LOA, ART. 338 del Código Penal |
| 8 | Aduanero y Penal. Literal J) del Art. 83 de la LOA únicamente, falsa declaración aduanera. | De seis a nueve años de reclusión menor | ART. 83 LOA, ART. 339 del Código Penal |
| 9 | Penal, Art. 257 del Código Penal. Peculado, es un tipo penal común mas no un delito aduanero; se lo incluye por considerar que uno de los sujetos activos de la infracción, pudiera ser un servidor de la CAE, o del SRI. | Reclusión mayor ordinaria de ocho a doce años. | Penal, Art. 257 del Código Penal. |

que hubieren intervenido en Actos de Determinación. También están comprendidos en las disposiciones de este artículo los funcionarios, administradores, ejecutivos o empleados de las instituciones del sistema financiero nacional privado, así como los miembros o vocales de los directorios y de los consejos de administración de estas entidades, que hubiesen contribuido al cometimiento de estos ilícitos". Concuerta con los Arts. 120, 121, 122 y 130 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

A pesar del alto grado de independencia que ha alcanzado la materia aduanera, debido a su nivel de especialización y su importancia (*ver: 2.- Autonomía y ámbito del Derecho Aduanero*); las sanciones del tipo penal de falsa declaración aduanera, han escapado de la LOA, es cuestionable que la última reforma introducida a la Ley, no hubiere agregado las sanciones del tipo penal analizado, dentro de la misma normativa aduanera (ref. Art. 84 *ibídem*), que contiene un artículo dedicado a las formas de sancionar el delito aduanero; remitiéndose en su lugar a las sanciones que se encuentran contempladas en el Código Penal, de tal manera surge una duda en la aplicabilidad de la prescripción de la acción penal y de las penas, ya que conforme la legislación aduanera se contempla que los delitos aduaneros son reprimidos con penas de prisión¹⁶¹, y el tiempo que debe transcurrir para que opere la prescripción de la acción penal es de 15 años; mientras que en el Código Penal se estatuye, que el tipo penal de falsedad de instrumentos públicos (declaración aduanera), debe transcurrir el plazo de 10 años. Con relación a la prescripción de las penas, la legislación aduanera contempla que la pena de *prisión* prescribe en el doble del tiempo que la prescripción de la acción penal, es decir en 30 años; y como en dicho artículo no se hace referencia al delito de falsa declaración aduanera, que es sancionado con penas de reclusión menor y reclusión menor extraordinaria, para efectos de computar el tiempo para que opere la prescripción de las penas, surge la duda de cuál sería la norma aplicable (ref. Art. 107 CP).

Además cabe destacar que la tendencia constitucional y la tendencia internacional conllevan a que se observen los lineamientos de KYOTO, la Organización Mundial de Aduanas, y la Comunidad Andina, que distinguen al delito aduanero, más relacionado con el concepto de *fraude comercial*¹⁶², por lo

¹⁶¹ Respecto a la prescripción de la acción y de la pena aduaneras la Ley Orgánica de Aduanas establece: "Art. 94.- Prescripción de la Acción Penal.- Las acciones penales por delitos aduaneros prescriben en el plazo de quince años. Las contravenciones y faltas reglamentarias prescriben en dos años, contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo en caso de delito. Los plazos correrán, hubiere o no, el respectivo enjuiciamiento penal o proceso administrativo en su caso. Art. 95.- Prescripción de las Sanciones.- La pena de prisión prescribe en el doble del tiempo que la prescripción de la acción penal, contado desde la ejecutoria de la sentencia si no hubiese sido aprehendido el infractor. La sanción pecuniaria por delito, contravención o falta reglamentaria es imprescriptible. La recaudación de las sanciones pecuniarias ingresarán a los recursos de la Corporación".

¹⁶² La OMA define como fraude comercial a: "Cualquier infracción o delito contra estatutos o disposiciones regulatorias en que la Aduana sea responsable de asegurar su cumplimiento, incluyendo: 1.- Evadir o intentar evadir el pago de derechos-aranceles-impuestos al flujo de mercancías. 2.- Evadir o intentar evadir

que, muchas legislaciones han considerado conveniente desagregar de sus normativas, la forma de sancionar el delito aduanero con penas de prisión; y, en su lugar aplicar sanciones pecuniarias, para de tal manera resarcir el daño económico que se causa al Estado. Por lo tanto se torna en cuestionable, el hecho que mientras la tendencia internacional se inclina hacia cambios que advienen con el criterio de la sociedad, en nuestra legislación todavía se opere con penas de prisión, y mucho más allá se apliquen penas de reclusión menor ordinaria y extraordinaria, que conllevan a pensar que las tendencias para sancionar el delito, han retrocedido en el tiempo.

En el presente estudio al tratar sobre los bienes jurídicos protegidos en Aduanas (*ver: 7.- El ilícito Aduanero, concepto y presupuestos del hecho*), se analizó las diversas etapas que había superado el Derecho Penal Aduanero, tras categorizar al bien jurídico protegido, que en un inicio era imprescindible el pilar de recaudación, seguido del pilar del control; por lo que, si en un principio la recaudación era considerada interés tutelado de la renta pública, en lo posterior se tornó en innecesario que se verifique un perjuicio fiscal; consecuentemente paso a suplir dicha primacía otro pilar del Derecho Aduanero *el control*; que en la actualidad es el bien que tiende a protegerse, ya que al vulnerarse acompañado de los elementos del tipo penal, conlleva a la verificación del delito aduanero.

No todas las mercancías son susceptibles de tributación, otras son exentas del pago de tributos, aunque en muchos casos, sólo se deba el pago de tasas aduaneras, por los servicios aduaneros prestados; el Art. 82 de la LOA, señala además como uno de los elementos del delito aduanero, el sólo hecho de incumplir con las normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de

cualquier prohibición o restricción a que estén sujetas las mercancías. 3.- Recibir o intentar recibir cualquier reembolso, subsidio u otro desembolso al cual no se tiene derecho legítimo. 4.- Obtener o intentar obtener en forma ilícita algún beneficio que perjudique los principios y las prácticas de competencia leal de negocios". Tomado de www.wcoomd.org, página web de la OMA.

Mientras que en un texto emitido por la Secretaría General de la Comunidad Andina, se define a fraude como: "Fraude proviene del latín *"fraus o fraudes"* que traducido al español significa "engaño" y está definido como el acto contrario a la verdad y a la rectitud, tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros. Comprende tanto al ilícito tributario administrativo (infracción) como al ilícito tributario penal (delito). No incluye el concepto de "economía de opción" que es optar por un régimen tributario que se considere más beneficioso a una economía determinada" Tomado de libro de la Secretaría General de la Comunidad Andina, Lucha contra el Fraude, UE – CAN, *Asistencia Técnica relativa al Comercio*, primera edición, Bellido Ediciones E.I.R.L, Lima – Perú, 2007, p. 17.

tributación; dejando entrever que el hecho de evadir el control pone en primacía dicho pilar por sobre el pilar de recaudación.

La Ley Orgánica de Aduanas, no puede estar en contradicción a la Constitución Política¹⁶³, ni a la tendencia internacional¹⁶⁴; por lo que sería recomendable que el legislador, analice la pertinencia de otro tipo de sanciones que desde el punto de vista del bien jurídico que se protege, sustituyan las penas contra la libertad y en su lugar se apliquen penas pecuniarias que restringen el goce de ciertos derechos patrimoniales; o en el último de los casos se apliquen penas suspensivas o privativas de derechos que restrinjan los derechos de los individuos con carácter civil o político. De tal manera que se proceda a la recaudación directa del pago de lo adeudado, el pago de multas, en caso de incumplimiento la acción coactiva, acompañado de la aplicación de medidas cautelares reales, entre otras; afectando en todo caso el patrimonio y no la libertad de las personas, y es de esa manera como se debe resarcir el daño, obviamente dicho criterio debe surgir con el avance y mejoramiento continuo de los procesos aduaneros y en especial los de *control* (ver: 7.- *El ilícito Aduanero, concepto y presupuestos del hecho, los bienes jurídicos protegidos en Aduanas*).

¹⁶³ Destella con luz propia nuestra Constitución Política, al consagrar en el literal 4) del Art. 23, el Derecho Universal a la Libertad, indicando que ninguna persona puede sufrir prisión por deudas, costas, impuestos, multas ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias.

¹⁶⁴ La tendencia internacional concuerda en restar relevancia al pilar de recaudación, constituyendo el control en un continente (bien jurídico genérico) y el pilar de la recaudación bien jurídico contenido que depende del primero (bienes jurídicos específicos).

14).- LA TENTATIVA DE DELITO ADUANERO ¿TENTATIVA O DELITO?.-

El lit. o) del Art. 83 de la LOA, al estatuir uno de los delitos aduaneros ha determinado: “[...] La ejecución de actos idóneos inequívocos dirigidos a realizar los actos a que se refieran los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor [...]”.

El presupuesto referido define la tentativa no como el grado al que se puede llegar después de emprender alguno de los hechos puntualizados como delitos, sino que lo trata como uno más de los delitos aduaneros, al encontrarse referido como tal en su listado, definición que se asemeja a la estatuida en el inc. 1) del Art. 16 del Código Penal Ecuatoriano.

La tentativa es esclarecida por el maestro Francesco Carrara, en su Programa de Derecho Criminal como:

“[...] cualquier acto externo que por su naturaleza conduce unívocamente a un resultado criminoso, y que el agente dirige con explícita voluntad a ese resultado, pero al cual este no le sigue, ni tampoco la lesión de un derecho superior o equivalente al que se quería violar” Como una segunda definición explica que la tentativa es: “Un hecho humano antijurídico y perturbador de la tranquilidad de los ciudadanos, que por su naturaleza se hallaba en capacidad de producir la lesión de un derecho ulterior más importante que el que fue violado por el mismo hecho, y que estaba dirigido por el agente, con intención determinada y perseverante, a la lesión del derecho que no resultó violado, sino solamente puesto en peligro”¹⁶⁵.

La tentativa también es analizada por el autor argentino Sebastián Soler quien expone: “El que, con el fin de cometer un delito determinado, comienza su ejecución con actos idóneos e inequívocos, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad, será reprimido con la pena establecida para el delito, atenuada de conformidad con el Art. 74”¹⁶⁶.

La Conferencia de Varsovia de 1997, tras intentar la unificación del término ha resuelto: “Hay tentativa punible cuando la resolución de cometer un crimen o

¹⁶⁵ Francesco Carrara, *Programa de Derecho Criminal*, volumen 1, Bogotá, Editorial Temis, 1971, p. 246.

¹⁶⁶ Sebastián Soler, *Derecho Penal Argentino*, tomo II, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1978, p. 218.

delito se ha manifestado poniendo en práctica medios destinados a cometerlos y que se han interrumpido, o no han dado el resultado querido por causas independientes de la voluntad del actor”¹⁶⁷.

La tentativa alcanza su perfección no solo al ejecutarse actos idóneos e inequívocos, sino durante el transcurso del iter criminis, por lo que ensayando una definición de tentativa, ésta se caracteriza por ser la ejecución de hechos idóneos e inequívocos, emprendidos por el sujeto activo, tras exteriorizar de su parte aquella voluntad de persistir hasta obtener un resultado que formalmente es delictual, conllevando a la previsión externa de que tal acción o su resultado no fueren obtenidos, debido a circunstancias ajenas y externas a su voluntad.

Tampoco todos los delitos pueden ser sancionados al grado de tentativa, puesto que por expresas disposiciones legales existen ciertos hechos ilícitos que no se consuman por causas ajenas al infractor, en los que la ley asimila dicha tentativa como si se tratará de delitos consumados, como el caso de la tentativa en los delitos aduaneros; la tentativa de matar al Presidente de la República, o quien ejerza la Función Ejecutiva, Senador o Diputado, Ministro de Estado, Magistrado o Juez, Gobernador o cualquier otro funcionario público sea que ejerza jurisdicción o no, será penado por asesinato aunque no se llegue a inferirse daño alguno (ref. Art. 224 Código Penal); tentativa en aquellos hechos que de cualquier forma o medio se alzare contra el Gobierno, desconociendo la Constitución de la República, deponer al Gobierno constituido, impedir se reúna el Congreso o disolverlo, o provocar la guerra civil, es reprimido desde que hay tentativa punible (ref. Art. 130 Código Penal, entre otros).

Tampoco es considerada tentativa, aquellas ideas o intenciones del sujeto activo, las amenazas, los acuerdos, o las instigaciones si éstas no se exteriorizan al mundo y tras el despliegue de fuerza en su acción son ejecutadas dañando la moral, las buenas costumbres, alterando el orden social, o bienes mucho más individuales del ser humano como la vida, la libertad, la propiedad y de esta manera conculque aquellos preceptos consagrados en la ley, independientemente que su resultado tenga correspondencia con lo realmente intentado; e incluso

¹⁶⁷ Conferencia de Varsovia, 1997.

aquellos actos preparatorios a la comisión de un delito, que por si solos no son suficientes, ya que requieren que el acto sea ejecutivo o definitivo, caracterizado por el comienzo de la ejecución compleja de la acción, con relación al delito y vulnerar efectivamente el bien jurídico protegido; circunstancia que conlleva a que la esencia moral en la tentativa, denote la previsión de una consecuencia no obtenida, conllevando de si aquella voluntad demostrada por el actor de persistir hasta el final en su objetivo.

La manera de imponer la pena en la tentativa, difiere entre la normativa aduanera y la penal, puesto que la primera le incluye como si se tratara de delito, para posteriormente disponer en el Art. 84 las sanciones por delito aduanero. Mientras que el Código Penal en su Art. 46, gradúa la pena estatuyendo, que los autores de tentativa sufrirán de uno a dos tercios de la pena que se les habría impuesto, si el delito se hubiere consumado, considerándose en su graduación el peligro afrontado por el sujeto pasivo, así como los antecedentes del sujeto activo; cabe destacar que se beneficiarían de esta rebaja sólo los actores que la interrupción del antijurídico, no hubiere sido producto de su propio desistimiento.

El inciso 3 del Art. 16 ibídem, instituye que si el actor impide voluntariamente el acontecimiento, estará sujeto a la pena de tentativa disminuida de un tercio a la mitad; refiriéndose al desistimiento voluntario caracterizado por ser libre, sin ser el resultante de coacción física o psíquica alguna, propendido la política criminal a que se vele por el bien común de la sociedad; tendiente a estimular a quien desista voluntaria y útilmente, de continuar con la consecuencia dañosa, cuyos actos de idoneidad, aún no siendo tardíos procuran no alterar suficientemente la paz y concordia social.

El sancionar la tentativa aduanera como si se tratará de un delito, es acogido por el legislador debido que la tendencia internacional, ha conllevado que los estados la tipifiquen y gradúen su pena, como si se tratara de un delito consumado. Sustentándose en lo previsto por el inc. 2do. del Art. 16 del Código Penal, que establece la posibilidad que la ley en casos especiales, califique como delito la mera tentativa, como en el caso de la normativa aduanera.

Al no haberse estipulado en la LOA, con que pena se sanciona la tentativa conlleva a interpretar, que será sancionada con similares penas que las que corresponden al delito consumado; y si bien no solo regula los actos administrativos aduaneros, sino que además deja instituido al derecho penal aduanero, se debe tomar en cuenta que en materia penal se prohíbe la interpretación extensiva de la ley, criterio que concuerda con lo expuesto por la Declaración de la Organización Mundial de Aduanas, celebrada en Arusha¹⁶⁸, Tanzania el 7 de julio de 1993, que resolvió que “la legislación aduanera debe ser clara y precisa”, lo que concuerda con el Art. 4 del Código Penal.

Por lo que tras sostener la existencia de la tentativa en el Derecho Aduanero, debería apartarse dicha figura del listado de delitos, para catalogarlo como aquel grado al que podría llegarse a cometer el delito y se imponga la sanción que categóricamente le corresponde, o de elevar la tentativa aduanera al grado de delito consumado, se debería exponer que tipo de sanción merece¹⁶⁹.

Partiendo del presupuesto que la tentativa es descubierta cuando ya se encontraba inequívocamente consumando el delito, trasladando la mercancía sea ingresando o egresando al/del territorio aduanero y eludiendo el control de la administración; se debe considerar que el hecho antijurídico no fenece allí, ya que una vez vencido el control aduanero, la mercancía empieza a comercializarse, persistiendo de tal manera su ilicitud y de si el delito aduanero, ya que el sólo hecho de la tenencia o movilización, de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación, constituye un delito aduanero.

Pero a pesar de aquello surge la inquietud ¿realmente la tentativa en los delitos aduaneros, alcanzan dicho grado de ejecución, independientemente que sean considerados y sancionados como delitos consumados?. Las figuras penales se encuentran acompañadas del verbo central que define la acción, que

¹⁶⁸ *Declaración de la Organización Mundial de Aduanas*, celebrado en Arusha, Tanzania el 7 de julio de 1993.

¹⁶⁹ Comparando la normativa aduanera ecuatoriana con relación a la normativa argentina se encuentra que la segunda textualmente establece en su Art. 872 del Código Aduanero que la tentativa será penada: “[...] con las mismas penas que corresponden al delito consumado”. Así también en la legislación chilena, en el inc. 5 del Art. 184 de la Ordenanza de Aduanas expone: “Los delitos de contrabando y fraude a que se refiere este Título se castigarán como consumados desde que se encuentren en grado de tentativa, y en la imposición de penas pecuniarias los cómplices o encubridores sufrirán la mitad de las multas aplicadas a los autores”.

al configurarse sus elementos, no solo que se ha colocado en situación de peligro al bien jurídico protegido, sino que se lo ha violado, puesto que estos hechos han dejado de ser actos preparatorios y encontrándose completo el principio de ejecución y debido a su consumación instantánea, acompañada de univocidad de cometer el ilícito aduanero y empleando medios idóneos; comenzaron a dejar sus secuelas de injusticia social, denotando el peligro actual eminente, donde ya no correspondería considerarse que son actos meramente preparatorios, ni sería idónea la intención de desistir de la acción, puesto que los elementos materiales del tipo penal ya se han configurado; los medios utilizados y hechos ya han sido ejecutados inequívoca e idóneamente al pretender eludir uno de los primordiales pilares aduaneros (el control); y por ende se ha desconocido la función de un organismo del estado, evitando la sujeción a la potestad aduanera, en perjuicio del orden social y colectivo cumplidor de sus obligaciones.

El delito aduanero ha quedado perfeccionado por los medios, elementos y voluntad del sujeto activo, que en su conjunto constituyen elementos preestablecidos que configuran un delito y transgreden al derecho, y la tentativa ha desaparecido por exceso de los hechos unívocos, por ser actos cuya acción no permite la separación de sus resultados y que si encontramos a posteriori una mercancía que no justifique su legal importación, a pesar de ser un delito aduanero que su acción tiene un carácter duradero, no se podría desconocer que este hecho lleva supeditado el cometimiento anterior de un primer delito aduanero, con particular carácter transitivo e instantáneo.

A pesar de no verificarse el fin ulterior o consecuencias de las acciones, a pesar que al definir al delito aduanero, solo se refieren algunas, de una serie interminable; la pretensión emprendida por el sujeto activo, consistió en evadir el control de la administración primariamente, y le resta importancia que en lo posterior se favorezca de los réditos económicos al no tributar, que propenda a la desleal competencia, entre otros; por lo tanto *no es idóneo considerar siquiera que existe tentativa en los delitos aduaneros* y por ende es incorrecto que a dicha caracterización se le imponga las mismas penas, que las que corresponden a los delitos aduaneros, puesto que según mi criterio no existe.

Destacando lo manifestado por el maestro Carrara cuando refiere aquellos delitos que categoriza como sociales o políticos, refiere entre ellos a:

“[...] los de lesa patria, los ultrajes a la moral o a la religión, la propagación de dogmas impíos, la calumnia, el falso testimonio, el encubrimiento, la violencia pública, la resistencia, la corrupción, la falsedad en instrumento público o la falsedad en moneda, no son tentativas cuando están por si mismos completos. Y no son tentativas, aun cuando sus autores no hayan alcanzado respectivamente el fin último (objeto ideológico) al cual dirigían de manera exclusiva su acción criminosa... Pero, con todo y eso, su delito es perfecto, porque la efectividad del daño universal consiste en la violación del derecho abstracto que tiene todo ciudadano de ver respetadas la autoridad, la religión, la moral pública, la justicia, la fuerza pública, la fe pública. Y esta efectividad del daño acarreado al derecho abstracto universal basta para hacer que se alcance el objeto jurídico del delito, y que la simple potencialidad de la violación del derecho concreto configure como perfecta la ofensa a la ley”.¹⁷⁰

Parecería que el legislador aduanero ha incurrido en un evidente error conceptual, puesto que es usual en las aduanas que se incurra en falsedad de instrumentos públicos o privados, que se acompañan a la declaración aduanera, y muchos de los tipos penales aduaneros, al momento de ser sorprendidos por los agentes de control, tienen configurados todos sus elementos esenciales y formales, así el hecho habría dejado de ser tentativa, ya que por si mismos se han constituido en delitos completos y consumados, que si bien los sujetos infractores no se han beneficiado de su pretensión, ni a pesar de los medios utilizados han alcanzado su fin (réditos económicos producto de la evasión de impuestos ó incumplimiento de normas aduaneras y la evasión de tasas); con la simple acción del sujeto activo de la infracción, ya se ofendió al derecho aduanero, puesto que se ha vulnerado el bien jurídico protegido *el control*, por lo tanto la generalidad de los tipos penales aduaneros, no alcanzan siquiera a ejecutarse al grado de tentativa, puesto que son delitos consumados.

Pues corresponde analizar en que consiste el delito consumado y de si su diferencia con la tentativa del delito, sobre este aspecto Francisco Pérez Borja comenta en su obra: “La infracción consumada tiene lugar, en el sentido legal, cuando el hecho reúne todas las condiciones que exige la ley para la existencia

¹⁷⁰ Francesco Carrara, *Programa de Derecho Criminal*, volumen 1, Bogotá, Editorial Temis, 1971, ps. 259, 260.

de esa infracción. De modo que para saber si la infracción de que se trata se ha consumado o si no hay un delito frustrado o tentativa, es preciso examinar no si el autor ha conseguido su objeto, sino si en el hecho se encuentran todos los elementos constitutivos del crimen o delito tal cual está definido por la ley”¹⁷¹.

La tentativa en materia penal común, es graduada de uno a dos tercios de la pena que se habría impuesto, si el delito se hubiere consumado (ref. Art. 46 del Código Penal); el delito aduanero es sancionado con una pena mínima de prisión de dos años (ref. Art. 84 LOA), con lo que respecta a la modificación de las penas el Art. 73 del Código Penal señala: “Si hay dos o más circunstancias atenuantes y ninguna agravante no constitutiva o modificatoria de infracción, las penas correccionales de prisión y multa serán reducidas, respectivamente, hasta a ocho días y seis dólares de los Estados Unidos de Norte América, y podrán los jueces aplicar una sola de estas penas, separadamente, o reemplazar la de prisión con multa, hasta de doce dólares de los Estados Unidos de Norte América, si solo aquella está prescrita por la Ley”. Cabe el cuestionamiento ¿merece iniciarse un proceso para alcanzar dicha pena? Y continúa la norma penal al estatuir en su Art. 82 lo siguiente: “En los casos de condena por primera vez, si es causada por delito sancionado con una pena cuyo máximo no exceda de seis meses de prisión correccional o por un delito al que solo se aplique multa, los jueces podrán ordenar en la misma sentencia que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena. Esta decisión se fundará en el criterio respecto de la personalidad integral del condenado, la naturaleza del delito y las circunstancias que lo han rodeado, en cuanto puedan servir para apreciar dicha personalidad. Los jueces requerirán las informaciones que crean pertinentes para formar criterio”. Desplegar todo un expediente procesal penal aduanero, para tener en conocimiento que ningún delito en donde no existe reincidencia llegará a cumplir la condena, resulta en el despliegue de todo un extenuante derroche de recursos, por lo que ¿será necesario persistir en la aplicabilidad de la tentativa en el delito aduanero?.

En materia aduanera, el sujeto activo de la infracción encontrándose en el exterior realiza actos preparatorios para cometer el delito aduanero previo a ingresar a un territorio, tiene la intención de evadir, cuenta con los medios y se

¹⁷¹ Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el Estudio del Código Penal*, tomo I, Quito Ecuador, Talleres FOCET de la Facultad de Jurisprudencia Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Central, 1927, p. 53.

prepara, ensaya la simulación, ocultación, falsedad o engaño; sin considerar que las mismas circunstancias acaecerían al salir de territorio extranjero, como al tratar de ingresar a otro, a su ingreso con la mercancía, aún sí no hubiera sido sujeto de control ya transgredió el bien jurídico protegido en la norma aduanera. Y si los agentes de control supervisan su equipaje y de si las mercancías, directamente es sorprendido en delito flagrante y mas no en tentativa de delito aduanero, pues el hecho criminoso ya estaba consumado desde su egreso, aunque no corresponda al ámbito de la jurisdicción aduanera nacional, sin embargo a su ingreso no puede poner su vista atrás, ya que ejecutó todos los hechos que configuran los tipos penales del delito aduanero, constituyéndose en hechos consumados en todos sus elementos, violando de manera completa la misma ley o el derecho.

En todos los delitos aduaneros existe un evidente peligro que afronta el bien jurídico protegido, y en sentido jurídico si faltara dicho elemento físico, así como su potencia para ejecutarlo, no se podría hablar de tentativa, ya que los delitos aduaneros son caracterizados por ser de pura acción, en que se ejecuta el acto. Finalmente conviene destacar la preponderancia que tiene el medio sobre el fin, cuando con el medio utilizado para alcanzar el intento, se lesione un derecho equivalente o superior a aquel que se quería como fin.

CAPITULO TERCERO

AMBITO INTERNACIONAL (Naturaleza del Derecho Internacional Económico, Derecho Penal Internacional y Derecho Tributario Internacional).

15.- EL DELITO ADUANERO Y SU ÁMBITO INTERNACIONAL.-

Considerando la Sinopsis General del Derecho (Sistema Occidental, Francés y Angloamericano), dicha acepción se ramifica en derecho público y privado, dentro del primero se bifurca en nacional e internacional, conteniendo dentro del derecho público internacional las ramas civil, penal y económico.

Es allí dentro del derecho público internacional (civil, penal y económico), donde surgen un sinnúmero de aspectos que influyen en el Derecho Aduanero; puesto que sus aspectos tanto administrativo, tributario, procesal y penal, concurren bajo influencia notablemente internacional; no obstante es cuestionable que pese a su estrecha dependencia, no encuentre cabida taxativa y se mantenga tan desatendida del Derecho Penal Internacional; por lo que para solucionar el tema propuesto, se debe acudir al estudio del Derecho Económico Internacional, Derecho Tributario Internacional y Derecho Penal Internacional, indistintamente.

El Derecho Penal Aduanero se encuentra tan diseminado en cada normativa interna de los estados, que se dedican a tutelar exclusivamente el bien jurídico protegido, limitándose a extender su tutela dentro del contexto nacional, y muy levemente se hace referencia a determinados institutos aduaneros, y a la existencia de convenios e instrumentos internacionales¹⁷²; sin desmerecer la

¹⁷² El inc. 2 del Art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas del Ecuador establece: “Con sujeción a los convenios internacionales y cuando las necesidades del país lo requieran, 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”.

El lit. h) del Art. 27 de la LOA establece: “h) Las previstas en la Ley de Inmunities, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, que incluye las representaciones y misiones diplomáticas y consulares, organismos internacionales y otros organismos gubernamentales extranjeros acreditados ante el gobierno nacional;”.

El inc. 2 del Art. 46 de la LOA reformada establece: “Los aforos físicos se realizarán por parte de la Administración Aduanera o por las empresas contratadas o concesionadas y se efectuarán en destino sobre la base de perfiles de riesgo, que serán determinados conforme a las disposiciones que dicte para su aplicación el Directorio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en base a las prácticas y normativa internacional”.

El inc. 3 del Art. Innumerado de la LOA reformada, al referirse al control aduanero establece: “El control aduanero se realizará en las siguientes fases de conformidad con la normativa internacional establecida para el efecto: control anterior, control concurrente y control posterior.”

lucha constante que han desplegado varios organismos internacionales, administraciones aduaneras y ministerios públicos, para armonizar procedimientos y contrarrestar la incidencia del delito aduanero, que debido a la globalización, debería llamar más la atención de la comunidad internacional.

En las Aduanas, se entreteje una relación de obligaciones y derechos, que tiende a regularse bajo influencia de parámetros internacionales, supeditados a la vez a normas e instrumentos internacionales, que tienen por objeto armonizar los procedimientos aduaneros, sistematizar los procedimientos, eliminar las trabas arancelarias, contar con estándares internacionales y prácticas comúnmente conocidas por todos los comerciantes, así mismo se tiende a limitar las dificultades del cambio de legislaciones, entre el puerto de origen y de destino.

En la actualidad ha emergido la globalización, caracterizada por colosales movilizaciones de mercancías, es imposible tratar de sostener la perpetua inmovilidad y la actitud negativa (omisión) de los operadores de control, sean éstos administrativos (servidores de las administraciones aduaneras), fiscales o de fiscalización (servidores de los ministerios públicos o de otros organismos de control estatal) o judiciales (servidores de las funciones judiciales), quienes tienden a ejercer su función, únicamente con miras al ámbito estatal interno; difícil sería pretender sostener un expediente aduanero, con escasos elementos de convicción recopilados en base a limitados entornos nacionales, sin haberse cursado al menos una solicitud rogatoria de ayuda mutua internacional, entre las administraciones aduaneras o entre los ministerios públicos; más si se considera que el delito aduanero trasciende las fronteras nacionales; fehacientemente se llegaría a colegir que el tipo penal, no solo conlleva que se verifique su efecto

El Art. 70 de la LOA al referirse al Tráfico Fronterizo, establece: “El tráfico fronterizo es el régimen que, de acuerdo a los compromisos internacionales, permite el intercambio de mercancías destinadas al uso o consumo doméstico entre las poblaciones fronterizas, libre de formalidades y del pago de impuestos aduaneros”.

El Art. 71 de la LOA al definir la Zona de Libre Comercio, establece que dicho régimen está: “[...] sujeto a las formalidades aduaneras previstas en los respectivos convenios internacionales”.

El Art. 109 de la LOA, al referir los órganos de la cooperación, establece que son atribuciones del Directorio: “[...] 5. Delimitar el área para la aplicación del Régimen de Tráfico Fronterizo, de conformidad con esta ley, su reglamento y los convenios internacionales. 6. Establecer en la zona secundaria perímetros fronterizos de vigilancia especial, con sujeción a esta ley, su reglamento y los convenios internacionales”.

El lit. r) del Art. 111 de la LOA, al delimitar las atribuciones administrativas del Gerente General establece: “[...] r) Recomendar al Directorio la adopción de políticas y medidas aduaneras locales tendientes a armonizar el servicio aduanero nacional con las prácticas aduaneras internacionales”.

dañoso en el lugar donde se presume acaeció el hecho, sino que se trata de escenas complejamente compuestas, donde el hecho criminoso es desarrollado, ejecutado y formalizado muchas veces fuera de la frontera aduanera, de donde proviene la mercancía, burlando los controles en el país de origen; o su implicación con sujetos activos de diferentes nacionalidades.

Más el desconocimiento de los instrumentos internacionales aduaneros y de cooperación; frente a las modernas tecnologías de la información y comunicación; los desarrollados mecanismos del que pudieran hacer uso, para evitar que el hecho ilícito sea consumado; los operadores de control, no han considerado que una de las fases del control, es el control preventivo o anterior a los hechos¹⁷³. Por lo que el control anterior, al ser aquel ejecutado por la administración aduanera, antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías, conlleva que se verifique todo el contexto preventivo, que colinda necesariamente con factores de riesgo recopilados del ámbito internacional, como lo revela el Art. 5 del Régimen Andino sobre Control Aduanero¹⁷⁴.

El fraude fiscal no sólo tiende al cruce de *mercancías inocentes* a través de fronteras, sino que camufladas dentro de éstas, consiguen el efectivo tráfico de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, tráfico de armas, terrorismo, prostitución, delincuencia, entre otros los delitos económicos, productos químicos, especies animales y vegetales en peligro de extinción, obras artísticas y culturales

¹⁷³ La normativa internacional contempla como fases del control aduanero, aquellas a desplegarse a través de un control anterior, control concurrente y control posterior. “a) Control anterior, el ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías; b) Control durante el despacho, el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías; y, c) Control posterior, el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero” *Régimen Andino sobre Control Aduanero*, Decisión No. 574, adoptada por la Comisión de la Comunidad Andina. Dado en la ciudad de Lima, Perú, a los 12 días del mes de diciembre del año 2003. Publicado en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004. Art. 4.

¹⁷⁴ “Art. 5.- El control anterior se efectuará mediante: **a) Acciones de investigación de carácter general:** I) *Sobre determinados grupos de riesgo y sectores económicos sensibles;* II) *Sobre determinados operadores del comercio;* III) *Sobre determinadas clases de mercancías;* o, IV) *Sobre mercancías procedentes de determinados países;* **b) Acciones de investigación directa:** i) *Sobre antecedentes en poder de la administración aduanera relativos al consignatario, al importador o exportador de las mercancías, a las personas que intervengan en la operación como intermediarios o representantes;* II) *Sobre la información contenida en los manifiestos provisionales y manifiestos definitivos;* III) *Sobre los medios de transporte;* IV) *Sobre las unidades de carga;* o, v. *Sobre las mercancías descargadas;* y, **c) Acciones de comprobación, vigilancia y control:** i) *Del medio de transporte y de las unidades de carga;* II) *De las mercancías mientras éstas permanezcan a bordo del medio de transporte;* III) *De la descarga de la mercancía y del resultado de la descarga, de acuerdo con el manifiesto;* y, IV) *De las mercancías durante su traslado y permanencia en almacén temporal o en depósito autorizado”.*

robadas, tráfico de menores, trata de blancas, entre otros tipos penales que son considerados lesivos contra la humanidad; como la piratería, la trata de negros, el comercio de esclavos, la destrucción o deterioro de cables submarinos y los demás delitos de la misma índole contra el Derecho Internacional, cometidos en alta mar, en aire libre o en territorios no organizados aún en Estado¹⁷⁵.

En los delitos económicos se encuentran el blanqueo de dinero, con capitales que provienen del tráfico de estupefacientes, del fraude fiscal, fraude al control de cambios; desestabilización de centros financieros por organizaciones criminales provistas de fondos propios; otros delitos económicos como los tributarios, aduaneros, estafas, defraudaciones, y tipos penales que arremetan al orden económico de los *estados*¹⁷⁶.

Por lo que los estados, tras armonizarse van eliminando la concepción de territorio aduanero, para irlo reemplazando por territorio comunitario, como en el caso Europeo¹⁷⁷ y Andino¹⁷⁸; entre otras acciones tendientes a que la represión sea eficaz, eficiente y armonizada con las demás legislaciones de la comunidad.

La Comunidad Andina de manera concertada ha tratado de cristalizar la formación de un mercado común y la unión aduanera comunitaria; hecho que

¹⁷⁵ Ver: *Ciertas regulaciones en el Código de Derecho Internacional Privado* Sánchez de Bustamante. Ref. Art. 308.

¹⁷⁶ El Proyecto de Código Penal para Latinoamérica promovido por el Instituto de Ciencias Penales de Chile, sobre la base de una iniciativa de Novoa Monreal, concluyó con la aprobación de una parte general, no obstante la parte especial estuvo asignada a la Comisión colombiana, que incluyó en su ponencia como delitos económicos a los siguientes: “a) el acaparamiento de productos de primera necesidad; b) la especulación; c) la adulteración de productos de primera necesidad destinados al consumo; d) la divulgación de noticias falsas, exageradas o tendenciosas, que resulten aptas para ocasionar alteraciones en los salarios, valores o artículos de primera necesidad; e) previsiones especiales en los casos en que tales acciones fueran realizadas por sujetos activos calificados, como funcionarios públicos; f) inutilizar la riqueza nacional; g) la falsedad marcaría; h) el hecho de comerciar en los mercados nacionales o extranjeros con productos cuyos nombres, signos o marcas, sean aptos para inducir a error sobre el origen o la calidad; i) la difusión de enfermedades en plantas o animales; j) el espionaje industrial”. Tomado de Fabián I. Balcarce, *Derecho Penal Económico*, Editorial Mediterránea, Argentina, 2003, p. 63.

¹⁷⁷ “a) En España, antes de la entrada en lo que hoy es la Unión Europea, había cuatro territorios aduaneros con estatutos diferentes y con controles aduaneros de los intercambios de mercancías entre ellos: Península y Baleares, Canarias, Ceuta, Melilla. b) El territorio aduanero de la Comunidad Europea (Art. 3 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento CEE 2913/92 del Consejo) comprende el Principado de Mónaco, que no es un Estado miembro, y no comprende, en cambio, Ceuta y Melilla” Vicente Ruiz de Velasco, *Temas de Derecho Penal Tributario, El Contrabando y el Fraude en el Comercio Exterior*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000, p. 227.

¹⁷⁸ En la Decisión No. 574, de la Comunidad Andina, por la que se expide el *Régimen Andino sobre Control Aduanero*, en su Art. 1 define por Territorio Aduanero Comunitario: “El territorio aduanero que comprende los territorios aduaneros nacionales de los Países Miembros de la Comunidad Andina”.

una vez que se cumpla conllevará a la apertura de un espectro de controles y procedimientos mucho más amplios, que necesariamente deberán regularse por la comunidad, implementándose un régimen de comunicación directa entre los operadores de control, y la decidida lucha contra el delito, concretando lineamientos entre los diversos miembros.

Clemente Auger Liñán, refiere:

“Es difícil recordar un solo caso de gran envergadura en materia de terrorismo, comercios ilícitos o delitos económicos que no presente factores internacionales. La comunidad internacional se ha hecho cargo de este hecho desde hace tiempo y se ha dotado en consecuencia de medios para actuar en el plano internacional, especialmente en materia de terrorismo, de drogas y de blanqueo de dinero. Pero es curioso que la presencia de fronteras no ha conseguido obstaculizar el desarrollo de la criminalidad organizada moderna. La caída de las barreras aduaneras, *de jure o de facto*, no terminará de hacer atractivo el territorio extranjero. En efecto, la línea de demarcación entre los territorios de los Estados seguirá marcando el principio de la diferencia. Diferencia de lengua, de cultura, de régimen político, de organización estatal, de reglamentación de la actividad económica, de estructura y funcionamiento de la justicia. Diferencia de leyes, de procedimientos y de prácticas judiciales y policiales. Diferencia para la criminalidad internacional significa aumento de las posibilidades de acción y de las posibilidades de clandestinidad. Diferencia significa también desconfianza: desconfianza del juez, del funcionario y del operador económico respecto de sus correspondencias en el extranjero. La actividad del juez extranjero está siempre y aún sometida al control del juez nacional. Es el principio que inspira todavía todo el régimen de cooperación judicial y policial internacional”¹⁷⁹.

Se destaca en materia aduanera la libertad, que tiende a extenderse hacia la libre circulación de personas, capitales, mercancías y servicios; y siguiendo los lineamientos comunitarios, cada vez se tiene menos fronteras. En la Comunidad Andina los acuerdos comerciales multilaterales consensuados, son vinculantes para todos los estados miembros; abarcan trece acuerdos¹⁸⁰, así

¹⁷⁹ Clemente Auger Liñán, *Corrupción y Estado de Derecho, El papel de la jurisdicción (Mercado Mundial y ordenamiento penal)*, Sagasta Madrid, Editorial Trotta, 1996, p. 128, 129.

¹⁸⁰ a).- Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), b).- Acuerdo sobre los aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual, c).- Acuerdo General sobre la Agricultura, d).- Acuerdo sobre la aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias, e).- Acuerdo sobre los textiles y el vestido, f).- Acuerdo sobre obstáculos técnicos al comercio, g).- Acuerdo sobre las medidas en materia de inversiones relacionadas al comercio, h).- Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VI, i).- Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII, j).- Acuerdo sobre inspección previa a la expedición, k).- Acuerdo sobre las

mismo cuenta con acuerdos plurilaterales que no crean obligaciones para los estados miembros¹⁸¹.

La actividad económica cada vez tiene menos fronteras, como las empresas transnacionales, que se extienden mas allá de sus fronteras nacionales, superando la organización, administración, competitividad y ventas a los países del mundo, con salidas de capital que sobrepasan las exportaciones mundiales. Por lo tanto ni las empresas, ni los estados, pueden convivir aislados, ya que sus expectativas de proyección internacional, les superita a mantenerse constantemente interconectados, sobrepasando las fronteras estatales, beneficiándose de los mecanismos impuestos por la organización social, actúan en dimensiones cada vez más amplias, por lo que requieren necesariamente de políticas económicas y fiscales cada vez más comprensivas.

El comercio exterior tiende a circundar por encima de los controles aduaneros, si éstos aplican inadecuadas políticas discriminatorias fiscales; más ante el advenimiento de un creciente mercado de bienes y servicios virtuales, cuya lógica atrae abundancia de transacciones, total inexistencia de territorios; así como el factor *tiempo* que actualmente es preponderante, prácticamente el espacio ha desaparecido con las TIC'S (tecnologías de la información y la comunicación) y la informática. El mercado se ha convertido en un foro internacional donde se transmite un sinnúmero de transacciones virtuales y mercantiles, que marcan el paso de la economía en tiempo real.

Por lo que los operadores de control aduanero, no necesariamente deben ejercitar su legitimidad en el territorio aduanero, delimitado por fronteras que marcan las zonas aduaneras o las estatales; sino que deben preparar el

normas de origen, l).- Acuerdo sobre procedimientos para el tramite de licencias de importación, m).- Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias, n).- Acuerdo sobre salvaguardias, o).- Acuerdo sobre el comercio de aeronaves civiles, p).- Acuerdo sobre contratación pública, q).- Acuerdo internacional de los productos lácteos, r).- Acuerdo internacional de la carne de Bobino, s).- La solución de diferencias en la OMC, t).- Mecanismo de examen de la política comerciales.

¹⁸¹ el Acuerdo sobre el Comercio de Aeronaves Civiles, Acuerdo sobre Contratación Pública, Acuerdo Internacional de los Productos Lácteos y Acuerdo Internacional de la Carne de Bovino.

andamiaje de los Estados, extendiéndose hacia campos de competencia mucho más amplios, cuya responsabilidad incluya una ágil intercomunicación virtual¹⁸².

Fabián I. Balcarce, al tratar sobre la autonomía legislativa del Derecho Penal Económico, refiere:

“En Argentina, de acuerdo a lo que se califica como DPE (Derecho Penal Económico), se observa cierta promiscuidad y dispersión de dichas reglas jurídicas: algunas están contenidas en el Código Penal (ej. estafas y otras defraudaciones); confundida en leyes especiales (v.gr., *delitos aduaneros*, leyes 24.241 y 24.557, delitos contra la integración de los fondos al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, delitos previstos en la Ley de Riesgos del Trabajo), o en leyes penales especiales (ej., ley 24.769 régimen penal tributario)”¹⁸³. *Los Paréntesis y cursivas añadidos.*

La referencia expuesta, trata sobre la autonomía legislativa del Derecho Penal Económico, de lo que se infiere que en la legislación argentina, los delitos económicos, se encuentran dispersos en varios instrumentos jurídicos¹⁸⁴. Dicha materia ha debido evolucionar, así lo denotan las legislaciones latinoamericanas, que afrontan similar condición en sus ordenamientos jurídicos. Que en el ámbito externo ha debido superar el arraigado precepto de soberanía y territorialidad, que impiden luchar contra la delincuencia internacional, convirtiéndose en verdaderos obstáculos para una eficaz prevención y sanción.

Despagnet, afirma: “[...] que la oposición entre leyes penales, desaparece por vía diplomática y por las relaciones del Derecho Internacional Público que son,

¹⁸² En la Comunidad Andina, una de sus aspiraciones es: “[...] la interconexión entre las Aduanas, con base a la adopción del Arancel Integrado Andino (ARIAN), la Declaración Única Aduanera (DUA), la Armonización de Regímenes Aduaneros Especiales y otros mecanismos para evitar las distorsiones incluyendo aquellas generadas por diferencias en las preferencias otorgadas por terceros e impulsar la lucha contra el contrabando y el fraude fiscal en el comercio interandino”. Tomado de los considerandos de la Decisión No. 574, que fue adoptada en base a la Propuesta 111/rev.e, del anteproyecto de la decisión elaborado en el Proyecto GRANADUA (Fortalecimiento de la Unión Aduanera en los Países Andinos.- Comisión de la Unión Europea – Secretaría General de la Comunidad Andina).

¹⁸³ Fabián I. Balcarce, *Derecho Penal Económico*, Parte General, Córdoba – Argentina, Editorial Mediterránea, 2003, p. 80.

¹⁸⁴ Señala el autor: “La doctrina es unánime en considerar también como Derecho Penal Económico lo relativo a Régimen Penal Cambiario (ley nacional 19.359), Vaciamiento de empresa y subversión económica (ley nacional 20.840, hoy derogada), Defensa de la competencia (ley nacional 25.156, cuyas causas son sometidas al Tribunal de Defensa de la Competencia) y el Régimen penal tributario (ley nacional 24.769, cuyas causas son sometibles a la Justicia Nacional en lo Penal Tributario”. Agrega el autor en el mismo párrafo el trato que ha de darse a los delitos aduaneros, en similar sentido. Obra citada p. 68.

dice: extradición, asistencia externa para la punición de las infracciones y comisiones rogatorias”¹⁸⁵.

Y es justamente lo que los tratados internacionales¹⁸⁶, han tratado de cubrir en su ámbito de estudio, puesto que una de las aspiraciones primordiales de las administraciones aduaneras es la ineludible asistencia que entre ellas, debería promoverse y no solamente para coordinar acciones en aspectos penales, sino además en aspectos procedimentales administrativos, y comisiones rogatorias que permitan un eficaz control anterior, concurrente y posterior.

Carlos Salazar Flor, plantea que los institutos jurídicos de Derecho Penal Internacional, no son conceptos plenamente diplomáticos sino judiciales:

“Al efecto, para el procedimiento de la Extradición, existen tratados internacionales o leyes internas; la asistencia internacional, es prueba de solidaridad externa, las comisiones rogatorias pertenecen al procedimiento criminal. Pero todo esto, en nuestro concepto no es puramente diplomático, sino judicial por la acción de jueces y tribunales, y los problemas de competencia y jurisdicción no corresponden al Derecho Internacional Público y tampoco al Privado, sino al orden específico del Derecho Penal Internacional”¹⁸⁷.

Y añade el autor en el siguiente párrafo, *el pedimento de ejecución en el Ecuador de una sentencia penal dictada en el exterior*.

La acción penal internacional se suspende ante ciertas circunstancias que devienen de la territorialidad, población o soberanía de los estados para conocer los delitos, puesto que éstos en base de acuerdos o tratados internacionales, han concertado la concesión de inmunidades, privilegios y franquicias diplomáticas; o como el Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante, Código Penal y de Procedimiento Penal, se contemplan lineamientos sobre competencia y procedimiento, a observarse por jueces y tribunales nacionales, para que no exista colisión de leyes penales, y se establezca de antemano que autoridad judicial nacional o internacional, conocerá determinado caso.

¹⁸⁵ Citado por Carlos Salazar Flor, *Generalización del Derecho Penal Internacional*, Quito – Ecuador, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1955, p. 49.

¹⁸⁶ Ver: Anexo D.- *Referencia de instrumentos nacionales e internacionales aplicables a la materia*.

¹⁸⁷ Carlos Salazar Flor, obra citada, p. 50.

Por lo que la territorialidad de la ley penal, tiende a desaparecer, puesto que hay muchos presupuestos que deben observarse previo a someterse un caso a conocimiento de una autoridad competente. Entonces si el Delito Aduanero, no tiene un ámbito internacional, se estaría dejando de lado, que todos sus aspectos sustantivos y adjetivos, tienen un sustrato que se remonta a su fuente el Derecho Penal Común, del cual se extrae sus principios y su esencia que le permiten fundamentarse; incluso la materia aduanera, nunca ha pretendido siquiera soslayar su propia autonomía, frente a su fuente; por lo tanto se llega a colegir que aquellos institutos jurídicos propios del Derecho Penal Internacional, son también plenamente aplicables al Derecho Penal Aduanero.

Carlos Salazar Flor, refiere la correlación internacional, de los estados con la movilización de mercancías, personas, buques de comercio y naves aéreas:

“[...] Todas las ramas jurídicas de proyecciones externas que constituyen un hecho cierto indiscutible, necesitan fundarse en una correlación internacional. Esta correlación es inevitable por el más alto contacto que tienen ahora los Estados. Es imposible referirse al aislamiento antiguo. Unas agrupaciones políticas, necesitan de otras, el intercambio crece en grado y extensión, formando una onda de dilatación en el espacio, por la libre movilización de las personas, así como de las mercaderías, en buques de comercio o en naves aéreas. Las personas así como las cosas, se encuentran bajo el amparo internacional y éste no puede nacer sino de un mutuo entendimiento entre los diferentes países y, de modo especial, de los que forman una agrupación continental. El mutuo entendimiento se transparenta en los tratados, sean éstos civiles, penales, comerciales, de procedimiento, etc., más, desde el momento en que esta situación se ha producido no puede por menos que apoyarse en una comunidad jurídica que hace suponer para nuestra materia, el fundamento sólido e irrefutable de su existencia [...]”¹⁸⁸.

El Derecho Penal tiene como principal e inmediato objetivo, tutelar el interés del individuo en sociedad, si mantendríamos el mismo criterio en el Derecho Penal Aduanero, se desconocería de una parte que el sujeto activo de la infracción si bien es el individuo, el bien jurídico que se tiende a tutelar es el *control*, y este es ejercido por el sujeto pasivo de la infracción que es el *Estado*; y si mantendríamos la hipótesis que el Derecho Penal Aduanero, extiende su tutela netamente en el ámbito interno, desconoceríamos el contexto internacional que

¹⁸⁸ Carlos Salazar Flor, obra citada, p. 57-60.

influye en los mercados a nivel internacional, los diferentes instrumentos internacionales que tienden a regular los aspectos del Derecho Aduanero, y en el ámbito Penal Aduanero Internacional, desconoceríamos la existencia de cuanto instrumento internacional utilizan las administraciones aduaneras, para armonizarse y contrarrestar al delito aduanero, mediante su cooperación.

El delito aduanero tiene su ámbito internacional, puesto que acudiendo a las fuentes del Derecho Aduanero, éstas fluyen de la armonización internacional, lo que conlleva a sostener que la percepción intelectual, de la génesis del Derecho Penal Aduanero es externa e internacional, más que interna o nacional.

El Derecho Penal Aduanero, no solo se nutre del Derecho Penal Común, sino de aquellos nexos que tienden los estados, como las bases de datos de donde se extraen una variedad de nuevos tipos penales, modernos mecanismos utilizados por los sujetos activos, para ejecutar los hechos ilícitos; mecanismos utilizados por los sujetos pasivos para contrarrestar el delito; lo que conlleva a que los estados extiendan su cooperación, así como la adopción de leyes marcos, de donde se extraen aspectos procedimentales, administrativos y penales aduaneros, regulaciones para la extradición, asilo, e incluso la regulación de tipos penales considerados de lesa humanidad, como el tráfico internacional de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, negociación de especies animales en peligro de extinción, tráfico de especies vegetales en peligro de devastación o sin cumplir con los requisitos sanitarios o fitosanitarios, delitos cometidos contra el medio ambiente, del abordaje de naves mercantes, y de cuantos delitos se cometan en alta mar o en el espacio aéreo internacional, como el pillaje, piratería, y muchos otros tipos que conllevan la atención de la comunidad internacional; sin desconocer la existencia de un sinnúmero de organismos internacionales que tienden su ámbito de acción a las regulaciones del comercio exterior y en particular al ámbito aduanero.

Es así que los organismos internacionales, tratan de evitar la existencia de tanta traba arancelaria y para-arancelaria, contenidas en unas extenuantes y complejas marañas jurídicas, que evitan que el comercio fluctúe libremente; conforme lo revela la iniciativa de las reglas del GATT – OMC, que sustentan

cuatro reglas principales: a) La protección de las ramas de producción nacionales únicamente mediante los aranceles. b) La reducción y consolidación de los aranceles. c) El comercio al amparo de la cláusula de la nación más favorecida. d) El comercio en base a la cláusula del trato nacional¹⁸⁹.

Naturaleza del Derecho Tributario Internacional

Entre los variados tópicos que se analizan en la joven rama jurídica, se encuentran normas que vinculan a los impuestos directos (patrimonio, renta), cuestiones sobre la nacionalidad, domicilio, residencia de contribuyentes, el lugar de sus negocios, el lugar donde ocurren los hechos, impuesto sobre el valor agregado, otros impuestos a las ventas, *consumos internacionales*, *impuestos aduaneros*, *otros tributos de carácter internacional*, temas en el marco de la fiscalidad internacional, problemas como la doble o múltiple imposición internacional, *la evasión y elusión fiscal internacional*, *cooperación internacional e intercambio de información entre administraciones tributarias y aduaneras*, variados tipos de rentas, entre otros.

Fuentes del Derecho Tributario Internacional

Para disgregar aquellas se debe considerar no solo las que convergen en el Derecho Tributario, sino además las que devienen del Derecho Internacional y del Derecho Comunitario; es así que dentro de aquellas ocupando una posición primaria se encuentra *la costumbre internacional*, seguida de las fuentes escritas que constituyen la principal forma de comprobación; por lo que *los tratados, convenios y acuerdos* en su conjunto, tienden a opacar el lugar que solía ocupar la costumbre internacional. Dentro de los tratados, convenios o acuerdos internacionales, se encuentran los Acuerdos Específicos o los de Derecho

¹⁸⁹ El Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio del (GATT), sustenta en su normativa (soft law) cuatro reglas principales o principios fundamentales siendo las siguientes:

- a).- La protección de las ramas de producción nacionales, frente a la competencia que deviniere del extranjero, tomando en consideración que dicha protección sea mediante aranceles los cuales mantengan niveles bajos. La prohibición de restricciones cuantitativas ha quedado fortalecida en la Ronda de Uruguay.
- b).- La reducción y eliminación de obstáculos arancelarios y de otra índole al comercio, los cuales se incluyen en la lista de concesiones que cada país otorgue.
- c).- La no discriminación entre los países de los cuales importa mercancías, o a los que exporta productos, consagrado en el principio de la *nación mas favorecida*
- d).- La regla del *trato nacional*, por el que se obliga a cada país, a no gravar un producto importado, después de satisfacer los derechos de aduana en la frontera, con impuestos internos distintos de los que se grava al producto nacional similar.

Comunitario Originario, seguidos de los Acuerdos Derivados, que son aquellos que se adoptan tomando la iniciativa de los primeros, y que permiten su reglamentación y operatividad; todos estos instrumentos internacionales se encuentran supeditados a que se presente la voluntad soberana de los Estados parte, para que en lo posterior sean incorporados, en el ordenamiento jurídico de cada Estado suscriptor, para dicho efecto se debe cumplir las exigencias requeridas en cada nación, enmarcadas dentro de cada Carta Magna.

Todo este sinnúmero de fuentes, motiva analizar si los instrumentos internacionales guardan armonía con la Constitución, puesto que una vez aceptados o ratificados, se incorporan a la legislación interna, por lo que posteriores cambios legislativos internos, puede provocar que colisionen los instrumentos internacionales con los nacionales¹⁹⁰. Todo este conjunto de instrumentos son componentes de un verdadero sistema jurídico, que tiende a garantizar la existencia del Estado Constitucional y Democrático de Derecho.

“Se entiende a las fuentes como procedimientos o instrumentos por los cuales se *crea, modifica o extingue* el ordenamiento jurídico internacional. Al respecto, el Tribunal Permanente de Justicia Internacional (TPJI) ha dicho en el caso Lotus (1927), sobre la plataforma continental del Mar del Norte, lo siguiente: “las reglas de derecho obligatorias para los Estados[...] emanan de su voluntad libremente expresada en convenios o por usos generalmente aceptados como expresión de principios jurídicos”. Básicamente se han trabajado las teorías positivista, objetivista y jusnaturalista, para explicar el problema de las fuentes del derecho internacional. La primera defiende que las reglas del derecho internacional nacen únicamente del consentimiento de los estados (acuerdos de voluntades), manifestado a través de tratados internacionales (*lex scripta*), y de costumbres internacionales (*pactum tacitum*). La segunda distingue entre fuentes materiales (elementos meta jurídicos) y fuentes formales, aquellas que son las únicas que crean derecho, mientras que éstas (tratados y costumbres internacionales) no lo crean sino que lo formulan, son medios de comprobación. La tercera encontraría sustento en el derecho natural (equidad y justicia natural), extiende las fuentes formales del derecho internacional (los tratados y las costumbres internacionales) a los principios generales del derecho y hasta al propio derecho natural. Las tendencias jusnaturalistas están plasmadas

¹⁹⁰ Posteriormente se debe considerar los ordenamientos jurídicos de cada Estado, que siguiendo los lineamientos de prelación y preeminencia marcados en la pirámide de Kelsen, en ella se encuentra ocupando una posición primaria la Constitución Política de cada Estado, para posteriormente considerar las leyes orgánicas, seguidas de las ordinarias, decretos - leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, como instructivos, circulares, las que deberán mantener conformidad con las disposiciones de la Constitución.

en el Art. 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ)¹⁹¹, del 16 de diciembre de 1920, refrendado por el actual Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ).¹⁹²

Si bien dichas facultades fueron concedidas al Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), para el ejercicio de sus funciones; éstas no son las únicas fuentes a considerarse en el Derecho Internacional, ni en el Derecho Tributario Internacional, ya que son tendencias jusnaturalistas, se ha dejado de lado las teorías positivista y objetivista, que tienen tendencias hacia fuentes propias.

Pedro Camargo, hace referencia de quiénes son considerados sujetos de derecho internacional: “Según la moderna doctrina del derecho internacional, los sujetos de esta disciplina son: los estados, las organizaciones internacionales, y las personas naturales o jurídicas de todos los países del mundo”¹⁹³.

Los principios generales del Derecho aceptados por la Comunidad Internacional¹⁹⁴, son medios auxiliares que permiten la interpretación de las normas, que guían la correcta aplicación del sentido jurídico y determinan ampliamente las reglas del derecho. Ante esta gama de fuentes que convergen al Derecho Internacional y de sí al Derecho Tributario Internacional, se debe acudir a un proceso de armonización de aquellas, que conforme a la vivencia latinoamericana, conlleva a discernir el rol que desempeñan las constituciones políticas de los estados, seguida de los principios generales que rigen al Derecho Penal y al Derecho Económico.

¹⁹¹ El Art. 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), de 16 de diciembre de 1920, al referirse a las fuentes del Derecho Internacional establece lo siguiente: “1. El Tribunal, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: Las controversias internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes. La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho. Los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas. Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59”.

¹⁹² Pedro Pablo Camargo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, segunda edición, Bogotá, Leyer, 1998, p. 184 y 185.

¹⁹³ Obra citada. Pag. 27.

¹⁹⁴ Principio Pacta Sunt Servando; principio prohibitivo del abuso del derecho; principio de prescripción adquisitiva; principio del respeto a los derechos adquiridos; principio del respeto a la independencia de los estados; principio de primacía del derecho internacional sobre la ley interna; principio *rebus sic stantibus* o cambio esencial de circunstancias; principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa; principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso; principio *res Inter Alios acta*; principio *ex consensu advenit vinculum*; principio de *jus cogens*¹⁹⁴; principio de no discriminación fiscal; entre otros.

16.- APLICABILIDAD Y PRELACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES.-

El rol fundamental de la Carta Magna en el ámbito supranacional

La influencia económica en las manifestaciones de la globalización, ha desatado desde hace mucho tiempo; la estabilidad en los pueblos, una convivencia armónica y la existencia de menores conflictos bélicos; aspectos que llevan implícito, el incremento de relaciones económicas, mercados nacionales, desarrollo de la integración comunitaria, internacionalización de la moneda, circulación de capitales, libre mercado común, cooperación de los estados e intercambio de información, avance de las TIC's e internacionalización de los derechos fundamentales como los *derechos económicos*, sociales y culturales.

No obstante de aquello, una pequeña variación en el Régimen Tributario, incorporando o modificando los tributos directos e indirectos, induce a que fluctúen los índices en la Economía, en los mercados y en la sociedad; más si estas variaciones no han sido procesadas en base a correctas mediciones de la oferta y la demanda, el índice de la inflación, el índice per cápita, el PIB, el derecho a la propiedad, a la libertad, a la verdadera capacidad de contribución tributaria disgregada por sectores sociales; y la legalidad en el proceso de formación de las leyes; hecho que aplicado al interior de un país, se torna en algo por demás complejo y mucho más si la decisión comporta la integración de las expectativas de la Comunidad Internacional; es allí donde se requiere de reglas específicas, de principios fundamentales provistos tanto en la Constitución Política de cada Estado, las ramas especializadas del Derecho Internacional, Comunitario, Económico, Tributario, Tributario Internacional, Aduanero, Penal, Procesal Penal y Penal Internacional; y otras ramas no necesariamente jurídicas sino metajurídicas con aspectos económicos, sociales y culturales.

Procesos previos para acoger un instrumento internacional en los países andinos.-

La forma como se incorpora un instrumento internacional, al ordenamiento jurídico de los estados de la Comunidad Andina, su ubicación, prelación y preeminencia dentro del contexto legal interno, en unas legislaciones se ha

especificado por materias, en otras se ha obviado dicha diferenciación; no obstante se caracterizan por tener en común, que dichas regulaciones se encuentran contempladas en las constituciones políticas de cada Estado, ya que a la par que se normaliza el ordenamiento jurídico interno, conlleva hacia el respeto de los principios de legalidad (de reserva de ley) y de otros principios del Derecho Internacional Público y Privado.

Principios que se caracterizan por no imponer instrumentos convencionales a los Estados, sino que éstos son aceptados voluntariamente, previos procesos de negociación; siguiendo los lineamientos consagrados en sus propias constituciones, antes de promover el consentimiento estatal, para de esta manera tornar efectiva la obligación de cumplir lo convenido; a la par que se enmarque dentro del ordenamiento jurídico interno; ubicándose con prelación respecto del resto de leyes y demás normativa interna, a las que deben someterse todos los habitantes; dichos lineamientos si no son cumplidos, sea por defecto o desatención, podría motivar la inaplicabilidad de un tratado o la inconstitucionalidad de forma en su aprobación.

Las constituciones en los estados de la Comunidad Andina, denotan su preeminencia como norma suprema, respecto de los demás instrumentos jurídicos acogidos internamente; así lo revela el siguiente cuadro comparativo:

| No. | Estado | Prelación y Preeminencia de las constituciones de los países que integran la Comunidad Andina. |
|-----|-----------------|--|
| 1. | Bolivia | Primacía y Reforma de la Constitución Artículo 228°. “La Constitución Política del Estado es la Ley Suprema del ordenamiento jurídico nacional. Los tribunales, jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y éstas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones”. |
| 2. | Colombia | De los principios fundamentales [...] Artículo 4°.- La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales. Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades. |
| 3. | Ecuador | De la supremacía de la Constitución Art. 272.- La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos - leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán |

| | | |
|----|------------------|---|
| | | valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones. Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior. |
| 4. | Perú | Del Estado, la Nación y el territorio [...] “Artículo 51°. La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.” |
| 5. | Venezuela | De la Garantía de esta Constitución.- [...] “Artículo 334.- Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de esta Constitución. En caso de incompatibilidad entre ésta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aun de oficio, decidir lo conducente. Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de esta Constitución o que tengan rango de ley, cuando colindan con aquella.” |

NOTA: Para el presente análisis se considerará a Venezuela, puesto que formó parte de los estados que integran la Comunidad Andina.

En los países de la CAN, el Congreso o la Asamblea Nacional, desempeña una importante función, en el nacimiento de la voluntad del Estado, en unos casos su actuación es obligatoria, en otros casos depende de la materia sobre la que versará el instrumento internacional.

| No. | Estado | El Poder Legislativo o la Asamblea Nacional |
|-----|-----------------|--|
| 1. | Bolivia | Poder Legislativo Disposiciones Generales.- [...] Art. 59.- “Son atribuciones del Poder Legislativo: [...] 12ª. Aprobar los tratados, concordatos y convenios internacionales”. |
| 2. | Colombia | De las Leyes. Artículo 150º.- “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: [...] 16. Aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados”. |
| 3. | Ecuador | De los tratados y convenios internacionales Art. 161.- El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales: 1. Los que se |

| | | |
|----|------------------|--|
| | | refieran a materia territorial o de límites. 2. Los que establezcan alianzas políticas o militares. 3. Los que comprometan al país en acuerdos de integración. 4. Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley. 5. Los que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos. 6. Los que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley ¹⁹⁵ . |
| 4. | Perú | De los Tratados [...] Artículo 56°. “Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias: 1. Derechos Humanos. 2. Soberanía, dominio o integridad del Estado. 3. Defensa Nacional. 4. Obligaciones financieras del Estado. También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución”. |
| 5. | Venezuela | Sección Quinta: De las Relaciones Internacionales.- [...] Art. 154.- “Los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente o Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o perfeccionar obligaciones preexistentes de la República, aplicar principios expresamente reconocidos por ella, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al Ejecutivo Nacional”. |

Ref. Constituciones políticas de cada uno de los países de la Comunidad Andina.

El cuadro precedente revela que en los países de la Comunidad Andina, todo tratado debe ser aprobado por el Congreso Nacional (poder legislativo) o la Asamblea Nacional (en el caso de Venezuela), antes que los titulares del Poder Ejecutivo los celebren o ratifiquen; sólo en el caso de Ecuador y Perú, se exige la aprobación previa del Congreso Nacional en atención a determinadas materias; mientras que en el caso de Venezuela, dicha aprobación lo realiza la Asamblea Nacional. Los Estados que integran la CAN, tienen en común que el titular del

¹⁹⁵ La Constitución Política de la República del Ecuador, en su Art. 171, le faculta como atribuciones y deberes al Presidente de la República, entre otros los siguientes: “1. Cumplir y hacer cumplir la Constitución, las leyes, los tratados y los convenios internacionales y demás normas jurídicas dentro del ámbito de su competencia. 2. Definir la política exterior, dirigir las relaciones internacionales, celebrar y ratificar los tratados y convenios internacionales, previa aprobación del Congreso Nacional, cuando la Constitución lo exija”. Por lo que al Presidente de la República titular del Poder Ejecutivo, le corresponde negociar, celebrar, suscribir y ratificar los tratados y convenios internacionales, a nombre del Estado Ecuatoriano; pero en el caso de aquellas materias que se encuentran referidas en el Art. 161 ibidem, dicha facultad se encuentra supedita a la aprobación previa de los diputados, que forman parte del Poder Legislativo.

Poder Ejecutivo, es quien debe remitir el instrumento internacional, para que sea aprobado por el Congreso o la Asamblea Nacional, so pena que la omisión de estos requisitos, puedan constituir en lo posterior un vicio de forma.

Otro lineamiento a seguirse, es el control constitucional, mecanismo que permite proteger la Constitución, de aquellas divergencias con sus preceptos y que converjan a otros instrumentos jurídicos, pues la supremacía de la Constitución no permite que instrumentos de menor jerarquía esten en contradicción a sus planteamientos. Para dicho efecto se debe acudir a un organismo especializado (tribunal o corte constitucional); o a un órgano facultado para realizar dicho control; que conforme al sistema adoptado por cada Estado de la CAN, puede desplegarse de forma obligatoria o facultativa; anterior o posterior.

Es así que en el caso de Bolivia (Tribunal Constitucional, ref. Art. 120, num. 9 de la Constitución), Colombia (Corte Constitucional ref. Art. 241, num. 10 de la Constitución), Ecuador (Tribunal Constitucional, ref. Art. 276, num. 5 de la Constitución) y Perú (Tribunal Constitucional, ref. Art. 200, num. 4; Art. 202, num 1 de la Constitución), el organismo encargado de realizar el control constitucional es un Tribunal o Corte Constitucional, no así en el caso de Venezuela ya que dicho control lo realiza la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (ref. Art. 334, Art. 336, num 5 de la Constitución).

| No. | Estado | Tipo de Control Constitucional de los Tratados (previo/posterior ó facultativo/obligatorio). |
|-----|------------------|---|
| 1. | Bolivia | Previo y facultativo (s/ref. en Constitución, sino en la Ley del Tribunal Constitucional) |
| 2. | Colombia | Previo y obligatorio (ref. Art. 241, num. 10 de la Constitución) |
| 3. | Ecuador | Previo y obligatorio respecto de aquellos que requieren aprobación del Congreso. (ref. Art. 276, num. 5 de la Constitución) |
| 4. | Perú | Posterior y facultativo (ref. Art. 57, inc. 2 de la Constitución) |
| 5. | Venezuela | Previo y facultativo (ref. Art. 336, num 5 de la Constitución) |

En el caso de Ecuador y Perú, sus normativas se destacan de las demás, puesto que han contemplado un procedimiento especial, para los casos en que se verifique, que un tratado contiene disposiciones contrarias a la Constitución.

| No. | Estado | Procedimientos especiales, cuando un tratado o instrumento internacional es contrario a la Constitución. |
|-----|---------|--|
| 1. | Ecuador | De los tratados y convenios internacionales Art. 162.- La aprobación de los tratados y convenios, se hará en un solo debate y con el voto conforme de la mayoría de los miembros del Congreso. Previamente, se solicitará el dictamen del Tribunal Constitucional respecto a la conformidad del tratado o convenio con la Constitución. <i>La aprobación de un tratado o convenio que exija una reforma constitucional, no podrá hacerse sin que antes se haya expedido dicha reforma.</i> |
| 2. | Perú | De los tratados [...] Artículo 57°. El Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso. <i>Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República.</i> La denuncia de los tratados es potestad del Presidente de la República, con cargo de dar cuenta al Congreso. En el caso de los tratados sujetos a aprobación del Congreso, la denuncia requiere aprobación previa de éste. |

Con relación a la preeminencia y prelación que tienen los tratados, dentro de la legislación interna de los Estados de la Comunidad Andina, hay normas constitucionales que los prevén, no obstante otros no los contemplan, por lo que es inevitable acudir a interpretaciones jurisprudenciales.

| No. | Estado | Prelación y preeminencia de los tratados en la legislación interna de los países de la CAN |
|-----|----------|--|
| 1. | Bolivia | No cuenta con disposiciones relacionadas al tema. |
| 2. | Colombia | Art. 93.- “Los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno. Los derechos y deberes consagrados en esta Carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia”. |
| 3. | Ecuador | De los tratados y convenios internacionales “Art. 163.- Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”. |
| 4. | Perú | De los Tratados.- Artículo 55°. “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”. |

| | | |
|----|-----------|---|
| 5. | Venezuela | Disposiciones Generales Art. 23. “Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público”. |
|----|-----------|---|

Del cuadro precedente se infiere que Bolivia, no cuentan con disposiciones constitucionales que establezcan la prelación y preeminencia de un tratado internacional, en relación a sus ordenamientos jurídicos. En el caso de Perú, su normativa constitucional establece que los tratados *forman parte del derecho nacional*; sin que se precise de manera clara y suficiente qué prelación y preeminencia, ubicación y jerarquía, se le otorga a los tratados respecto a las demás normativas que integran su derecho nacional.

En el caso de Colombia y Venezuela, se denota la jerarquía de los tratados sobre sus constituciones, siempre que éstos versen sobre derechos humanos. El Ecuador otorga una jerarquía supra legal e infraconstitucional, a todo tipo de tratado de manera general.

La redacción de la norma en el caso de Ecuador, permite que no exista contradicciones entre la Constitución y los tratados, por lo tanto cabe destacar que una de las mejores constituciones de los países que integran la CAN, es la Constitución ecuatoriana, por contemplar todos los lineamientos respecto a prelación, preeminencia, control constitucional y mecanismos para cuando un instrumento internacional requiere de la reforma constitucional.

No obstante que las constituciones de los diferentes países de la CAN, han aportado interesantes requisitos previos a extender la voluntad estatal, para acoger un tratado o instrumento internacional, aquello no rebata, el que se considere aquellos principios del Derecho Internacional, entre ellos el referido por la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, que en su Art. 26, define

al principio Pacta Sunt Servanda, por lo que: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y deber ser cumplido por ellas de buena fe”¹⁹⁶.

Ubicación de los instrumentos internacionales, que versan sobre Derecho Tributario Internacional, dentro de la legislación ecuatoriana.

Pues el mecanismo más viable cuando no se encuentran en armonía la Constitución y los tratados internacionales, es que sobre éstos se renuncie a su conclusión, para renegociarlos, o mantener reservas cuando son multilaterales, o como se ha sostenido proceder a la revisión a priori acerca de su constitucionalidad.

La Constitución de la República del Ecuador, ha determinado explícitamente el lugar que ocupan en nuestra legislación, los instrumentos internacionales¹⁹⁷. Lo cual revela que al igual que otras normas legales internas, para efectos que sean de aplicación inmediata y general, los instrumentos internacionales deben ser promulgados en el Registro Oficial que constituye el Vademecum Jurídico del Estado Ecuatoriano, a partir de lo cual serán de conocimiento público y de inmediata aplicación¹⁹⁸. De otra parte los sitúa en el ordenamiento jurídico, estableciendo que los instrumentos internacionales, prevalecerán sobre las leyes y otras de menor jerarquía, de lo que se infiere que por un lado se ubican jerárquicamente sobre las leyes, incluyendo dentro de éstas tanto las orgánicas como las ordinarias y de otra parte, a los instrumentos internacionales no los sitúa con relación a la Constitución, estos de sí subyacen a la preeminencia constitucional y se ubican por debajo de la misma.

Continúa la Constitución estableciendo su prelación y preeminencia sobre los instrumentos internacionales, ya que al referirlos salvaguarda su posición en sus diferentes artículos, así en los Arts. 18, 19, 23, 24 y 274¹⁹⁹.

¹⁹⁶ Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, publicado en el Registro Oficial No. 6, el 28 de abril del 2005, ref. Art. 26.

¹⁹⁷ “Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”.

¹⁹⁸ Lo cual difiere de otros mecanismos, para tornarlos aplicables cuando se trata de instrumentos de Derecho Comunitario.

¹⁹⁹ “Art. 18.- Los derechos y garantías determinados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier juez, tribunal o autoridad.

En vista a la generalidad de las constituciones conlleva a concluir que aquellas otorgan la ubicación que ocuparán los instrumentos internacionales, en que unas observan para el efecto determinadas materias, como los derechos humanos; al respecto César Montaña Galarza, refiere un estudio comparado, sobre el rango que se le otorga a dichos instrumentos en diferentes constituciones:

“En la experiencia comparada, se encuentra que, dependiendo de la materia que incorpora los instrumentos internacionales, existen *constituciones que otorgan jerarquía constitucional a los tratados internacionales sobre los derechos humanos*, así: “Argentina (arts. 31,75.22), Colombia (art. 93), Estados Unidos de Norteamérica (art. 6.2), Venezuela (art. 23); *cartas políticas que otorgan a los tratados internacionales jerarquía superior a las leyes pero inferior a la Norma Fundamental*, así: Alemania (art. 25); Costa Rica (art. 7); Ecuador (art. 163); El Salvador (art. 144); Francia (art. 55); Grecia (art. 28.1); Paraguay (art. 141); *otras constituciones que sujetan la interpretación de los derechos constitucionales a las pautas de los tratados o declaraciones internacionales de derechos humanos*, así: Colombia (art. 93); España (art. 10.2); Perú (art. 55, y cuarta disposición final y transitoria); Portugal (art. 16.2); *alguna Constitución que otorga jerarquía supraconstitucional a los tratados internacionales*, así: Países Bajos (art. 94). Finalmente, se encuentran *constituciones que otorgan jerarquía de ley a los tratados internacionales*, así: Bolivia, en el cual no existe una disposición acerca de la jerarquía de los tratados en general ni sobre tratados de derechos humanos, sin embargo, se los aplica con la jerarquía de una ley; y Perú (art. 55)²⁰⁰.

Art. 19.- Los derechos y garantías señalados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales, no excluyen otros que se deriven de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material.

Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes [...].

Art. 24.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, *las leyes* o la jurisprudencia [...].

Art. 274.- Cualquier juez o tribunal, en las causas que conozca, podrá declarar inaplicable, de oficio o a petición de parte, un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados y convenios internacionales, sin perjuicio de fallar sobre el asunto controvertido”.

²⁰⁰ Elizabeth Iñiguez, *Jerarquía Constitucional de los Tratados Internacionales*, Sucre, Tribunal Constitucional, 2004, p. 11-14; citado por César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito-Ecuador, Corporación Editora Nacional, Serie Estudios Jurídicos vol. 25, 2006, p. 249 y 250.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES

El estudio del Derecho Aduanero, tiene supeditado aspectos administrativos, tributarios, sustantivos y adjetivos penales, así como un gran abanico jurídico y metajurídico que colinda con el sorprendente mundo del comercio exterior y su interminable influencia de fuentes que lo consolidan, conllevando a inferir que sus regulaciones internas, se nutre notablemente del entorno internacional.

El Derecho Aduanero se sustenta en tres pilares fundamentales, el pilar de control, de fiscalización y de recaudación; por lo que cabe el cuestionamiento: ¿Cuál de los tres pilares aduaneros tiene mayor preeminencia y relevancia?. Vale destacar que el Derecho Aduanero ha superado varias fases históricas, un anterior momento se caracterizaba por catalogar de manera uniforme que el pilar de recaudación tenía preeminencia sobre los demás pilares, debido a la contribución para el desarrollo del Estado. Dicho pilar fue perdiendo relevancia, cuando las administraciones aduaneras, tras afianzar sus funciones, consideraron que éstas se remontan mas allá de las expectativas políticas económicas de los estados, ya que las fronteras en un mundo globalizado y hermanado no deberían existir, puesto que son las puertas de los estados abiertas hacia el mundo del comercio y de las relaciones con el exterior; por las cuales no solo se propende el paso de personas, mercancías y naves inocentes; toda vez que dicha expectativa ha sido superada por los sujetos activos de las infracciones, y muchas veces se pretende el paso de mercancías de prohibida importación, o de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, de bienes que pertenecen al patrimonio cultural de los pueblos, animales en peligro de extinción, obtenciones vegetales protegidas, ropa contaminada, repuestos usados, trata de personas, u otro tipo de delitos como los económicos, informáticos y de lesa humanidad.

Además en el cruce de mercancías por las fronteras, muchas veces circundan bienes que no son susceptibles del pago de tributos, como es el caso

de las exenciones de pagos, o aquellas mercancías que deben ser reembarcadas al exterior, como las de prohibida importación, o aquellas que una vez que llegan al distrito de destino se han destruido, o han sido abandonadas, o aquellas que se presume han incurrido en delito aduanero, entre otras; todos estos hechos, han motivado para que en el contexto internacional, exista un consenso doctrinario, que le resta preeminencia e importancia al pilar de recaudación; y, superada dicha fase del Derecho Aduanero, surge el *pilar del control* como aquel que preside ésta especializada rama jurídica.

La normativa internacional, refiere que el control ha de desplegarse a través de tres fases: el control anterior, el control concurrente y el control posterior. Dicho estándar es análogo al adoptado por el Régimen Andino sobre Control Aduanero, Decisión No. 574, adoptada por la Comisión de la Comunidad Andina; que refiere que el Control Aduanero lo componen las fases de control anterior a la admisión de la declaración aduanera; control durante el despacho, que inicia desde el momento de la admisión de la declaración, hasta el momento del levante o embarque de las mercancías; y, el control posterior aquel ejercido a partir del levante de mercancías despachadas para un régimen aduanero.

El Derecho va plasmando descendencias y ramificaciones que nacen de lo Constitucional, que goza de autonomía dogmática; del que converge el Derecho Administrativo, y de este a su vez el Derecho Financiero, el que permite que uno de sus capítulos el Derecho Tributario adquiriera una autonomía plena en lo didáctico, estructural y dogmático (en lo sustantivo y material), del cual converge finalmente el Derecho Aduanero, con un alto nivel de especialidad y sinnúmero de fuentes nacionales e internacionales, que han conllevado a que el Derecho Aduanero, goce de una naturaleza *sui generis*, que le permite alcanzar una autonomía didáctica – pedagógica, autonomía de jurisdicción puesto que cuenta con organismos especializados y poco a poco va ganando espacio hacia una autonomía dogmática o científica; ya que ha disgregado sus propios conceptos y teoría, que le han permitido que se estructure por sí solo, independizándose con el devenir de los tiempos hacia nuevas autonomías, así lo revela lo sustantivo y material de dicha rama jurídica. Más el Derecho Penal Aduanero a pesar de contar con una naturaleza *sui generis*, precisa de lo penal sustantivo y adjetivo del

Derecho Penal, ya que es su fuente formal directa, del que extrae principios y propiedades esenciales. Con estas consideraciones el legislador debería discurrir en dicha tendencia fundamental, para la elaboración de las normas aduaneras.

Aunque parezcan similares los elementos del vínculo aduanero, con los que intervienen en el vínculo tributario, estos difieren en su esencia por ser elementos trascendentales cuya interrelación configura las diversas cuestiones aduaneras. La legislación y la doctrina reconocen al Estado como el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera por antonomasia, cuya potestad tributaria conforme lo revela el doctrinario José Vicente Troya, aún no ha sido concedida a la comunidad internacional; es el Estado el facultado a recaudar lo debido por concepto de tributos, quien inclusive podría desplegar la potestad coactiva para satisfacer el crédito fiscal. Facultad recaudadora que es delegable a las Instituciones del Sistema Financiero, por contar con solvencia técnica, logística y financiera; con la limitante que el ordenamiento jurídico, regula los medios de pago, que tienden a encontrarse limitados, cotejándolos con los mecanismos que en la actualidad son aplicados, tema que compete al Derecho Financiero Internacional, en el que se deberían incluir los mecanismos electrónicos y telemáticos. Mientras que los mecanismos para extinguir la obligación tributaria, si bien se ha considerado al pago, compensación, prescripción, aceptación del abandono expreso de las mercancías, pérdida o destrucción total de las mercancías y decomiso administrativo de las mercancías; no se ha considerado el advenimiento de fallecimiento del sujeto pasivo o su incapacidad, disolución o liquidación de la persona jurídica, causas judicialmente declaradas, la condonación, las exenciones como lo contempla la legislación argentina, la transacción en juicio, entre otros.

La LOA no ha definido el alcance de sujeto pasivo, ni que entender por responsable, dicha generalidad se extiende al importador y exportador; tampoco se puntualiza al Agente de Aduana, sus auxiliares, empresas que realizan el aforo, quienes son responsables de la obligación tributaria aduanera; ante dicha limitante se debe acudir a las definiciones que se encuentran contempladas en el Código Tributario, considerado como cuerpo auxiliar de la normativa aduanera.

El tributo al comercio exterior es el objeto del vínculo de la relación aduanera, al ser un mecanismo de Política Económica, es un instrumento de regulación política, social y económica, por lo que debe propender la real protección de la industria, comercio nacional y comunitario, sin que aquello afecte los acuerdos internacionales, el no instituirlo utilizando mecanismos técnicos de medición conlleva a que la norma carezca de eficacia; es así que en lo interno el tributo es tutelado por los principios de legalidad o reserva de ley e irretroactividad, mientras que en lo externo se encuentra propenso a la liberación de trabas al comercio bilateral y multilateral, conllevando a beneficiarse de aquello que se acuerde y de lo que no, al trato de la nación más favorecida; mientras que la inversión extranjera está al pendiente que el Estado le garantice un adecuado clima de seguridad para que su inversión le genere réditos.

El hecho generador es el conjunto de presupuestos normativos y momentos que activan cual causa la obligación tributaria aduanera, se motiva en el hecho que ingresen o salgan mercancías del territorio aduanero, siempre que conlleve consigo la manifestación de la voluntad del sujeto pasivo, quien perfecciona el vínculo jurídico entre los intervinientes, momento inicial que se encuentra supeditado a la respuesta activa del sujeto activo (el Estado), quien debe desplegar sus mecanismos de comprobación y determinación, para cuantificar su crédito fiscal que hasta dicho momento es una mera expectativa, hasta que proyecta su resultado, momento en que torna en exigible su crédito, conllevando a que el hecho generador llegue a su momento final y surja como consecuencia la obligación tributaria aduanera.

La declaración aduanera en la actualidad se la transmite a través de medios informáticos hacia el SICE (Sistema interactivo de Comercio Exterior); la administración aduanera concede una clave, que sustituye a la firma electrónica; ésta a su vez goza de la misma validez y se le reconocerá los mismos efectos jurídicos que una firma manuscrita; por lo que los sujetos de la relación jurídica deberán observar las obligaciones que se deriven de su uso.

Si el sujeto pasivo de la obligación tributaria no realiza acciones de derecho, sino de hecho, tornaría ineficaces las circunstancias materiales esperadas para que se produzca el hecho generador, y de no configurarse el vínculo tributario aduanero; es allí donde intervine en mayor medida la potestad aduanera de control y fiscalización. No obstante de acaecer situaciones de hecho, queda latente la obligación de cancelar lo adeudado, puesto que no se extingue, ni es circunstancia eximente del pago de impuestos, además de incurrir de tal manera en delito aduanero, a la par corresponde que se impongan las sanciones acumulativas penales aduaneras.

No se consideran presupuestos del hecho generador, el reembarque de mercancías al exterior, las mercancías de prohibida importación, la destrucción de mercancías, las mercancías abandonadas y aquellas respecto de las que se presume han incurrido en delito aduanero.

La elusión consiste en la acción u omisión planificada y consiente, tendiente a prevenir, reducir, alejar o postergar el nacimiento de la obligación tributaria, acogiendo los procedimientos establecidos en normas jurídicas, o beneficiándose de la ausencia o de la contradicción de las mismas. Es por eso que la legislación tributaria aduanera debe ser explícita, no dando lugar a normas vacías, en blanco, obscuras, contradictorias, o con errores; por lo que su aplicación es cuestionable al sujeto activo (Estado), por contar con normas tributarias permisivas o al cansancio legislativo en la formulación de la norma jurídica. Se diferencia la elusión fiscal interna de la internacional, puesto que la acción u omisión se encuentra encaminada a elegir el ordenamiento jurídico que más le favorece al contribuyente, es por eso que en el contexto internacional se aplican medidas antielusión²⁰¹.

La evasión es la acción u omisión dolosa, que atenta contra normas fiscales, al transgredir la norma se evade el impuesto de manera total o parcial, incumpliendo la obligación que de esta se derive, alcanzada al desnaturalizar, alterar, simular o desatender los objetivos del tributo, la obligación que conlleva,

²⁰¹ Estrategia del francotirador, estrategia del tirador de escopeta, estrategia de la posible corrección de las operaciones donde no existe interés contrapuesto, estrategia del otorgamiento a las administraciones fiscales de potestades extraordinaria en los casos que se advierta una clara finalidad de fraude fiscal.

los motivos de origen, cuantificación, cualificación de los hechos imponibles, deducciones, costos, descuentos, exenciones, entre otros; acción u omisión que conlleva que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se torne en el sujeto activo de la infracción tributaria aduanera, por lo tanto al verificarse la evasión, no surten los presupuestos que activan el hecho generador, ni su expedita consecuencia que es la obligación tributaria aduanera; puesto que el hecho generador se activa voluntariamente al presentar la declaración aduanera, y si se pretende declarar parcialmente o no declarar, al ser detectado por la administración aduanera, ya no existe un vínculo netamente administrativo, amistoso, basado en la confianza y las buenas costumbres, sino que dicha relación se torna viciada, motivando que se active el procedimiento penal aduanero; no obstante de aquello queda latente el nexo relacional, que aunque lesionado aún se debe el importe de impuestos evadidos, cuyo control se ha vulnerado.

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO ADUANERO

Las legislaciones aduaneras de cada Estado, tienden a estatuir los diversos tipos penales aduaneros que rigen en su entorno, pero como contrapartida sintetizan dichos compendios en bases de datos que permiten la retroalimentación para otros estados, datos que contienen diversas tipologías, mecanismos y medios de cometerlos y contrarrestarlos, es así que los delitos económicos internacionales, luego forman parte de iniciativas legislativas para adoptarlos en el contexto comunitario e interno, tomando como precedente las experiencias globales²⁰².

Para rescatar el bien jurídico protegido en materia aduanera, se inicia de las máximas constitucionales, tendencias internacionales, se recorre hacia los principios generales del derecho aduanero y del derecho penal común, hasta llegar a cada tipo penal, donde se entraña que su factor común, confluye

²⁰² Conforme lo revela la iniciativa del Convenio Multilateral para la Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas, Decisión para la Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, Acuerdo entre los Gobiernos de la República del Ecuador y de los Estados Unidos de América; entre otros.

concordantemente hacia el Pilar del Control, analizado en lo administrativo aduanero, constituyendo lo que tiende a proteger del sujeto activo de la infracción.

La tendencia de brindar relevancia al pilar de control por sobre los demás pilares, se ha generalizado entre los doctrinarios y en el contexto internacional, hecho que se ha propagado en las legislaciones; como en el caso ecuatoriano en que el delito aduanero, no sólo es aquel que causa un perjuicio al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos; sino que también se debe al incumplimiento de las normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación²⁰³.

Los principios que rigen la actividad del sistema penal aduanero, colindan necesariamente con los principios que rigen al Derecho Penal Común, rama que goza de total autonomía y que es su fuente formal directa. Los legisladores de los diversos Estados al definir el delito aduanero, deberían propender a los lineamientos de KYOTO y la OMA, que consideran al delito aduanero más como fraude comercial, caracterizado por la inobservancia de regulaciones en que la Aduana debe asegurar su cumplimiento.

El territorio aduanero ecuatoriano, considerado como concepto jurídico aduanero, coincide con el territorio nacional, considerado como concepto político jurídico; no así en otras legislaciones aduaneras como la Argentina, cuyo territorio nacional no coincide con el territorio aduanero, en donde incluso se conceden enclaves²⁰⁴; o en otras legislaciones el territorio aduanero puede coincidir con el territorio comunitario, como lo denota la experiencia europea²⁰⁵. De allí que en un Estado puede existir uno o varios territorios aduaneros; y a la inversa, varios estados pueden formar parte de un territorio aduanero.

²⁰³ Dicha tendencia además fue acogida por la Ley 93, publicada en el Registro Oficial Suplemento 196, de 23 de octubre del 2007, al introducir el término control comprendiendo las fases de control anterior, concurrente y posterior, lineamiento que revela la acertada consideración de la Decisión No. 574, adoptada por la Comunidad Andina, que regula el Régimen Andino sobre Control Aduanero.

²⁰⁴ Que consisten en ciertos ámbitos sometidos a la soberanía de otro Estado, regulados por convenios internacionales, donde se aplica la legislación aduanera del Estado autorizado

²⁰⁵ Que producto de la suscripción del Tratado de Roma de 1958, por la que se creó la Comunidad Económica Europea (CEE), ahora cuentan con un territorio aduanero único, producto de su unión aduanera

El término mercancía en la legislación ecuatoriana se encuentra limitado a los bienes corporales muebles, no obstante cabe recomendar al legislador que extienda dicha acepción a aquellas prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización se lleve a cabo en el país, los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual, el desarrollo de software e incluso la prestación de servicios.

Es obligación de las administraciones aduaneras, informar a sus similares en la Comunidad Andina, para que a su vez informen a los organismos competentes, cuando se establezca que un transportista autorizado es responsable de infracción aduanera, siendo el competente el país de origen del transportista, quien deberá tomar las medidas correspondientes²⁰⁶. Entre los organismos que participan en la prevención y sanción del delito aduanero a nivel comunitario, se encuentran las autoridades de transporte, aduana, migración, sanidad vegetal y animal, policía y otros, tanto en el plano nacional, internacional como los organismos creados por la Comunidad Andina.

El título 8 hace relación a varias circunstancias, que aún verificándose los elementos de cada tipo penal, hace que dichas circunstancias materiales no sean punibles, como lo referido por el Art. 609 del Código Civil, que instituye que a través de tratados internacionales se determine zonas más amplias para la policía y protección marina, para determinar las zonas del mar territorial, que se sujetan a libre navegación marítima o de tránsito inocente para naves extranjeras.

El Art. 620 *ibídem*, que establece que las naves nacionales o extranjeras no podrán tocar ni acercarse a los parajes de la playa, excepto a los puertos destinados por ley para dicho fin, con la excepción de naufragio, apresamiento, o necesidades semejantes, de tal manera se ejemplifica las acepciones de caso

²⁰⁶ Conforme lo dispone el Art. 175 de la Decisión No. 399, sobre el Transporte internacional de mercancías por carretera, en concordancia con el reglamento a dicha decisión. Para efectos de normalizar el Transporte Aéreo en la Comunidad Andina, se adoptó la Decisión No. 582; con relación al Transporte Multimodal, se adoptó la Decisión No. 393; para efectos del transporte de pasajeros por carretera, se adoptó la Decisión No. 561; para efectos del acceso de cargas transportadas por vía marítima el grupo Andino adoptó la decisión No. 314; para más información se puede observar el anexo B y C del presente trabajo. De otra parte no sólo los instrumentos comunitarios rigen el transporte internacional, sino que a la par se debe considerar aquellos tópicos del Derecho Internacional Público. (ver: nota al pie No. 106).

fortuito y de fuerza mayor; expresión a considerarse en varios tipos penales aduaneros.

En el lanzamiento de mercancías de un medio de transporte, puede no deberse a un acto doloso, cuando se lo realiza para salvar la nave de un mal eminente, ante tal circunstancia el Capitán de una nave, tripulantes o propietario, durante la travesía, pudieran verse obligados al lanzamiento de las mercancías, es así que el Código de Comercio, regula varias circunstancias que acogida por la costumbre internacional y consagrados en varios convenios internacionales, se conocen como echazón, avería gruesa, abordaje, arribo forzoso, naufragio o varada.

El abandono de mercancías tiene una clasificación tripartita, tras el análisis de cada clase se infiere que el tipo penal es el menos aplicable en materia penal aduanera²⁰⁷.

En la venta, transferencia, o uso indebido de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos o con exoneración; corresponde analizar los diversos regímenes aduaneros, que obedecen a las múltiples necesidades de los usuarios que intervienen en el comercio internacional de mercancías. En que confluyen además instrumentos internacionales y comunitarios como los que regulan el régimen de tránsito aduanero, que puede ser nacional e internacional, con relación a los segundos deben observarse los tratados que regulan el transporte multimodal, aéreo, terrestre y marítimo²⁰⁸.

La generalidad de los regímenes aduaneros especiales y particulares o de excepción, colindan necesariamente con las concesiones que las administraciones aduaneras se realizan recíprocamente a través de instrumentos internacionales, cuya generalidad regula la Zona Franca, Régimen de Maquila,

²⁰⁷ La tentativa de abandono, que no podría constituir el grado a desplegarse el tipo penal aduanero, ya que al ser sorprendido el sujeto activo en el ilícito, se transforma ineludiblemente dicho tipo penal, en otro cristalizado en todos sus elementos. En el abandono tácito, donde se encuentran mercancías rezagadas, desconociendo a su propietario; no es procedente que se inicie un procedimiento penal aduanero, puesto que la materialidad de la infracción podría ser comprobada, mientras que la responsabilidad del sospechoso no, siendo lo procedente iniciar un procedimiento administrativo para que opere el decomiso. En el abandono expreso, el sujeto pasivo presenta su renuncia irrevocable del derecho de propiedad, esto conlleva a la extinción de la obligación tributaria aduanera.

²⁰⁸ (Ver anexo B y C, que refiere a instrumentos de la Comunidad Andina sobre el tema de transporte).

Ferias Internacionales, Tráfico Fronterizo, Zona de Libre Comercio, o el ingreso de vehículos particulares de turismo, entre otros.

La reforma introducida por la Ley 93²⁰⁹ derogó varios documentos de acompañamiento de la declaración aduanera, dejando entrever la tendencia internacional y en particular las decisiones de la GATT OMC, OMA y de la Comunidad Andina en temas aduaneros, puesto que dichos organismos internacionales y comunitarios, sustentan varias reglas básicas, como la protección de la producción nacional frente a la competencia de los países extranjeros, protección que debe sustentarse a través de aranceles que se mantengan en bajos niveles; la reducción y/o liberación de trabas arancelarias (tendiente a la consolidación de aranceles) y reducción de medidas de otra índole al comercio (para arancelarias, es decir tantos requisitos complementarios); es así que se redujo tanto documento de acompañamiento, tendiente a disminuir los obstáculos al comercio exterior, para que las mercancías circulen libremente, guardando armonía con los requerimientos de los mercados internacionales.

El avance de las tecnologías de la información y telecomunicación, ha influido en los procedimientos que anteriormente solía realizarse manualmente, es allí donde interviene la O.M.A. con su S.A. Sistema Armonizado; el Organismo S.I.C.E.; y la O.M.C., cuyo objetivo es modernizar las aduanas a nivel global, expandiéndose con procedimientos automatizados, de manera que los operadores de comercio transmitan a través de mensajes de datos, la información requerida para que se ordene la libre práctica de los medios de transporte; por tal razón el manifiesto de carga debe ser entregado por el transportista o su representante, vía transferencia electrónica de datos, en el caso de medios marítimos y aéreos, antes de su arribo, cuya inobservancia constituye delito, y no se autorizaría la libre práctica.

No todos los instrumentos concurren hacia la prejudicialidad, queda abalizado el despliegue directo de la acción penal, cuando se trata de falsedad en instrumentos privados; los instrumentos públicos en el supuesto de falsedad ideal e intelectual; los instrumentos públicos en el supuesto de falsedad

²⁰⁹ Ley 93, publicada en el Registro Oficial No. 196, de 23 de octubre del 2007, por la que se reformó la LOA.

material, considerándose la condicionalidad que trae aparejado el Código de Procedimiento Civil, ya que requiere que exista un juicio civil previo o pendiente, demandando la falsedad material de un instrumento público, que de no existir queda habilitada la acción penal. La última reforma al literal j) del Art). 83 LOA, impide que se alegue prejudicialidad al verificarse el tipo de falsa declaración aduanera.

Varios documentos de acompañamiento, como el conocimiento de embarque, guía aérea, o carta de porte internacional, actualmente son transmitidos por mensajes de datos, usando claves de usuarios, equiparados a las firmas electrónicas; que conforme lo establece el Art. 164 del Código de Procedimiento Civil, son considerados instrumentos públicos; por lo que el literal k) del Art. 83 de la LOA, se torna en una ley aduanera en blanco, que se presta a alegaciones indebidas de prejudicialidad; por lo que se recomendar al legislador que extienda una reforma similar a la realizada con el literal j) del Art. 83 ibídem.

La tutela del bien jurídico protegido, se ha sobredimensionado en la LOA, apartándose de la influencia internacional; y, de las reglas generales del derecho penal; ya que se ha proyectado hacia quince años la potestad del Estado para que inicie o no la acción penal, u opere la prescripción en favor del sujeto activo; mientras que en el Código Penal, para que opere la prescripción de la acción en caso de delitos sancionados con prisión, debe transcurrir el plazo de cinco años; por lo que se trata a los delitos aduaneros, como si su generalidad estuvieran sancionados con penas de Reclusión Mayor Especial, encontrándose dentro de tal regulación sólo aquellos bienes jurídicos que necesitan más protección y tutela.

Con la reforma al lit. j) del Art. 83 de la LOA (falsa declaración aduanera), se remite a las sanciones con reclusión contempladas en el Código Penal; dejando entrever, que dicha sanción difiere de la generalidad de los delitos aduaneros que son sancionados con penas de prisión; y a la vez esta reforma torna a la prescripción en un indescifrable cuestionamiento, puesto que no se ha regulado, la norma aplicable a efectos que opere la prescripción en la falsa declaración.

Con relación a la prescripción de las sanciones, la LOA prescribe el doble del plazo, es decir treinta años, contados desde la ejecutoria de la sentencia; mientras que las sanciones pecuniarias sean por delito, contravención o falta reglamentaria son imprescriptibles.

En la práctica procesal penal, se presentan casos aislados, en que los Jueces de lo Penal, al interpretar el sentido de la norma, tienden a sostener que la declaratoria de la prescripción de la acción penal, procede sólo desde la etapa de Instrucción Fiscal; y que no puede emitirse en Indagación Previa, puesto que ésta tiene dos formas de concluir, con la desestimación y autorización de archivo del juez; o, con resolución de Inicio de Instrucción Fiscal. Criterio que no lo comparto, puesto que muchas noticias criminales, pueden encontrarse investigando en etapa de indagación previa, actos urgentes, y muchos otros delitos que no estuvieren en conocimiento de los Fiscales; no obstante de aquello, se ha desatendido la normativa Penal, que contempla dos presupuestos de aplicabilidad “Si se ha iniciado el enjuiciamiento, o si no ha iniciado enjuiciamiento”.

Son circunstancias agravantes del Código Tributario (ref. Art. 318 reformado), a más de las establecidas en el Código Penal, los hechos cometidos en contubernio de los servidores de la administración tributaria y la reincidencia; nótese que se consideran las contempladas en el Art. 30 del Código Penal, por afectar directamente a las relaciones tributarias; no obstante en la LOA, no se hace una correspondencia a dichas circunstancias agravantes, ni a la reincidencia, del Código Penal; sin embargo sus principios son aplicables en materia aduanera, corresponde al legislador plantear una reforma similar a la del Código Tributario.

La pena restringe los bienes jurídicos, políticos y sociales del responsable del delito, deben establecerse previamente en la ley; correlacionada con la acción u omisión que se considere lesiva al orden social. La LOA estatuye los tipos penales aduaneros, y en otro artículo las sanciones acumulativas aplicables, sus listados no son taxativos, ya que en el reglamento se regulan nuevas infracciones, y en el lit. j) del Art. 83 LOA reformado, se remite a las disposiciones del Código

Penal. El hecho de alcanzar una sanción por el delito, no extingue la obligación de cancelar lo adeudado, tampoco es eximente del pago de impuestos, no es una exención al mismo, por lo que la obligación continúa latente, sin perjuicio de la aplicarse las demás sanciones acumulativas.

Se recomienda al legislador, que analice la pertinencia de otro tipo de sanciones, sustituyendo las penas contra la libertad, con penas pecuniarias que restrinjan el goce de ciertos derechos patrimoniales; o en el último de los casos se apliquen penas suspensivas o privativas de derechos de los individuos con carácter civil o político; supeditado con el avance y mejoramiento de los procesos aduaneros y en especial los procedimientos de control.

La tentativa en el delito aduanero, no se lo considera como el grado al que puede llegarse a emprender el delito, sino como un delito consumado. La tendencia internacional, ha conllevado a la generalidad que los estados tipifiquen la tentativa aduanera, como un delito consumado; pero ¿realmente la tentativa en los delitos aduaneros, alcanza dicho grado de ejecución? La definición del delito aduanero se encuentra acompañado del verbo central que define la acción, al que convergen otros elementos, colocando en situación de peligro el bien jurídico protegido, y tras exteriorizar la intención del sujeto, los hechos han dejado de ser actos preparatorios, y encontrándose completo el principio de ejecución y su consumación instantánea, acompañados de la univocidad de cometer el ilícito aduanero, y empleando medios idóneos, comenzaron a dejar sus secuelas de injusticia social, denotando el peligro actual eminente, donde ya no correspondería considerarse que son actos meramente preparatorios, ni sería idónea la intención de desistir de la acción, puesto que los elementos materiales del tipo penal ya se encuentran configurados; los medios utilizados y hechos ya han sido ejecutados inequívoca e idóneamente al pretender eludir uno de los primeros y primordiales pilares del derecho aduanero (el control); y por ende se ha desconocido la función de un organismo del estado, evitando su sujeción a la potestad aduanera, en perjuicio del orden social y colectivo cumplidor de sus obligaciones, por lo que la tentativa ha desaparecido por exceso de los hechos unívocos, por ser actos cuya acción no permite su separación con los resultados y que si encontramos a posteriori una mercancía que no justifique su legal

importación, a pesar de ser un delito aduanero que su acción tiene un carácter duradero, no se podría desconocer que este hecho lleva supeditado anteriormente el cometimiento de un primer delito aduanero con particular carácter transitivo e instantáneo, cuando se burlo el control de la administración. Por lo tanto no es idóneo considerar siquiera que existe tentativa en los delitos aduaneros, y por ende es incorrecto que a dicha caracterización se le imponga las mismas penas, que las que corresponda a los delitos aduaneros, puesto que según mi modesto criterio la tentativa de delito aduanero no existe.

La conferencia de Varsovia de 1997 se trazó el objetivo de unificar el término tentativa, mientras que la OMA, en la declaración de Arusha refirió que la legislación aduanera debe ser clara y precisa.

CAPITULO TERCERO

AMBITO INTERNACIONAL

Dentro del derecho público internacional (civil, penal y económico), surge un sinnúmero de aspectos que influyen en el Derecho Aduanero, aspectos tanto administrativo, tributario, procesal y penal, que concurren bajo influencia notablemente internacional; pese a su estrecha dependencia, no encuentre cabida taxativa y se mantiene desatendida del Derecho Penal Internacional; por lo que se debe acudir al estudio del Derecho Internacional Económico, Derecho Tributario Internacional y Derecho Penal Internacional, indistintamente.

Las Aduanas tienen las puertas abiertas hacia el mundo, por donde se verifica el paso inmensurable de personas, bienes, servicios y transportes, en que confluye un incalculable despliegue de procedimientos aduaneros. En dicha fricción, se entreteje una relación de obligaciones y derechos, que se regulan bajo influencia de parámetros internacionales, supeditados a normas e instrumentos internacionales e internos, que tienen por objeto armonizar los procedimientos aduaneros, sistematizar los procedimientos, eliminar las trabas arancelarias, estandarizar las prácticas comúnmente conocidas por todos los comerciantes, tiende a limitar las dificultades del cambio de legislaciones; y contrarrestar la

incidencia del delito aduanero, este último tema debido a la globalización, debería llamar más la atención del entorno comunitario e internacional.

El delito aduanero ha emergido a la par de la globalización, caracterizada por colosales movilizaciones de mercancías, en que los tipos penales además trascienden las fronteras nacionales, puesto que no sólo conlleva que se verifique su efecto dañoso en el lugar donde se presume acaeció el hecho, sino que se trata de escenas complejamente compuestas, donde el hecho criminoso es idealizado, desarrollado, ejecutado y formalizado fuera de la frontera aduanera, de donde proviene la mercancía, burlando los controles en el país de origen; se debe considerar que en la actualidad los medios de transporte y demás operadores de comercio exterior, deben transmitir mensajes de datos a través del correo electrónico, con información de las mercancías, medios de transporte, lugar de origen y destino, entre otros; es allí donde los operadores de control y justicia, deben extender sus indagaciones, ya que el mercado mundial y su incidencia en el ordenamiento penal, supone el tratar la política penal, con miras a la incidencia internacional, que en común son cometidas en territorios de diferentes países, o su implicación con sujetos activos de diferentes nacionalidades.

Los operadores de control y justicia, no han considerado que una de las fases del control, es el control preventivo o anterior a los hechos, caracterizado por ser ejecutado por la administración aduanera, antes de la admisión de la declaración aduanera, que conlleva a que se verifique todo el contexto preventivo, que colinda necesariamente con factores de riesgo recopilados del ámbito internacional, regulado por el Régimen Andino sobre Control Aduanero.

La *delincuencia organizada*, entrelaza sus contactos internacionales, con organización, planificación y destreza, con la misión no sólo de conseguir el cruce de *mercancías inocentes*, sino que a través de fronteras incurren en otro tipo de delitos, como los delitos económicos²¹⁰, de lesa humanidad, o los que atentan

²¹⁰ Dentro de los delitos económicos se encuentran los tributarios, aduaneros, estafas y otras defraudaciones, y tantos otros tipos penales que a fin de cuentas arremetan contra el orden económico de los *estados*, y dentro de aquellos vale resaltar el Proyecto del Código Penal para Latinoamérica, promovido por el Instituto de Ciencias Penales de Chile, que concluyó con la aprobación de una parte general que estuvo asignada a la Comisión Colombiana, que incluyó en su ponencia a los considerados como Delitos Económicos.

contra el Derecho Internacional, cometidos en alta mar, en el aire libre o en territorios no organizados aún en Estado.

Estos fenómenos han suscitado, que se expidan varios instrumentos internacionales, tendientes a promover, coordinar y organizar la lucha contra el delito aduanero²¹¹; la globalización exige que se armonicen los estados, se elimine la concepción de territorio aduanero, para irlo reemplazando por Territorio Aduanero Comunitario como en el caso de la Comunidad Andina²¹². Muchas veces el territorio aduanero concuerda con los límites del territorio comunitario, lo que deviene en la equivalencia, que aquellos aspectos materiales penales, tengan además tintes comunitarios, que deben ser resueltos por el conjunto de estados que integran dicha comunidad y en representación de aquellos el organismo comunitario, como lo revela la experiencia europea²¹³.

Vale destacar lo referido por Clemente Auger Liñán: “Es difícil recordar un solo caso de gran envergadura en materia de terrorismo, comercios ilícitos o delitos económicos que no presente factores internacionales [...]. Pero es curioso que la presencia de fronteras no ha conseguido obstaculizar el desarrollo de la criminalidad organizada moderna”²¹⁴. De allí que la tendencia internacional revela que la actividad económica cada vez tiene menos fronteras, un ejemplo de aquello son las empresas transnacionales, que se extienden mas allá de sus fronteras nacionales, supeditando la organización, administración, competitividad y ventas a los países del mundo, con salidas de capital que sobrepasan las exportaciones mundiales, proporcionando bienes, servicios e inversiones que van acompañados de transferencia de tecnología y conocimientos, asintiendo de manera ascendente a los mercados mundiales, mediante un creciente comercio entre empresas; por lo que ni las empresas, ni los estados, pueden convivir aislados de las expectativas de proyección internacionales, que les supedita a mantenerse continuamente interconectados, sobrepasando fronteras estatales, beneficiándose de regulaciones supranacionales, y de cuanta herramienta les

²¹¹ (ver: referencias y análisis de instrumentos internacionales en anexos).

²¹² En la decisión No. 574 de la Comunidad Andina, por la que se expide el Régimen Andino sobre Control Aduanero, en su Art. 1 define a Territorio Aduanero Comunitario: “El territorio aduanero que comprende los territorios aduaneros nacionales de los países miembros de la Comunidad Andina”.

²¹³ Art. 3 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento CEE 2913/92 del Consejo. Tratado sobre la Unión Política Europea, suscrito el 7 de febrero de 1992, en Maastricht.

²¹⁴ Clemente Auger Liñán, obra referida.

permita una inclusiva integración económica a las comunidades, que requieren necesariamente de políticas económicas y fiscales cada vez mas comprensivas.

El comercio exterior tiende a circundar por encima de las barreras y controles aduaneros, si se aplican políticas discriminatorias fiscales, mas ante el advenimiento de un creciente mercado de bienes y servicios virtuales, cuya lógica atrae abundancia de transacciones, total inexistencia de territorios, y el fin de la intermediación comercial; puesto que el cibercomercio participa de los mismos principios que marcan la globalización y la integración mundial.

Los operadores de control aduanero, no necesariamente deben ejercitar su legitimidad en el territorio aduanero, sino que se debe preparar el andamiaje de los estados, extendiéndose hacia campos de competencia más amplios, proyectando marcos virtuales, con el dinamismo que la vida moderna lo exige, concurriendo a la par del contexto comercial internacional²¹⁵; eliminando las medidas para arancelarias, las barreras territoriales y proyectando marcos virtuales en el ciberespacio, para fortalecer los controles ante situaciones delictuales.

El Derecho Penal Económico Internacional, ha debido superar un sinnúmero de obstáculos internos y externos, entre los segundos el arraigado precepto de soberanía y territorialidad, que impiden luchar contra la delincuencia internacional, convirtiéndose en verdaderos obstáculos para una eficaz prevención y sanción.

La acción penal internacional se suspende ante ciertas circunstancias convenidas con los estados, que devienen de la territorialidad, población o soberanía de los estados para conocer los delitos, puesto que han concertado la concesión de inmunidades, privilegios y franquicias diplomáticas; y se han contemplado lineamientos sobre competencia y procedimiento, como el Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante, Código Penal y Código

²¹⁵ Algunas de las aspiraciones de la Comunidad Andina es la interconexión entre las Aduanas, con base a la adopción del Arancel Integrado Andino (ARIAN), la Declaración Única Aduanera (DUA), la Armonización de Regímenes Aduaneros Especiales y otros mecanismos para evitar las distorsiones incluyendo aquellas generadas por diferencias en las preferencias otorgadas por terceros e impulsar la lucha contra el contrabando y el fraude fiscal en el comercio interandino”. Tomado de los considerandos de la Decisión No. 574.

de Procedimiento Penal; así mismo el Derecho Internacional Público, interviene con herramientas como la extradición, asistencia externa y comisiones rogatorias.

El Delito Aduanero, tiene un sustrato que se remonta a su fuente el Derecho Penal Común; del que extrae sus principios y su esencia, por lo tanto se llega a colegir que aquellos institutos jurídicos propios del Derecho Penal Internacional, también son plenamente aplicables al Derecho Penal Aduanero.

El delito aduanero tiene su ámbito internacional, puesto que acudiendo a las fuentes del Derecho Aduanero, se desprende en todo su contexto que es el más internacional de todos los derechos, lo que conlleva a sostener que la percepción intelectual, de la génesis del Derecho Penal Aduanero es externa e internacional, más que interna o nacional, considerándose que además las administraciones aduaneras alimentan bases de datos con tipos penales, formas usuales de cometerlas y procedimientos para contrarrestarlos, se adoptan leyes marcos, se extraen aspectos procedimentales, administrativos y penales aduaneros, regulaciones para la extradición, asilo, sin desconocer el acertado accionar de un sinnúmero de organismos internacionales.

El Derecho Penal Aduanero Internacional mantiene latente su interés y tutela para actuar en su momento oportuno, pero lamentablemente está supeditado a que los estados conquisten su factor de progreso social, que permita concertar rumbos y directivas, hacia un verdadero cambio político económico comunitario, que tienda a cristalizar los anhelos de un territorio, mercado y moneda comunitaria; puesto que en el contexto global ya no existen fronteras, por lo que es innecesario contenerlo con normativas internas, mientras prima un hilo conductor hacia la unidad regional, con intercambios de mercancías entre países, cuyos excedentes de producción se destinen a la exportación, con el objeto de cubrir las necesidades de otras regiones, y en su intercambio gozarse de los lazos de unidad y progreso mutuos que hagan resurgir la totalización de la hermandad aduanera comunitaria, y en base a la cooperación comunitaria e internacional, contrarrestar las ilicitudes aduaneras internacionales. Realmente sería muy difícil tratar de sostener la hipótesis, que el delito aduanero no tenga un sustrato ni contexto netamente internacional, mas ante el desarrollado advenimiento de las

Tecnologías de la Información y Comunicación, del que hacen uso los comerciantes, para concertar y transigir en el comercio internacional; y más ante el advenimiento de modelos económicos comunitarios, en donde el control ha de desplegarse hacia el contexto del territorio comunitario.

Dicha decisión conlleva además a exteriorizar la aspiración social de los Estados que forman parte de la Comunidad Andina, quienes de manera concertada han tratado de cristalizar la formación de un mercado común y la unión aduanera comunitaria; hecho que una vez que se verifique conllevará a que se considere, la apertura de un espectro de controles y procedimientos mucho más amplios; aspiración que consolidará el anhelo de SIMON BOLIVAR, de ver hermanada a toda una región de Estados, revelando el sin sentido que hay en la existencia de fronteras, en países que históricamente pertenecieron a un sólo Estado, que cuentan con similares condiciones de vida, cuya diversidad de producción puede alcanzar mayores rendimientos, sin las limitaciones fronterizas, con un mercado común, una moneda común y una unión aduanera regional proyectada hacia el mundo.

BIBLIOGRAFÍA.-

ACUERDOS Y LEYES

1. Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio del (GATT).
2. Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS).
3. Acuerdo General sobre la Agricultura.
4. Acuerdo internacional de la carne de Bobino
5. Acuerdo internacional de los productos lácteos.
6. Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VI.
7. Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII.
8. Acuerdo sobre contratación pública.
9. Acuerdo sobre el comercio de aeronaves civiles.
10. Acuerdo sobre inspección previa a la expedición.
11. Acuerdo sobre la aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias.
12. Acuerdo sobre las medidas en materia de inversiones relacionadas al comercio.
13. Acuerdo sobre las normas de origen.
14. Acuerdo sobre los aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual.
15. Acuerdo sobre los textiles y el vestido.
16. Acuerdo sobre obstáculos técnicos al comercio.
17. Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación.
18. Acuerdo sobre salvaguardias,
19. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias,
20. Conferencia de Varsovia, 1997.
21. Constitución Política de la República del Ecuador.
22. Declaración de la Organización Mundial de Aduanas, celebrado en Arusha, Tanzania el 7 de julio de 1993.
23. Disposición General Sexta de las Regulaciones del Directorio del Banco Central.
24. La solución de diferencias en la OMC.
25. Ley de Comercio Electrónico, firmas electrónicas y mensajes de datos.
26. Ley Orgánica de Aduanas, reformada por la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 196, de 23 de Octubre del 2007.

27. Normas y procedimientos a seguirse para contrarrestar los efectos negativos provocados por las prácticas desleales de comercio.
28. Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas
29. CAE

ARTÍCULOS

30. Art. 175 de la Decisión No. 399 sobre *el Transporte Internacional de mercancías por carretera*, sustitutoria de la decisión No. 257, publicada en el Registro Oficial No. 27, de 20 de marzo de 1997; en concordancia con el Reglamento a la Decisión 399 sobre el Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, adoptada en la Resolución No. 300 de la Comisión de la Comunidad Andina, publicada en el Registro Oficial No. 365, de 20 de enero del 2000.
31. Art. 47 Reglamento a la Decisión 399 sobre el Transporte Internacional de Mercancías por Carretera.
32. Artículo innumerado, agregado por la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de Octubre del 2007.
33. Arts. 96, 98 y 101 del Código Penal, que concuerdan con los Arts. 23 y 130 de la Constitución Política de la República del Ecuador, Arts. 110 y 121 *de la Ley de Tránsito y Transporte Terrestre*, y Art. 91 del Código Penal de la Policía Civil Nacional.
34. En la Decisión No. 574, de la Comunidad Andina, por la que se expide el *Régimen Andino sobre Control Aduanero*, en su Art. 1 define por Territorio Aduanero Comunitario: “El territorio aduanero que comprende los territorios aduaneros nacionales de los Países Miembros de la Comunidad Andina”.
35. GATT de 1994, Arts. X, XII, XVIII: B, *entendimiento relativo a las disposiciones del GATT de 1994 en materia de BP*, 2,3.
36. GATT de 1994, Preámbulo, Arts. XXVIII bis, II: 1b; *entendimiento relativo a la interpretación del Art. II: 1b, Parte IV (Comercio y Desarrollo)*, Art. XXXVI: 8; Decisión de la Ronda de Tokio sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo, párrafos 5,6, 7.

CÓDIGO

37. Código Aduanero Argentino
38. Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante. Ref. Art. 308
39. Código de Procedimiento Penal
40. Código Penal
41. Código Tributario.
42. El Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante Art. 296 y Conc: Código Penal: Arts. 1, 3, 5, 120 y 166, Código de Procedimiento Penal Art. 18.

ENCICLOPEDIAS

43. Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo II, Argentina, Editorial Heliasta, 1997
44. Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo IV, Buenos Aires – Argentina, Editorial Heliasta 1997.
45. *Gran Enciclopedia Larousse*, tomo IV, Córcega – Barcelona, Editorial Planeta, S.A, 1980.

LIBROS

46. A, Tarsitano, *Economía de opción, elusión y evasión*, en ED, Suplemento Tributario del 29/9/2004. Citado por Rubén O. Asorey, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
47. Acebal Oscar Ricardo, *Técnica de Exportación*, Santa Fe - República Argentina, Rubinzal – Culzoni Editores, 1991.
48. Adolfo Benítez Pozo, *Derecho Procesal Civil*, Parte General, Quito, Asistemgraf, 2001.
49. Arocena Gustavo A., *Derecho Penal Económico*, tomo 2, Córdova, Editorial Mediterranea, 2004.
50. Auger Liñán Clemente, *Corrupción y Estado de Derecho, El papel de la jurisdicción (Mercado Mundial y ordenamiento penal)*, Sagasta Madrid, Editorial Trotta, 1996,

51. Balcarce Fabián I., *Derecho Penal Económico*, Parte General, Córdoba – Argentina, Editorial Mediterránea, 2003.
52. Bettiol Giuseppe, *Derecho Penal, Parte General*, Bogotá – Colombia, Librería Editorial TEMIS Ltda., 1965.
53. Bravo Cucci Jorge, y otros, *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, s.f.
54. Camargo Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, segunda edición, Bogotá, Leyer, 1998.
55. Carrara Francesco, *Programa de Derecho Criminal*, Parte General, volumen I, Bogotá Colombia, Editorial Temis, 1971.
56. Carvajal Contreras Máximo, *Derecho Aduanero*, séptima edición, México D.F, Editorial Porrúa, 1998.
57. Cortina Velarde Francisco José, *Ley Aduanera, Análisis y Comentario*, primera edición, México D.F., Editorial Themis, 1998.
58. CSJN, *Fallos*, 220:1128, citado por la CNContAdmFed., Sala III, 17/11/81, *in re “Bune Guerrico”*, ED, t.99, n° 5521, del 14/7/82. Considerado por Vidal Albarracín Héctor, *Delitos Aduaneros*, Argentina, MAVE Mario A. Viera Editor, s.f.
59. Cusgûen Olarte Eduardo, *Evasión y Contrabando*, Santa Fe de Bogota Colombia, Grupo Editorial Leyer, 2000.
60. D’Albora Francisco, *Tratado de Derecho Penal Especial*, tomo IV, Buenos Aires, La Ley, 1970.
61. De Vicente Bernardo, *Estudios Aduaneros “concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras”*, Estudios de Hacienda Pública, s.f.
62. Dermizaky Peredo Pablo, *Derecho Administrativo*, segunda edición, La Paz- Bolivia, Editorial Los Amigos del Libro, 1988, Concepto referido por Villegas Basabilbaso.
63. Echandía Hernando Devis, *Compendio de Derecho Procesal. Teoría General del Proceso*, tomo I, décimo cuarta edición, Bogotá, Editorial ABC, 1996.
64. Ferro Carlos A., *Procedimiento Administrativo Penal en Materia Aduanera*, Buenos Aires, Sociedad Bibliográfica Argentina, 1942.

65. Franz Von Liszt, *Tratado de Derecho Penal*, Vol. II, Madrid, 1915 – 1917, citado por Luis Jiménez de Asúa, *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 4ta edición, Buenos Aires, Editorial Losada, S.A., 1964.
66. Granja Galindo Nicolás, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Cuenca, Gráficas Hernández Cía. Ltda., 1997
67. Iñiguez Elizabeth, *Jerarquía Constitucional de los Tratados Internacionales*, Sucre, Tribunal Constitucional, 2004, p. 11-14; citado por César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito-Ecuador, Corporación Editora Nacional, Serie Estudios Jurídicos vol. 25, 2006.
68. Jaramillo Alvarado Pío, *Derecho Público Interno*, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1953.
69. Jaramillo Ordóñez Herman, *Manual de Derecho Administrativo*, quinta edición, Unidad de Publicaciones del Área Jurídica, Social y Administrativa de la Universidad Nacional de Loja, 2005.
70. Jiménez de Asúa Luis, *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 4ta edición, Buenos Aires, Editorial Losada, S.A., 1964.
71. *La Santa Biblia*, México - Caracas, San Pablo 1994.
72. Lord Mc Nair, *The Law of treaties*, Oxford (1961)
73. Martínez Buján Pérez, Carlos, *Derecho Penal Económico*, parte general, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1998.
74. Muñoz Fernando, Estudios Aduaneros, “*Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*”.
75. Opazos Hugo, *Curso sobre Legislación Aduanera*, citado por Zavala Egas Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, Guayaquil, Ecuador, Edino 2001.
76. Patiño Rodrigo y Pozo Teodoro, *Léxico Jurídico Tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966.
77. Pérez Borja Francisco, *Apuntes para el Estudio del Código Penal*, tomo II, Quito Ecuador, Talleres FOCET de la Facultad de Jurisprudencia Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Central, 1927.
78. Pita Claudino, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, homenaje a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.

79. Plascencia Villanueva Raúl, *Los Delitos contra el Orden Económico, la responsabilidad penal de la persona jurídica*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1999.
80. Rodríguez Santos F. Javier, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid – España, Sociedad Anónima de Fotocomposición, 2001.
81. Ruiz de Velasco Vicente, *Temas de Derecho Penal Tributario, El Contrabando y el Fraude en el Comercio Exterior*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2000.
82. Salazar Flor Carlos, *Generalización del Derecho Penal Internacional*, Quito – Ecuador, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1955
83. Secretaría General de la Comunidad Andina, *Lucha contra el fraude, UE – CAN, Asistencia Técnica relativa al comercio*, primera edición, Bellido Ediciones E.I.R.L., Lima – Perú, 2007.
84. Soler Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, tomo I, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1978.
85. Soler Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, tomo II, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1978.
86. Tosi Jorge Luis, *Derecho Penal Aduanero*, segunda edición, Madrid – Argentina, Editorial Ciudad Argentina, 2002.
87. Troya Jaramillo José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, Serie Estudios Jurídicos, volumen 4, Quito - Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1990.
88. Ugalde Prieto Rodrigo, García Escobar Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, segunda edición, Santiago de Chile, LexisNexis, 2007.
89. Vidal Albarracín Héctor Guillermo, *Delitos Aduaneros*, Argentina, Mave Mario A. Viera Editor, 2006.
90. Vidal Albarracín Héctor Guillermo, *Delitos Aduaneros*, segunda edición, Argentina, MAVE Mario A. Viera Editor, s.f.
91. Villegas Ibáñez Antonio, *Tratado de Derecho Aduanero*, La Paz Bolivia, Stampa Gráfica Digital, 1997.
92. Wilhelm Kruse Heinrich y otros, *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, Bogotá Colombia, Editorial Temis S.A., 2001.

93. Xavier Alberto, *Derecho Tributario Internacional, Conceptos Fundamentales*, Buenos Aires - Argentina, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.
94. Zavala Baquerizo Jorge, *El Proceso Penal*, tomo I, cuarta edición, Bogotá, Edino, 1989.
95. Zavala Baquerizo Jorge, *Delitos Contra la Fe Pública, La falsedad instrumental*, tomo II, Guayaquil, Editorial Edino, s.f.
96. Zavala Egas Jorge, *Derecho Constitucional*, Guayaquil – Ecuador, Edino, 1999.
97. Zavala Egas Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, Guayaquil – Ecuador, Editorial Edino, 2001.
98. Zavala Egas Jorge, *Doctrina sobre Derecho Aduanero del H. Tribunal Fiscal de la República del Ecuador*, primera edición, Guayaquil - Ecuador, Ediciones Madisa, 1977.

PUBLICACIONES

99. *Considerandos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Convenio 1, publicado en el Registro Oficial No. 6, el 28 de abril del 2005.
100. *Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados*, publicado en el Registro Oficial No. 6, el 28 de abril del 2005, ref. Art. 26.
101. *Cooperación entre las Aduanas de Países Andinos*, publicado en el Registro Oficial No. 570, de 7 de mayo del 2002.
102. *En la Comunidad Andina*, una de sus aspiraciones es: “[...] la interconexión entre las Aduanas, con base a la adopción del Arancel Integrado Andino (ARIAN), la Declaración Única Aduanera (DUA), la Armonización de Regímenes Aduaneros
103. Especiales y otros mecanismos para evitar las distorsiones incluyendo aquellas generadas por diferencias en las preferencias otorgadas por terceros e impulsar la lucha contra el contrabando y el fraude fiscal en el comercio interandino”. Tomado de los considerandos de la Decisión No. 574, que fue adoptada en base a la Propuesta 111/rev.e, del anteproyecto de la decisión elaborado en el Proyecto GRANADUA (Fortalecimiento de la Unión Aduanera en los Países Andinos.-

Comisión de la Unión Europea – Secretaría General de la Comunidad Andina).

104. *Gaceta Judicial*, Serie XV, No. 3.
105. *La OMC a su alcance*, Corporación de Estudios y Publicaciones, capítulo introductorio.
106. *Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la Comunidad Andina*, publicado en el Registro Oficial No. 23, de 10 de septiembre de 1998.
107. “*El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional*, agregado por la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 196, de 23 de Octubre del 2007.
108. Artículo reformado por el Art. 1 de la Ley No. 101, publicada en Registro Oficial No. 743, el 13 de Enero del 2003”.

WEB

109. WEB-CAE
110. www.comunidadandina.org/normativa/dec/dectema_aduanas.htm.
111. www.comunidadandina.org/normativa/dec/dectema_serv_trans.htm
112. www.wcoomd.org, página web de la Organización Mundial de Aduanas.

ANEXO A).- EXENCIONES DE PAGO DE TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR, COMPILACIÓN DE PRESUPUESTOS E INSTRUMENTOS NACIONALES.-

En el presente apartado se realiza una descripción detallada de cada presupuesto de exención, puntualizado en los diversos literales del Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, en que se establece un listado no exhaustivo, de aquellas mercancías exentas del pago de tributos; además se realiza una estructuración concordante con los Arts. 2, 14 y siguientes del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, Art. 1 del Reglamento de Aplicación al Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, en lo que tiene relación a la aplicación de su literal siete, que hace referencia a las muestras sin valor comercial; a la Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas; Ley de Hidrocarburos; la Resolución No. 683, de 31 de octubre del 2003, suscrita por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por la que se expidió el *Procedimiento para los efectos personales de viajero*; cuyo extracto puntal de normas jurídicas se encuentran en cuadro detallados; se refiere además instrumentos jurídicos y artículos, en que se determinan aquellas circunstancias y alcance que rodean a las mercancías que adquieren el beneficio de ser exentas del pago de impuestos aduaneros.

a).- (LOA) Efectos personales de viajeros.-

| | |
|--|---|
| <p>k) (RGLOA) Efectos personales de viajeros: Es el equipaje que acompaña al viajero y que comprende los artículos nuevos o usados de los que pueda tener necesidad el viajero para su uso personal durante el viaje y/o para su familia, tales como: prendas de vestir y artículos de tocador, de adorno y similares y una unidad de artículos portátiles tales como: cámara fotográfica, filmadora,</p> | <p>Cassete, toca-discos e implementos de minusválidos. Se excluye toda mercancía que tenga carácter o fines comerciales; Tomado del Art. 2 del Reglamento General LOA <i>Ver: Ref. Art. 14 RGLOA.</i> Se deberá utilizar una Declaración Aduanera de Pasajero (DAP)</p> |
|--|---|

| | |
|---|--|
| aparato de video, máquina de escribir, computadora personal, radio. | |
|---|--|

¿Qué compone el equipaje que acompaña al viajero? (fuente página WEB-CAE)

Se consideran como efectos personales que acompañan al viajero, siempre que se adviertan de su uso personal, acorde al tiempo de duración del viaje, y que por su cantidad o valor no puedan ser comerciales, los siguientes artículos (sean nuevos o usados):

- I Las prendas de vestir
- Artículos de tocador
- Joyas, bisutería y adornos personales
- Libros, revistas, material fotográfico y documentos impresos o manuscritos.
- Alimentos y utensilios para niños
- Bienes de uso profesional, herramientas y equipos necesarios para el desempeño de funciones o actividades.
- Vestuarios de artistas, compañías de teatro, circos o similares, ó medicamentos o sustancias psicotrópicas, con su debida receta médica.
- Sillas de ruedas, muletas, aparatos ortopédicos y similares, que sean utilizados por personas con discapacidad y cuya necesidad se acredite.
- Equipo de acampar
- I Maletas, bolsos u otros que sirvan para transportar su equipaje
- I Discos fonográficos, cintas magnetofónicas, CD's, casetes, video casete, DVD, disco láser, etc., en su total todos estos artículos deberán sumar hasta 30 unidades.
- I Un animal doméstico vivo como mascota, sin perjuicio de las reglamentaciones sanitarias correspondientes.

- Máximo dos instrumentos musicales, que puedan ser transportados normal y comúnmente por una persona.
- Máximo dos artículos deportivos, que puedan ser transportados normal y comúnmente por una persona
- Máximo 5 juguetes, videojuegos o sus accesorios, que puedan ser transportados normal y comúnmente por una persona
- Máximo 250 g de tabaco, 20 cajetillas de cigarrillos o 50 cigarros y 2 litros de licor para viajeros mayores a 18 años. En caso de que el viajero presente la declaración aduanera como jefe de familia, se permitirá el doble de la cantidad antes mencionada.
- Máximo 10 rollos de película fotográfica o 10 cintas de videograbadora.

El viajero deberá llenar obligatoriamente el Formulario de Declaración Aduanera para Pasajero en el cual indicará sus datos personales, detalles de sus efectos personales y de ser el caso, mercancía que esté sujeta al pago de tributos.

Cuando se presente el caso de mercancías que no son consideradas efectos personales, estas deberán estar detalladas en la DAP y serán sujetas a aforo físico para calcular los respectivos tributos a pagar a través de la Declaración Aduanera Simplificada DAS.

¿Cuáles son los artículos portátiles adicionales que pueden incluirse dentro de los efectos personales del viajero?

Todo viajero mayor de edad o jefe de familia, que presente una declaración aduanera, podrá ingresar como efectos personales de viajero hasta una unidad de artículos portátiles ya sean nuevos o usados tales como:

- Cámara fotográfica
- Filmadora
- Teléfono móvil
- Agenda electrónica
- Reproductor de imagen/video o sonido portátiles
- Televisor portátil, considerando como tal hasta 14 pulgadas

- Computadora personal y sus accesorios
- Prismáticos
- Aparato de proyección
- Calculadora electrónica
- Tienda de campaña.

¿Puntos a Considerarse?

De encontrarse mercancías, que debiendo haber sido declaradas no las hubieran sido, serán aprehendidas, conforme lo establece la Ley Orgánica de Aduanas.

No se admitirá que el viajero cambie su declaración bajo ninguna circunstancia, una vez que esta ha sido entregada a la Aduana.

El o los viajero(s) no podrán declarar como propio el equipaje de terceros o encargarse de transportar mercancías que no le pertenezcan.

Los efectos personales del viajero que haya considerado la aduana como mercancías con fines comerciales y cuyo valor CIF superaron los USD. \$ 4,000.00 deberá cumplir con todas las formalidades que la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento general establecen; en caso de incumplir estas disposiciones se procederá con las correspondientes sanciones conforme lo establece la Ley Orgánica de Aduanas.

Debe observarse además, la Resolución No. 683 de 31 de octubre del 2003, suscrita por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por el cual se expidió el “Procedimiento para los efectos personales de viajero”.

b) (LOA) Menaje de casa y equipos de trabajo.-

l) (RGLOA) Menaje de casa: Es el conjunto de mercancías nuevas o usadas, de uso doméstico, de propiedad del viajero o de la unidad familiar viajera, que se importe con motivo de cambio de domicilio permanente, siempre que por su cantidad no se considere destinada al comercio;

m) (RGLOA) Equipo de trabajo: Es el conjunto de utensilios, instrumentos y equipos, siempre que sean portátiles, para la realización de una determinada

actividad, profesión, arte u oficio del viajero que ingresa para fijar su residencia en el país;

Art. 15 RGLOA Menaje de casa y equipo de trabajo: Para el ingreso de menaje de casa y equipo de trabajo, se considerará como una sola persona al grupo familiar (cónyuges e hijos), aunque los cónyuges estén bajo el régimen de separación de bienes. Los hijos mayores de edad deberán comprobar ante la Corporación Aduana Ecuatoriana, mediante documentos visados por el Cónsul del Ecuador en el exterior del lugar donde provienen, que ejercen un trabajo remunerado independiente para hacer uso de una exoneración separada.

De establecerse, por cualquier medio, diferencias entre la naturaleza y cantidad de mercancías con la declaración visada por un Cónsul, presentada por el contribuyente, se actuará conforme lo señala el Art. 83 de la Ley Orgánica de Aduanas.

La exención operará, según el caso, para los extranjeros que:

- a) Cuenten con visa de inmigrante;
- b) Cuenten con visa de no inmigrante, cuando la permanencia en el país sea mayor de un año, para lo cual presentarán el contrato o convenio de trabajo respectivo; y,

Para solicitar y tramitar el ingreso del menaje de casa y equipo de trabajo cuando aún no se hubiere obtenido la visa, el interesado deberá presentar una fianza reembolsable de US \$.2000 (dos mil dólares), con una vigencia máxima de noventa días. De no justificarse el ingreso no se devolverá la fianza.

Para los ecuatorianos, la exención operará cuando:

- a) Hubieren permanecido en el exterior, con residencia legal o no, por un lapso no inferior a un año, con interrupciones cuya suma total no supere los treinta días por año;

b) Hubieren permanecido en el exterior y cuenten con visa de residente otorgada por el país del cual retorna al Ecuador; y,

c) Hubieren permanecido en el exterior y hubieren adquirido la doble nacionalidad.

La propiedad de los bienes se demostrará mediante los documentos de compra, o con una declaración juramentada ante el Cónsul del Ecuador en el país de donde procede, en la que conste la lista pormenorizada del menaje de casa y equipos de trabajo. Para acogerse a la exención tributaria descrita en este artículo, las mercancías deben arribar al país dentro de los 60 días posteriores al ingreso del solicitante.

Adicionalmente a los requisitos anteriores, para acogerse al beneficio de la exención de menaje de casa o equipo de trabajo por más de una vez, se deberá acreditar al menos una permanencia ininterrumpida en el país de 270 días contados desde la presentación de la declaración de aduanas que le permitió exonerarse la vez anterior.

c) (LOA) Envíos de socorro por catástrofes naturales o siniestros análogos a favor de entidades del sector público o de organizaciones privadas de beneficencia o de socorro.-

n) (RGLOA) Envíos de socorro: Son todas las mercancías de primera necesidad declaradas a consumo y enviadas a entidades del sector público u organizaciones privadas de beneficencia o de socorro, reconocidas como tales, con motivo de catástrofes naturales o siniestros análogos, para ser utilizadas en la emergencia o entregadas a los damnificados de tales hechos a título gratuito;

Art. 16 RGLOA Envíos de Socorro: Por envíos de socorro se entiende todas las mercancías declaradas a consumo tales como: ambulancias, vehículos especiales, alimentos, medicinas, vestimenta, mantas, carpas, casas prefabricadas y otras mercancías de primera necesidad, enviadas a entidades del sector público u organizaciones privadas de beneficencia o de socorro reconocidas como tales, con motivo de catástrofes naturales o siniestros análogos, para ser utilizadas en la emergencia o entregadas a los damnificados

de tales hechos, a título gratuito. Para el despacho de los envíos de socorro se requerirá de la certificación del Director Nacional de Defensa Civil, que determine que el consignatario es una organización privada de beneficencia o con finalidad social, reconocida por el Estado y registrada legalmente en el Ministerio del Ramo.

d) (LOA) Las que importe el Estado y las instituciones y organismos que constan en el catastro de entidades del sector público y la sociedad de lucha contra el cáncer (SOLCA).-

Art. 17 RGLOA Importaciones del Sector Público y de la Sociedad de Lucha contra el Cáncer (SOLCA): Las importaciones que realice el Estado, las instituciones y organismos que consten en el Catastro de Entidades del Sector Público y la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) para beneficiarse de la exención del pago de tributos solamente requerirán, previo al embarque, de la resolución favorable del Gerente General o Subgerente Regional de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, como único documento habilitante para gozar de la exención de los derechos arancelarios al momento de la declaración a consumo de la mercancía.

Son organismos y entidades que integran el sector público, de conformidad con el Art. 118 de la Constitución Política de la República, las siguientes:

- “1. Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.
2. Los organismos electorales.
3. Los organismos de control y regulación.
4. Las entidades que integran el régimen seccional autónomo.
5. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
6. Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos”.

e) (LOA) Donaciones.-

Provenientes del exterior, a favor de las instituciones del Estado o del sector privado sin fines de lucro, destinadas a cubrir servicios de salubridad, alimentación, asistencia técnica, beneficencia, asistencia médica, educación, investigación científica y cultural, siempre que tengan suscritos contratos de cooperación con instituciones del Estado.

No habrá exención de impuestos en las donaciones de vehículos, excepto cuando se trate de aquellos necesarios para usos especiales, tales como ambulancias, vehículos clínicos o radiológicos, coches biblioteca, carros de bomberos, etc.; y, siempre que su función sea compatible con la actividad de la institución beneficiaria.

Art. 18 (RGLOA) Donaciones: Para obtener la autorización antes del embarque de las mercancías donadas, la entidad beneficiaria deberá presentar a la Gerencia Distrital el certificado de donación debidamente legalizado, de acuerdo con la legislación del país de domicilio del donante y autenticado por el Cónsul del Ecuador competente. En caso de no haber cumplido este requisito, el Gerente o Subgerente Regional de la CAE autorizará su desaduanización en los casos debidamente justificados.

Cuando se trate de una organización del sector privado sin fines de lucro, deberá acreditar su calidad de tal.

f) (LOA) Fétetros o ánforas que contengan cadáveres o restos humanos.-

Art. 19 (RGLOA) Fétetros o ánforas con cadáveres o restos humanos: Para el despacho de los fétetros o ánforas que contengan cadáveres o restos humanos, el Distrito Aduanero de entrada o de salida, en su caso, procederá sobre la base de la presentación de los documentos de transporte, partida de defunción y certificado sanitario, otorgados por las autoridades competentes del lugar donde ocurrió el fallecimiento.

g).- (LOA) Muestras sin valor comercial.-

Reglamento de aplicación al Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas:

Art. 1.- Para efectos de la aplicación del número VII del artículo 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, *constituyen muestras sin valor comercial:*

a) Las mercancías o productos que se importen o exporten a consumo con la finalidad de demostrar sus características y propiedades, que carecen de todo valor comercial, ya sea porque no lo tienen debido a su cantidad, peso, volumen u otras condiciones de presentación, o porque, han sido privadas de ese valor mediante operación físicas de inutilización que eviten toda posibilidad de comercialización;

b) Las mercancías cuyo empleo como muestra implica su destrucción por degustación, ensayo o análisis, tales como productos alimenticios, bebidas, perfumes, productos químicos, farmacéuticos u otros productos análogos siempre que se presenten en dimensiones, cantidad, peso, volumen u otras formas reducidas, que demuestren inequívocamente su condición de muestras sin valor comercial.

h).- (LOA) Las previstas en la Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, que incluye las Representaciones y Misiones Diplomáticas y Consulares, Organismos Internacionales y Otros Organismos Gubernamentales Extranjeros acreditados ante el Gobierno Nacional.-

Art. 20 RGLOA Inmunidades y Privilegios Diplomáticos.- Para el tratamiento de las mercancías importadas al amparo de éste capítulo, se atenderá lo dispuesto en los convenios internacionales suscritos por el Ecuador.

Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, que tienen como base la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares de 1963 Arts. 11, 14, 20. Art. 24 Vehículos, (Art. 25 un año plazo) y Art. 26. Art. 32 Inspección de mercancía por la Aduana.

i).- Los vehículos ortopédicos, aparatos médicos, ayudas técnicas, herramientas especiales, materia prima para órtesis y prótesis que utilizan

las personas con discapacidades para su uso o las personas jurídicas encargadas de su protección.-

Art. 21 RGLOA Mercancías para discapacitados.- Para gozar de la exención prevista en el apartado IX del Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, el interesado deberá obtener del Gerente General o Subgerente Regional en su caso, la autorización de embarque de las mercancías, para lo cual presentarán los siguientes documentos:

- a) Certificado de discapacidad emitido por el Consejo Nacional de Discapacitados, calificándolo como tal, para la persona natural; y, en el caso de la persona jurídica estableciendo que la solicitante, se encarga de la protección o cuidado de discapacitados;
- b) Certificado extendido por los facultativos especialistas, que indique la recomendación del aparato o implemento que supliría la deficiencia física; y,
- c) Factura proforma de los equipos o aparatos.

En ningún caso las mercancías importadas al amparo de este beneficio serán comercializadas.

Disposiciones generales del Art. 27 (LOA).- No se reconocen más exoneraciones que las previstas en este artículo, por lo tanto las exclusiones o dispensas previstas en otras leyes, generales o especiales, no se aplicarán en la liquidación de los tributos al comercio exterior.

Las importaciones de maquinarias, implementos y otros materiales necesarios para la exploración y explotación de hidrocarburos que realicen directamente las empresas que hayan suscrito con el Estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, en sus diversas modalidades, durante el período de exploración y en los primeros diez años de explotación, siempre que dichos artículos no se produzcan en el país, se acogen a lo dispuesto en el Art. 87 de la Ley de Hidrocarburos; consecuentemente gozarán de la exención del cien por ciento de los impuestos arancelarios. *(Ver: La Ley de Hidrocarburos Art. 87 al Art. 89).*

Art. 28 (LOA) Retorno o devolución de mercancías.- El retorno al país de mercancías exportadas a consumo; o, la devolución al exterior de aquellas importadas a consumo, están libres del pago de tributos conforme a las condiciones establecidas en el reglamento.

Art. 22 RGLOA Retorno de mercancías exportadas a consumo:- Los gerentes distritales aceptarán sin el pago de tributos, el retorno total o parcial de mercancías exportadas a consumo, en los siguientes casos:

- a) Que retornen al país dentro de plazo de 120 días contados desde la fecha del conocimiento de embarque, guía aérea o carta de porte en su caso; y,
- b) Las mercancías exportadas a consignación que no se hubieren comercializado dentro del plazo de 270 días contados a partir de la fecha del conocimiento de embarque, guía aérea o carta de porte en su caso.

Previa solicitud de la persona natural o jurídica que realizó la exportación, el Gerente Distrital concederá la exención tributaria a las mercancías que retornen al país por las causas señaladas anteriormente, siempre que hayan salido del país, amparadas en la respectiva declaración a consumo. Se verificará que las mercancías que se exportaron sean las mismas que retornan.

ART. 29 (LOA) Transferencia de dominio.- Las mercancías importadas con exención total o parcial de tributos podrán ser objeto de transferencia de dominio previa autorización del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana en los siguientes casos:

- a) Libre del pago de tributos luego de transcurridos cinco años, contados desde la fecha en que se otorgó el beneficio;
- b) Antes de transcurridos cinco años, previo el pago de las alícuotas mensuales, tomando en cuenta la parte proporcional que falte para completar dicho plazo; y,
- c) Libre del pago de tributos, cuando la transferencia de dominio se efectúe en favor de organismos, entidades o personas que gocen del mismo beneficio.

En los casos de transferencia de dominio de mercancías exoneradas al amparo de leyes *especiales*, se sujetarán al plazo y condiciones establecidas en las mismas.

Art. 23 RGLOA Transferencia de dominio: Se autorizará mediante resolución del Gerente General sin necesidad de presentar una nueva declaración para los casos previstos en la ley y siguiendo el procedimiento que para el efecto dicte la CAE. El Subgerente Regional también autorizará la transferencia de dominio.

Las leyes *especiales* a las que se hace relación en la Ley Orgánica de Aduanas, dejaron de ser conceptualizadas de tal manera por la Constitución Política de la República, ya que se ha determinado que las leyes pueden ser *orgánicas* ú *ordinarias*, en esta segunda categoría se encuentran la Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas y la Ley de Hidrocarburos, cuyas disposiciones se encuentran en discrepancia con relación a las que obran en la Ley Orgánica de Aduanas, puesto que ésta concede, que los plazos y condiciones se sujeten a las disposiciones de las leyes especiales, mas no de las leyes ordinarias, sin considerarse la prelación de leyes y la jerarquía del que goza una Ley que ha sido categorizada como Orgánica. No obstante cabe recomendar al legislador que modifique el inciso final del Art. 29 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Instrumentos jurídicos nacionales que contemplan Exenciones de pago por concepto de importaciones:

- 1) Ley Orgánica de Aduanas cuyos artículos han sido referidos anteriormente.
- 2) Ley de Discapacidades. (Arts. 22 y 23).
- 3) Reglamento General a la Ley Reformatoria de la Ley de Discapacidades. (Arts. 82-100).
- 4) Reglamento de Exoneración de Impuestos en la Importación de Vehículos Ortopédicos y de Bienes para Personas Naturales y Jurídicas. (Considerandos - Art. 27).
- 5) Ley de Cultura. (Art. 38).
- 6) Ley Orgánica de Educación Superior. (Art. 83).
- 7) Ley de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas. (Art. 107).
- 8) Ley de Educación Física, Deportes y Recreación. (Arts. 64, 65 y 71).

- 9) Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, Consulares y de Organismos Internacionales. (Arts. 6 y 14).
- 10) Ley de Desarrollo Agrario. (Arts. 15 y 16).
- 11) Ley de Turismo. (Arts. 26 y 27).
- 12) Ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas y de Ahorro y Crédito para la Vivienda. (Art. 47).
- 13) Ley de Cooperativas. (Art. 103).
- 14) Reglamento General de la Ley de Cooperativas. (Art. 138).
- 15) Ley de Zonas Francas. (Art. 29-31,41-44).
- 16) Ley de Fomento del Libro. (Art. 7, 8, 14, 15, 17-19).
- 17) Ley de Defensa del Artesano. (Art. 17).
- 18) Ley de Fomento Artesanal. (Art. 9).
- 19) Ley de Patrimonio Cultural. (Arts. 5, 20, 21 y 24).
- 20) Reglamento General de la Ley de Patrimonio Cultural. (Art. 69 - 72).
- 21) Ley de Hidrocarburos. (Art. 86 - 89).
- 22) Ley de Minería. (Art. 164 - 166).
- 23) Ley de Seguridad Social. (Art. 16, inc. 6).
- 24) Ley de Fomento Tributario y Crediticio a favor de las Industrias que se implantan en la Provincia de Esmeraldas. (Considerandos - Artículo Final).
- 25) Ley de Desarrollo Agroindustrial y Turístico de la Provincia de Manabí. (Considerandos - Artículo Final).
- 26) Ley de Fomento Industrial para la Provincia de Bolívar. (Considerandos - Art. Final).
- 27) Ley de Fomento a la Industria y Agroindustria de la Provincia de Imbabura. (Considerandos - Artículo Final).
- 28) Ley para el Fomento de la Producción de Bienes y Desarrollo del Sector Agropecuario de la Provincia de Chimborazo. (Considerandos - Artículo Final).
- 29) Ley de Fomento para el Desarrollo Industrial, Artesanal y Turístico de la Provincia del Cañar. (Considerandos - Artículo Final).
- 30) Estímulos Tributarios para la Provincia de Loja. (Considerandos - Art. 5).

ANEXO B).- DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA SOBRE SERVICIOS DE TRANSPORTE.- (Fuente: http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/dectema_serv_trans.htm)

- Decisión 619 Normas para la Armonización de los Derechos y Obligaciones de los Usuarios, Transportistas y Operadores de los Servicios de Transporte Aéreo en la Comunidad Andina
- Decisión 582 Transporte Aéreo en la Comunidad Andina
- Decisión 561 Modificación de la Decisión 398: Transporte Internacional de Pasajeros por Carretera (Condiciones técnicas para la habilitación y permanencia de los omnibuses o autobuses en el servicio)
- Decisión 532 Modificación de la Decisión 487: Garantías Marítimas (Hipoteca Naval y Privilegios Marítimos) y Embargo Preventivo de Buques
- Decisión 491 Reglamento Técnico Andino sobre Límites de Pesos y Dimensiones de los Vehículos destinados al Transporte Internacional de Pasajeros y Mercancías por Carretera
- Decisión 487 Garantías Marítimas (Hipoteca Naval y Privilegios Marítimos) y Embargo Preventivo de Buques
- Decisión 467 Norma Comunitaria que establece las infracciones y el régimen de sanciones para los transportistas autorizados del transporte internacional de mercancías por carretera
- Decisión 399 Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, sustitutoria de la Decisión 257
- Decisión 398 Transporte Internacional de Pasajeros por Carretera, sustitutoria de la Decisión 289
- Decisión 393 Modificación de la Decisión 331 "Transporte Multimodal"
- Decisión 390 Modificación de la Decisión 314 "Libertad de Acceso a las Cargas Transportadas por Vía Marítima y Políticas para el Desarrollo de la Marina Mercante del Grupo Andino"
- Decisión 361 Modificación de la Decisión 320 "Múltiple Designación en el Transporte Aéreo en la Subregión Andina"

- Decisión 360 Modificación de la Decisión 297 "Integración del Transporte Aéreo en la Subregión Andina"
- Decisión 359 Reglamento de la Decisión 289 "Transporte Internacional de Pasajeros por carretera"
- Decisión 358 Reglamento de la Decisión 257 "Transporte Internacional de Mercancías por Carretera"
- Decisión 331 Transporte Multimodal
- Decisión 320 Múltiple Designación en el Transporte Aéreo de la Subregión Andina
- Decisión 314 Libertad de Acceso a las Cargas Transportadas por vía marítima y políticas para el desarrollo de la Marina Mercante del Grupo Andino
- Decisión 297 Integración del Transporte Aéreo en la Subregión Andina
- Decisión 290 Póliza Andina de Seguro de Responsabilidad Civil para el Transportador Internacional por Carretera
- Decisión 289 Transporte Internacional de Pasajeros por Carretera
- Decisión 288 Libertad de acceso a la Carga Originada y Destinada, por Vía Marítima, dentro de la Subregión
- Decisión 277 Modificación de la Decisión 271 Sistema Andino de Carreteras
- Decisión 271 Sistema Andino de Carreteras
- Decisión 257 Transporte Internacional de Mercancías por Carretera
- Decisión 185 Plan Andino de Acción Conjunta para coadyuvar a la solución de los problemas de transporte y comunicaciones derivados de la mediterraneidad de Bolivia
- Decisión 94 Sistema Troncal Andino de Carreteras
- Decisión 69 Reglamento del régimen de internación temporal de vehículos de uso privado
- Decisión 56^a Formularios para el Anexo II de la Decisión 56
- Decisión 56 Transporte internacional por carretera
- Decisión 54 Reducción de costos de transporte que afectan a Bolivia
- Decisión 50 Internación temporal de vehículos de uso privado

ANEXO C).- DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA SOBRE ADUANAS.-

- Decisión 671 Armonización de Regímenes Aduaneros
- Decisión 670 Adopción del Documento Único Aduanero
- Decisión 657 Actualización del Arancel Integrado Andino (ARIAN)
- Decisión 653 Actualización de la Nomenclatura Común - NANDINA
- Decisión 636 Modificación de la Decisión 617 sobre Tránsito Aduanero Comunitario, en lo relativo a los artículos 10, 33, 42, 43 y su tercera disposición transitoria
- Decisión 627 Modificación del plazo de entrada en vigencia de la Decisión 572 sobre el Arancel Integrado Andino (ARIAN) y modificatoria de la Decisión 611
- Decisión 618 Incorporación progresiva del Anexo General y referencia de los Anexos Específicos del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto)
- Decisión 617 Tránsito Aduanero Comunitario
- Decisión 611 Modificación del plazo de entrada en vigencia de la Decisión 572 sobre el Arancel Integrado Andino (ARIAN)
- Decisión 574 Régimen Andino sobre Control Aduanero
- Decisión 573 Programa Común de Formación Aduanera Andina
- Decisión 572 Arancel Integrado Andino (ARIAN)
- Decisión 571 Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas
- Decisión 521 Modificación de la Decisión 378 sobre Valoración Aduanera
- Decisión 478 Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina
- Decisión 477 Tránsito Aduanero Internacional, Sustitutoria de la Decisión 327
- Decisión 379 Declaración Andina de Valor
- Decisión 378 Valoración Aduanera
- Decisión 364 Modificación de la Decisión 326
- Decisión 337 Importación de Ropa Usada
- Decisión 327 Tránsito Aduanero Internacional

Decisión 326 Valoración Aduanera

Decisión 229 Programa de Levantamiento de Restricciones: Primera
Etapa

Fuente: http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/dectema_aduanas.htm.

ANEXO D.- REFERENCIA DE INSTRUMENTOS NACIONALES E INTERNACIONALES, APLICABLES A LA MATERIA.-

- 1) Lista de precios Ex Aduanas, publicado en el Registro Oficial No. 25, el 7 de diciembre de 1961.
- 2) Ley/Reglamento de Régimen de Maquila y Contratación Laboral a tiempo parcial, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 493, el 03 de agosto de 1990. Reglamento publicado en el R.O. No. 744, el 14 de enero del 2003.
- 3) Ley/Reglamento de Zonas Francas, ley publicada en el Registro Oficial No. 562, el 11 de abril de 2005, reglamento publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 1995.
- 4) Reglamento sobre las Normas de Valoración en Aduanas, publicado en el R.O. No. 770, el 30 de agosto de 1995.
- 5) Ley de Comercio Exterior e Inversiones, LEXI, publicado en el Registro Oficial No. 165, el 2 de octubre del 1997.
- 6) Constitución Política de la República del Ecuador, publicado en el R.O. No. 1, el 11 de agosto de 1998.
- 7) Declaración del IVA en el Comercio Exterior, publicado en el Registro Oficial No. 233, el 14 de julio de 1999.
- 8) Reglamento de Aplicación al Art. 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en el R.O. No. 270, el 06 de septiembre de 1999.
- 9) Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas DE-726. R.O. 158, publicado el 07 de septiembre del 2000.
- 10) Decisión No. 507 de la Comisión de la Comunidad Andina, en la que se basó el Arancel Nacional de Importaciones, publicado mediante Decreto Ejecutivo No. 2429, de 6 de marzo del 2002, publicado en el Suplemento al Registro Oficial No. 547 el 3 de abril del 2002.
- 11) Ley Orgánica de Aduanas L. 99 – PCL. Codificación R.O. No. 219, publicada el 26 de noviembre del 2003.
- 12) Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 463, el 17 de Noviembre del 2004.
- 13) Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38, el 14 de junio del 2005.

- 14) Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242, el 29 de diciembre del 2007, por la que se reformó el Código Tributario y la Régimen Tributario Interno.
- 15) Instrumentos Internacionales, que se han revisado a lo largo del presente trabajo académico, que se referirán además en el presente título.
- 16) Varias Resoluciones, decisiones, procedimientos, manuales e instructivos, adoptados por la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

Instrumentos Internacionales.-

- 1) Convenio relativo a la Aviación Civil Internacional (Chicago, 7 de diciembre de 1944).
- 2) Acuerdo de la UNESCO sobre la importación temporal de carácter educativo, científico o cultural (New York, 22 de noviembre de 1950) y de su Protocolo (Nairobi, 26 de noviembre de 1976); así como el Acuerdo de la UNESCO para facilitar la circulación internacional del material visual y auditivo de carácter científico y cultural (Beyrouth, 1948).
- 3) Convenio relativo a la facilitación de la importación de muestras comerciales y material publicitario (Ginebra, 7 de noviembre de 1952).
- 4) Convenio relativo a la importación de documentos y material de propaganda turística (New York, 4 de junio de 1954).
- 5) Convenio relativo a las facilidades concedidas para la importación de mercancías a ser presentadas o utilizadas en exposiciones, ferias, congresos o manifestaciones similares (Bruselas, 8 de junio de 1961).
- 6) Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas (18 de abril de 1961), y consulares (24 de abril de 1963), referidos a mercancías importadas con privilegios diplomáticos y consulares.
- 7) El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas y el Comité de la Nomenclatura, quienes expidieron el Glosario de Bruselas en el año 1964.
- 8) Convenio internacional sobre simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convenio de KYOTO, 1973).
- 9) Decisión sobre el régimen subregional para la internación de vehículos de uso privado. Adoptada en la Decisión No. 50, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. NOTA: Las primeras Decisiones del Acuerdo de Cartagena

no se publicaron ni en la Gaceta del Acuerdo, ni el Registro Oficial, por lo que se debe acudir a la obra: “Ordenamiento Jurídico del Acuerdo de Cartagena.- Decisiones 1-90.- Tomo I”.- Edición Oficial de la Junta del Acuerdo de Cartagena.- Lima, Perú, 1982.

- 10) Decisión contentiva del Reglamento del régimen de internación de vehículos de uso privado. Adoptada en la Decisión No. 69, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, obsérvese la nota anterior, puesto que no se encuentra publicada en la Gaceta del Acuerdo, ni el Registro Oficial.
- 11) Decisión sobre armonización de franquicias arancelarias. Adoptada mediante Decisión No. 282, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 683, el 13 de mayo de 1991.
- 12) Normas de Valor del GATT, publicado en R.O. No. 396, el 10 de marzo de 1994.
- 13) Reglamento sobre las normas de valoración en aduana para la aplicación del arancel aduanero de importación. (Basado en el Convenio del valor del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT) y sus notas interpretativas). Adoptada mediante Decreto Ejecutivo No. 3010, suscrita por el Arq. Sixto Durán Ballén, Presidente Constitucional de la República, en Quito, a los 25 días de agosto de 1995, publicado en el Registro Oficial No. 770, el 30 de agosto de 1995.
- 14) Decisión sobre declaración andina del valor. Adoptada en la Decisión No. 379, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, suscrita en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, el 19 de junio de 1995, publicada en el Registro Oficial No. 806, el 20 de octubre de 1995.
- 15) Protocolo de adhesión del Ecuador a la Organización Mundial del Comercio, suscrito el 27 de septiembre de 1995 en Ginebra, Suiza, sede de la organización, publicado en el Registro Oficial No. 853, el 2 de enero del 1996.
- 16) Acuerdo sobre inspección previa a la expedición (alcance al Protocolo de adhesión de la República del Ecuador, al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio). Adoptada por los miembros, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 977, el 28 de junio de 1996.

- 17) Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994. Adoptada por los miembros, y publicado en el Registro Oficial Suplemento N. 977, el 28 de junio de 1996.
- 18) Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Adoptada por los ministros que invitan al Comité de Valoración en Aduana, establecido en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 977, el 28 de junio de 1996.
- 19) Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT de 1947), publicado en el Registro Oficial No. 987, el 12 de julio del 1996.
- 20) Decisión sobre el transporte internacional de mercancías por carretera, (sustitutoria de la decisión No. 257), adoptada mediante Resolución No. 399, por la Comisión del Acuerdo de Cartagena, suscrita en la ciudad de Lima, Perú a los 17 días del mes de enero de 1997, publicada en el Registro Oficial No. 27, el 20 de marzo de 1997.
- 21) Convenio multilateral de cooperación de aduanas, publicado en el Registro Oficial No. 195, el 17 de noviembre de 1997.
- 22) Marco general de principios y normas para la liberalización del comercio de servicios en la Comunidad Andina, publicado en el Registro Oficial No. 23, el 10 de septiembre de 1998.
- 23) Reglamento a la Decisión No. 399, sobre el Transporte Internacional de Mercancías por carretera, adoptada mediante Resolución No. 300, suscrita por la Secretaría General de la Comunidad Andina, en la ciudad de Lima - Perú, a los 17 días del mes de octubre de 1999, publicado en el Registro Oficial No. 365, el 20 de enero del 2000.
- 24) Decisión para la asistencia mutua y cooperación entre las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina. Adoptada mediante Decisión 478, de la Comisión de la Comunidad Andina, en la ciudad de Lima - Perú, a los 8 días del mes de junio del 2000. Publicada en el Registro Oficial No. 570, el 7 de mayo del 2002. Dedicar un capítulo sobre los ilícitos aduaneros.
- 25) Decisión sobre el tránsito aduanero internacional. Adoptada en la Decisión No. 477, de la Comisión de la Comunidad Andina, dado en la ciudad de Lima

Perú, a los 8 días del mes de junio del 2002, publicada en el Registro Oficial No. 570, el 7 de mayo del 2002.

- 26) Acuerdo entre los Gobiernos de la República del Ecuador y de los Estados Unidos de América, relativo a la asistencia mutua entre sus administraciones aduaneras. Adoptada mediante Decreto Ejecutivo No. 3612, suscrita por Gustavo Noboa Bejarano, Presidente Constitucional de la República, en Quito, 6 de noviembre del 2002, publicada en el Registro Oficial No. 9, el 28 de enero del 2003.
- 27) Decisión sobre el arancel externo común de la Comunidad Andina. Adoptada mediante Decisión No. 535, de la Comisión de la Comunidad Andina, suscrita en la ciudad de Lima Perú, a los 14 días de octubre del año 2002, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 35, el 7 de marzo del 2003.
- 28) Acuerdo de diálogo político y cooperación, entre la Comunidad Europea y sus estados miembros, por una parte, y la Comunidad Andina y sus estados miembros, Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, por otra parte. Suscrito en Quito, a los 15 días de mes de octubre del 2003. Su ámbito de aplicación territorial, conforme lo determina el Art. 59 comprenderá los territorios, donde se aplique el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en las condiciones establecidas en dicho tratado, por una parte; y a los territorios de la Comunidad Andina y sus países miembros, Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, por otra parte. Dicho Acuerdo fue redactado en doble ejemplar en los idiomas: Alemán, Castellano, Danés, Francés, Finlandés, Griego, Inglés, Italiano, Neerlandés, Portugués y Sueco, siendo cada uno de estos textos igualmente auténticos. Unos de sus fines es alcanzar el dialogo a nivel macroeconómico de varios tópicos, entre ellos la lucha contra la corrupción, y la cooperación aduanera.
- 29) Normas de valor en aduana de las mercancías importadas GATT. Adoptada mediante la Decisión No. 571, de la Comisión de la Comunidad Andina, dado en la ciudad de Lima - Perú, a los 12 días del mes de diciembre del 2003, publicada en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004.
- 30) Régimen Andino de control aduanero. Adoptada mediante Decisión No. 574, de la Comisión de la Comunidad Andina, suscrita en la ciudad de Lima,

Perú, a los 12 días del mes de diciembre del año 2003, publicada en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004.

- 31) Arancel Integrado Andino (ARIAN). Adoptado mediante Decisión No. 572, de la Comisión de la Comunidad Andina, dado en la ciudad de Lima, Perú, a los 12 días del mes de diciembre del 2003, publicada en el Registro Oficial No. 317, el 20 de abril del 2004.
- 32) Programa común de formación aduanera andina. Adoptado mediante Decisión No. 573, de la Comisión de la Comunidad Andina, dado en la ciudad de Lima, Perú, los 12 días del mes de diciembre del 2003, publicado en el Registro Oficial No.317, el 20 de abril del 2004.
- 33) Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. Publicada en el Registro Oficial No. 6, el 28 de abril del 2005.
- 34) Reglamento de procedimientos de gestión de la nomenclatura Nandina, publicado en el Registro Oficial No. 112, el 27 de septiembre del 2005. (Acuerdo de Cartagena, Acuerdo No. 871).
- 35) El Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 153, el 25 de noviembre del 2005.
- 36) Normas y procedimientos a seguirse para contrarrestar los efectos negativos provocados por las prácticas desleales de comercio.
- 37) Sistema de información al comercio exterior (SICE), cuyo objetivo es alcanzar el desarrollo integral y armónico de las aduanas, en los procesos de simplificación, armonización y automatización a nivel mundial.
- 38) Glosario de términos aduaneros, expedido por los expertos aduaneros de ALALC.
- 39) La carta de la Habana.
- 40) El Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT).
- 41) Otros de los cuales se deriva su accionar como la costumbre internacional, los términos INCOTERMS ver. 2000, que cada 10 años se expide en una nueva versión, que son recopilados por la Cámara de Comercio Internacional de París, quien se encarga de difundirlos a nivel global.

Otras Fuentes y Organismos Internacionales.-

El Derecho Aduanero, extrae gran parte de sus principios, instituciones, y propiedades esenciales o características, de múltiples fuentes que lo sustentan, es importante destacar que uno de sus fines primarios es el control en la circulación de mercancías que ingresan del exterior, sean estas extranjeras, nacionales o nacionalizadas, lo que conlleva a que se considere como fuente principal la *costumbre internacional*, ya que el comercio exterior comporta grandes tendencias extranjeras, que producto de la compra venta internacional de mercancías, sintetiza las diversas maneras de transigir, en términos que son usualmente utilizados por los comerciantes de todo el mundo, ejemplo de aquello son los términos INCOTERMS, que cada diez años se expiden en una nueva versión, que son recopilados por la Cámara de Comercio Internacional de París, encargados de difundirlos a nivel global. De otras recopilaciones y conceptualizaciones se encargan el Consejo de Cooperación Aduanero de Bruselas, tras expedir el Glosario de Bruselas, en el año de 1.964. Los expertos Aduaneros de ALALC, quienes expidieron el Glosario de Términos Aduaneros; entre otros.

Al Derecho Aduanero convergen además otras fuentes cuya iniciativa es vertida por el ámbito internacional que con una visión macro, influyen en la convivencia micro de los estados, cuyos aportes supranacionales tienden a la modernización de procedimientos aduaneros, la liberación de las trabas arancelarias y para-arancelarias, mejoramiento continuo de procesos a través de la modernización de los servicios, estándares universales y mercados comunes, entre otras cualidades que son direccionadas por Organismos Internacionales, como aquellas expedidas por:

- 1) La Organización Mundial de Aduanas OMA, celebrado en ARUSHA, TANZANIA, el 7 de julio de 1993, cuyos fines primarios son:
 - a) El SICE ó “Sistema de Información al Comercio Exterior”.
 - b) El SA ó “Sistema Armonizado” que consiste en la nomenclatura internacional de productos, a efectos de clasificar mercancías con fines arancelarios aduaneros y recopilación de estadísticas comerciales, que a la vez ofrece la base de los instrumentos de estadística comercial de las

Naciones Unidas, de tal manera se ha estandarizado, el comercio internacional, siendo usualmente utilizado en una cantidad de propósitos como base de las reglas de origen, negociaciones comerciales, calendarios de concesiones arancelarias de la OMC, para aranceles y estadísticas del transporte, para vigilancia de mercancías controladas.

- c) El Acuerdo de Valoración OMC/GATT que establece criterios uniformes y predecibles para la valoración de mercancías importadas basada en el *valor de transacción*, siendo la OMA el organismo internacional responsable de interpretar y dar apoyo técnico a las reglas de valoración, ayuda a los países en desarrollo en la comprensión y aplicación de este acuerdo.
 - d) Con el auspicio de la OMC y la ayuda técnica de la OMA se establecerán reglas de origen armonizadas no preferenciales, para apoyar el Acuerdo sobre Reglas de Origen de la OMC.
 - e) La clasificación, valoración y reglas de origen, que tiende a la estandarización internacional de los procedimientos aduaneros.
 - f) La Convención de Kioto de 1973, revisada en 1999, cuyo fin es la Simplificación y Armonización de Procedimientos Aduaneros Nacionales Divergentes, que comprende: “armonización, estandarización, simplificación, rapidez, igualdad de trato, transparencia, condición predecible, consultas comerciales y procedimientos de apelación independientes”, integrando a la vez tecnologías de la información y administración de riesgo, con controles basados en auditorías, diseñados para facilitar el pleno cumplimiento de las leyes nacionales y el cruce de fronteras sin obstáculos, los que lograrán una armonización aduanera, cuando las partes contratantes acepten el Protocolo de Enmienda a la Convención.
- 2) La Organización Mundial de Comercio (OMC), respecto a las normas de valor de las mercancías en Aduana, adoptadas en el Reglamento sobre las normas de valoración en Aduanas, publicado en el Registro Oficial No. 770, de 30 de agosto de 1995, el Ecuador suscribió el Convenio de Adhesión a la OMC.

Entre los Acuerdos Generales o Anexos del GATT – OMC, se encuentran los siguientes:

- a).- Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947
- b).- Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994
- c).- Acuerdo General sobre la Agricultura
- d).- Acuerdo sobre la aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias
- e).- Acuerdo sobre los textiles y el vestido
- f).- Acuerdo sobre obstáculos técnicos al comercio
- g).- Acuerdo sobre las medidas en materia de inversiones relacionadas al comercio
- h).- Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VI
- i).- Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII
- j).- Acuerdo sobre inspección previa a la expedición
- k).- Acuerdo sobre las normas de origen
- l).- Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación
- m).- Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias
- n).- Acuerdo sobre salvaguardias
- ñ).- Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS),
- o).- Acuerdo sobre los aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual
- p).- La solución de diferencias en la OMC
- q).- Mecanismo de examen de la política comerciales
- r).- Acuerdo sobre el comercio de aeronaves civiles
- s).- Acuerdo sobre contratación pública
- t).- Acuerdo internacional de los productos lácteos
- u).- Acuerdo internacional de la carne de Bobino.

3) La Organización de las Naciones Unidas, fue adoptada mediante algunas conferencias internacionales que precedieron a la ONU en especial, la Conferencia de Moscú, celebrada en octubre de 1943, donde la Unión Soviética, Estados Unidos, el Reino Unido y China, proclamaron la necesidad de crear la organización internacional, cuyo fin se encontraba orientado a mantener la paz y

la seguridad internacionales. Posteriormente la Conferencia de Yalta, reunida en febrero de 1945, la que decidió convocar la Conferencia de las Naciones Unidas en junio de ese año, en San Francisco, Estados Unidos. La Asamblea General, cual parlamento mundial, es el cuerpo principal de deliberación. Se encuentra integrada por:

- a) El Consejo de Seguridad
- b) El Consejo Económico y Social, encargado entre otras actividades de facilitar la cooperación internacional en áreas como la prevención del crimen
- c) La Corte Internacional de Justicia
- d) La Secretaria General
- e) La Asistencia para el Desarrollo
- f) Las Agencias Especializadas, que a la vez se compone de las siguientes:

El Fondo Internacional para el Desarrollo Agrícola (FIDA)

La Organización de la Aviación Civil Internacional (OACI)

La Organización Internacional del Trabajo (OIT)

La Organización Marítima Internacional (OMI)

La Organización Meteorológica Mundial (OMM)

La Organización Mundial de la Salud (OMS)

La Organización Mundial para la Propiedad Intelectual (OMPI)

La Organización para el Desarrollo Industrial (ONUDI)

La Organización para la Agricultura y la Alimentación (FAO)

La Organización para la Ciencia, la Educación y la Cultura (UNESCO)

La Unión Internacional de Telecomunicaciones (ITU)

La Unión Postal Universal (UPU)

Se encuentra conformada por varias comisiones regionales, ubicadas en cada continente, entre ellas:

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Comisión Económica para el África con sede en Addis Abeba, Etiopía.

Comisión Económica Social para Asia y el Pacífico, con sede en Bangkok, Tailandia.

Comisión Económica para Europa, con sede en Ginebra, Suiza

Comisión Económica para Asia Occidental con sede en Bagdad, Irán.

El Fondo Común de la ONU para los Productos Básicos; cuyo acuerdo entró en vigencia en 1989, es una institución financiera gestada en la UNCTAD, su objetivo es analizar y dar solución a problemas en la exportación de productos básicos en países en vías de desarrollo. La conferencia de UNCTAD, se estableció entre 1979 y junio de 1980, culminó con el acuerdo de su establecimiento.

La Conferencia Mundial de Comercio y Desarrollo (UNCTAD), en una Asamblea General de las Naciones Unidas, realizada el 19 de diciembre de 1961, se convocó a la UNCTAD, con el objeto de resolver problemas comerciales, con países periféricos, con miras a alcanzar mayores niveles de desarrollo económico. Este organismo UNCTAD, se constituyó en Ginebra, entre el 23 de marzo y el 16 de junio de 1964. Actualmente se constituye en el principal órgano de la Asamblea General de las NNUU, cuyo objetivo es el comercio, el desarrollo, los asuntos conexos en finanzas, la tecnología, la inversión y el desarrollo sostenible.

4) El Fondo Monetario Internacional, fue adoptado después de la Gran Depresión de los años 30, cuyo fin primario es el supervisar el funcionamiento del sistema monetario internacional, debiendo definir la convertibilidad irrestricta de una moneda en otra y el valor que equivale a eliminar las restricciones y prácticas de devaluaciones competitivas, que paralizaron el comercio en la década de los 30. Después de una época de guerra, la comunidad internacional aceptó la organización, que comenzó a operar en Washington D.C., en mayo de 1946, con 39 miembros.

5) El Banco Mundial BIRF, establecido en 1944 en la Conferencia de Bretón Woods, con la presencia de 44 naciones, constituye en la actualidad el Banco de mayor influencia de los Bancos Multinacionales de Desarrollo, opera de la mano del FMI y de la OMC, lo integran tres entes:

El Banco Internacional de Desarrollo (BIRD)
La Agencia Internacional de Desarrollo (AID)
La Corporación Financiera Internacional (CFI).

Su principal objetivo es proporcionar financiamiento, a los países que tengan dificultades en su balanza de pagos a corto plazo.

6) El Centro de Comercio Internacional (CCI), encargado de promoción del comercio y del desarrollo de las exportaciones. Se caracteriza por apoyar a las pequeñas y medianas empresas (PYME), y a los países menos adelantados (PMA). Sus servicios fundamentales son:

Desarrollo de productos y mercados.
Desarrollo de servicios de apoyo al comercio.
Información Comercial.
Desarrollo de los Recursos Humanos.
Gestión de las compras y suministros internacionales.
Evaluación de las necesidades y diseño de programas.

Entre otras fuentes y organismos además se encuentran:

Convenio Latinoamericano sobre Transporte Internacional de Mercancías (CATI), se encuentra disponible en las Direcciones Nacionales de Aduanas, Secretaría del Convenio, Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

Consejo del Transporte para la Facilitación del Comercio, creada en el seno de la Asociación Latinoamericana de Integración.

Normas Básicas sobre los Principales Regímenes Aduaneros Especiales, normas elaboradas por la ALADI.

Carta de las Naciones Unidas

Sistema Latinoamericano de Capacitación e Investigación Aduanera

Convenio de Kyoto

Valoración en Aduanas (G.A.T.T.)

Organización de Estados Americanos OEA, que se encarga de realizar gestiones ante el Banco Interamericano de Desarrollo, para capacitación aduanera.

Asociaciones Internacionales Regionales de Integración ALADI, JUNAC Y SIECA.
El Grupo de los Siete G-7.

La Cámara de Comercio Internacional de París CCIP.

La Organización de Estandarización Internacional (ISO).

Convenios de cooperación suscritos por el Ministerio Público del Ecuador.-

Acuerdo para incentivar la cooperación y asistencia legal mutua, con la finalidad de mejorar los mecanismos de cooperación jurídica internacional, a través de la celeridad, eficacia e idoneidad de los procedimientos de investigación y persecución criminal. (Miembros Asociación Iberoamericana de Ministerios Públicos), suscrita el 2003-12-04.

Instrumento Andino de Cooperación, para desarrollar una Legislación Andina de Prevención y Represión de los delitos de corrupción, financieros, lavado de dinero y otros conexos (Ministerios Públicos y Fiscalías Generales de la Región Andina) suscrita el 2002-02-27.

Cooperación Interinstitucional para incorporar al Ministerio Público en el Programa de Red de Información Jurídica, con la finalidad de propiciar el intercambio permanente de información relevante sobre la actividad judicial en los países de la región Andina. (1999-12-22).

Cooperación Andina de Juristas, validez 2 años, renovado el 2001-08-06, por tiempo indefinido.

Directrices sobre la Función de los Fiscales, Aprobadas por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana (Cuba), entre el 27 de agosto al 7 de septiembre de 1990.

ANEXO E).- LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.- (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados).-

En sentido lato, el término interpretación se lo ha definido de la siguiente manera:

“La declaración explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, oscuro o dudoso, la oscuridad, la duda o la laguna legal puede encontrarse en palabras o en el espíritu de las normas positivas de los contratos, en los hechos, en las demandas, en las sentencias, en cualquiera de los actos o de las relaciones jurídicas; de ahí la amplitud y variedad de la interpretación, para aclarar la situación real o la voluntad verdadera, que por ello mismo se considera en voces separadas e inmediatas a ésta.

La interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo (comprender) o para los demás (revelar) el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición. Para tal exégesis se han propuesto cuatro métodos fundamentales, que originan las cuatro especies de interpretación denominadas: gramatical, histórica, lógica y semántica. Por la índole del intérprete, se distingue la interpretación auténtica (del legislador) de la usual (la de los jueces o magistrados) y de la doctrinal (la de los autores o de los jurisconsultos). Por el desenvolvimiento que al precepto se le atribuye, se habla de interpretación estricta (la literal o limitada a los casos previstos por la ley) y de extensiva (la que se aplica a supuestos análogos, mas o menos previsibles por el autor del texto²¹⁶).

Del análisis precedente se colige que convergen varios métodos por los que el sujeto de esta tarea *el intérprete*, debe encausar para alcanzar su objetivo y propósito primario de esta función, de manera que se pueda implantar con claridad el mandato que contiene un precepto analizado. Pues la tarea del intérprete es tomar contacto con las normas en destino a su caso, de tal manera que el iter jurídico se encamine a solucionar el problema concreto, que se ha sometido a su estudio y reflexión.

²¹⁶ Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo IV, Buenos Aires – Argentina, Editorial Heliasta, p. 472.

Es necesario que a través de los mismos tratados se refieran mecanismos de implementación que legítimamente sean aplicables para la labor de interpretación de los tratados.

Pese a aquello, se tiene otros referentes, tendientes a alcanzar con precisión la interpretación de los tratados, como la formulación de documentos extendidos por los organismos competentes, informes, informes alternativos o contrainformes proporcionados por ONG's, anexos de interpretación de cláusulas, debates profundos relativos a una problemática específica, las observaciones generales emitidas por algún Comité especializado, las cuales pueden ser considerados como jurisprudencia, o en si los mismos considerandos iniciales que han motivado la adopción de los tratados.

Los sujetos que realizan la actividad de intérpretes son múltiples, de manera principal son los mismos órganos que se encuentren facultados; los comités especializados, los estados parte, los particulares de cada Estado, dentro de los cuales dependiendo de la índole del intérprete, se encuentran quienes lo interpretan de manera auténtica (el legislador), los que interpretan de manera usual (los jueces o magistrados) o quienes lo realizan de manera doctrinal (los autores o jurisconsultos); e igualmente a través de mecanismos internacionales de justiciabilidad, representados por órganos internacionales; o con progresiva aplicación a través de tribunales de justicia locales.

Con relación a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, se ha cuestionado sobre la obligatoriedad de sus normas, pues existe una corriente doctrinaria que niega la obligatoriedad y aplicación de las normas interpretativas de los artículos 31 y siguientes, manifestando que no son obligatorias; por considerar que la comisión redactora tuvo como propósito codificar reglas emanadas de principios lógicos, con sentido común, y universalmente aceptados, sostiene dicha corriente que el Derecho Internacional Positivo, no ha fijado nunca normas interpretativas de carácter obligatorias, que no se puede alcanzar su obligatoriedad a través de un tratado, cuando no se ha logrado determinar cuales son los órganos o sujetos conminados a su aplicación; a pesar que se encuentren reconocidos los principios de interpretación, se

empleen y sean aceptados internacionalmente; converge su carácter no obligatorio, puesto que su finalidad es orientar la significación de las normas para las partes, utilizadas de manera discrecional mas no obligatoria, exceptuándose de dicho planteamiento el caso en que lo cuestionado corresponda conocerse ante la Corte Internacional de Justicia, por disposición de su estatuto, en que se establece de manera obligatoria, la cláusula de ley o tratado aplicable, convenida por los estados litigantes; así como la competencia del Tribunal establecido de acuerdo a la cláusula de la jurisdicción aplicable.

Contrariamente a la corriente referida, se han expuesto opiniones que sostienen que las normas de la convención, si gozan de carácter obligatorio en el plano internacional, para quienes enfrentan una labor interpretativa, puesto que sus normas han sido adoptadas y aprobadas de forma unánime, por lo que son declaratorias de derechos en vigor, dichas normas se encuentran basadas en jurisprudencia suscrita por la Corte Internacional de Justicia, de la cual emanan los principios fundamentales del Derecho Internacional, por lo que deben ser aplicadas a los tratados, de cualquier naturaleza y contenido, para los estados signatarios de la misma; tras la aceptación y suscripción de un tratado, conllevada por los signatarios, detrás de dicha ratificación se encuentra como elemento subjetivo el que los estados parte deban expresar su aceptación y se sometan a dichas normas de manera obligatoria, en las que se encuentran principios y prácticas comúnmente aceptadas, de otra parte se ha renunciado implícitamente a prácticas contradictorias a dicho tratado.

Dentro de referida convención hay artículos que se encuentran redactados de tal manera, que al regular determinados institutos jurídicos, se remite a las disposiciones que la ley interna contenga, para solventar las diversas problemáticas.

Para una adecuada interpretación de los tratados internacionales, además se debe acudir en pro de una guía de comprensión, con carácter fundamental, si los tratados refieren la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969), al que convergen las partes, para comprender los principios que rigen la Comunidad Internacional, en la que primero se debe tomar en cuenta los

considerandos, puesto que estos cual si fuera su espíritu, facilita discernir el verdadero sentido y descubrir el alcance que motivó la expedición de dicha normativa.

En la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969), se consagra la existencia de varios principios, que son universalmente reconocidos, entre ellos: El principio del libre consentimiento, el principio de la buena fe, el principio de la norma Pacta Sunt Servanda; y, en caso de controversias ha de resolverse por medios pacíficos, de conformidad con los principios de justicia y del derecho internacional.

De otra parte se debe tomar en cuenta los principios de derecho internacional, incorporados a la Carta de las Naciones Unidas, entre estos los siguientes: La igualdad de los derechos, la libre determinación de los pueblos, la igualdad soberana, la independencia de todos los Estados, la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza, el respeto universal de los derechos humanos y las libertades fundamentales de todos; y, la efectividad de tales derechos y libertades²¹⁷.

Mientras que las normas de Derecho Internacional Consuetudinario, continuarán rigiendo todas aquellas cuestiones que no regule referida Convención.

La Convención tiene una sección dedicada exclusivamente a la Interpretación de los tratados, reglada a partir del Art. 31 y siguientes, donde se expone que los tratados deben interpretarse de buena fe, atribuyendo a los términos del tratado su objeto y fin. El contexto deberá comprender el texto, el preámbulo, sus anexos y además todo acuerdo concretado entre las partes, todo instrumento referente al tratado formulado por una parte y aceptado por los demás.

En el contexto se debe tomar en cuenta todo acuerdo, práctica y norma ulterior tomada entre las partes, acerca de la interpretación del tratado. Se puede

²¹⁷ Considerandos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Convenio 1, publicado en el Registro Oficial No. 6, el 28 de abril del 2005.

acudir a medios de interpretación complementarios como los trabajos preparatorios del tratado, las circunstancias de la celebración, cuando el sentido sea ambiguo u oscuro, o el resultado conduzca a algo absurdo o irrazonable.

El Convenio estipula como ha de interpretarse un tratado, cuando éste ha sido autenticado en dos o más idiomas, el texto del tratado hará fe en cada idioma, a menos que las partes hubieren acordado que en caso de discrepancia, prevalecerá uno de los textos; o una versión del tratado en idioma distinto de aquel que se hubiera autenticado, únicamente si las partes así lo hubieren convenido, partiendo de la presunción que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido; si se revela que un texto no puede resolverse con la aplicación de las dos fórmulas anteriores, se deberá conciliar tomando en cuenta el objeto y el fin del tratado.

Siempre se ha creído que quien cuenta con mayores poderes en el proceso interpretativo, es el legislador por realizar una interpretación auténtica, al encontrarse facultado a expedir incluso leyes interpretativas, que permita fijar el sentido y la voluntad que conlleva una ley con carácter general y obligatoria, esta es una fase formal de manera indagatoria, que se limita a la circunscripción de sus funciones; no obstante, que la fase sustancial se ha delegado al juez, autoridad administrativa, o sujetos de derecho siendo estos últimos a quienes se les ha entregado más poderes y facultades, con miras a descubrir la intención, voluntad y sentido de la ley, puesto que en su libertad de acción, no se encuentra limitada su actividad de analizar, si una ley ultranza deba ser emitida bajo los principios generales constitucionales, o que una sentencia judicial sea emitida con miras a lo que se encuentra limitado en sus funciones.

El intérprete debe realizar su actividad interpretativa de tres maneras:

- a).- Atender el tenor literal.
- b).- Aplicar los elementos histórico, sistemático y lógico.
- c).- Aplicar el espíritu general de la legislación, observando los principios generales de derecho y de equidad natural.

Por lo que se llega a colegir que la jerarquía que cada ordenamiento jurídico constitucional otorgue a los tratados para condicionar el poder público, a su respeto y garantía, requiere como contrapartida que su violación implique responsabilidad internacional y además la transgresión de la misma Constitución.

“El Estado tiene el derecho de delegar la aplicación e interpretación de los tratados en el Poder Judicial. Sin embargo, si los tribunales cometen errores en esa tarea o deciden no hacer efectiva la aplicación del Tratado (...) sus sentencias harían incurrir al Estado en la violación de aquél”.²¹⁸

Constituyen una guía indudable, las decisiones que adopten los Tribunales de Justicia Supranacionales, en el orden internacional (precedentes jurisprudenciales); así como los operadores de justicia de cada Estado, quienes deben mantener los precedentes en base a las opiniones y decisiones que emitan los organismos de contralor, establecidos por los propios tratados, facultados para realizar la tarea de interpretación; de tal manera que al considerar la normativa internacional; a su interpretación jurisprudencial, converjan adecuadamente las constituciones de los estados, las tradiciones jurídicas, sus precedentes históricos y las instituciones, hacia la significación y alcance que deben converger a la discrecionalidad y certeza de satisfacer las obligaciones internacionales, tomando en consideración los precedentes internacionales.

²¹⁸ Lord Mc Nair, *The Law of treaties*, Oxford (1961), p. 346.

ANEXO F.- CONCILIACIÓN DE LEYES PENALES.- (Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante).-

Con el avance de las tecnologías de la información y comunicación (TIC's), los medios de transporte, y las diversas y nuevas formas de perpetrar los delitos aduaneros, se torna en imprescindible tratar sobre la conciliación de leyes penales; puesto que el iter criminis, puede comenzar en un lugar, dejar sus efectos dañosos allí, pero continuar su travesía hacia diferentes estados, donde se verifican estos u otros hechos criminosos; o en su origen y destino se perpetraran varios hechos punibles, cuando unos se los realiza con el fin de consumir u ocultar otros. Por lo que entraría en cuestionamiento a que Estado le corresponde el conocimiento, investigación y sanción del hecho punible.

Para dicho efecto destellan varios instrumentos internacionales, que tratan de solventar el tema, uno de ellos es el Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante.

ASPECTOS GENERALES:

El Código de Derecho Internacional Privado Sánchez de Bustamante, fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 153, de 25 de noviembre del 2005, se compone de cuatro grandes libros, en el primero se advierte todo lo relacionado al Derecho Civil Internacional, el libro segundo trata sobre el Derecho Mercantil Internacional, el libro tercero versa sobre el Derecho Penal Internacional y el libro cuarto hacer relación al Derecho Procesal Penal.

OBJETIVOS:

Garantizar que los extranjeros gocen de los mismos derechos civiles que los nacionales.

Otorgar equivalencia de garantías individuales a los extranjeros, asemejándolas a aquellas que solventan, a los ciudadanos nacionales de un Estado contratante.

Reconocer las regulaciones y calificación de las instituciones o relaciones jurídicas, de los estados contratantes, conciliar las leyes de los estados contratantes, cuando concurren conflictos entre dos o más ordenamientos jurídicos, en las materias de Derecho Civil Internacional, Derecho Mercantil Internacional, Derecho Penal Internacional y Derecho Procesal Penal Internacional.

AMBITO DE APLICACIÓN:

En sí su aplicación se extiende a todos los estados que lo han ratificado y lo tienen integrado a su normativa interna, ya que el instrumento en su Art. 4 reconoce que los preceptos constitucionales son de orden público internacional.

ANEXOS: No cuenta con anexos.

PRINCIPALES ARTÍCULOS.- En su libro tercero trata sobre el Derecho Penal Internacional, y en su capítulo I Sobre las Leyes Penales, en que refiere los siguientes tópicos a conciliarse en Derecho Penal.

“Art. 296.- Las leyes penales obligan a todos los que residen en el territorio, sin más excepciones que las establecidas en este capítulo

Art. 297.- Están exentos de las leyes penales de cada Estado contratante los Jefes de los otros Estados que se encuentren en su territorio. (Concuerda con el Código Penal Arts. 3, 5, 120 y 166; y, Código Civil Art. 13).

Art. 298.- Gozan de igual exención los Representantes diplomáticos de los Estados contratantes en cada uno de los demás, así como sus empleados extranjeros, y las personas de la familia de los primeros que vivan en su compañía. (Concuerda con el Código Penal Arts. 3, 5, 120 y 166; y, Código Civil: Art. 13).

Art. 299.- Tampoco son aplicables las leyes penales de un Estado a los delitos cometidos en el perímetro de las operaciones militares, cuando autorice el paso por su territorio de un ejército de otro Estado contratante, salvo que no tengan relación legal con dicho ejército.

Art. 300.- La misma exención se aplica a los delitos cometidos en aguas territoriales o en el aire nacional, a bordo de naves o aeronaves extranjeras de guerra.

Art. 301.- Lo propio sucede con los delitos cometidos en aguas territoriales o aire nacional en naves o aeronaves mercantes extranjeras, si no tienen relación alguna con el país y sus habitantes ni perturban su tranquilidad”.

Los artículos referidos, guardan concordancia con el Art. 5 del Código Penal Ecuatoriano, en donde se exponen los lugares donde alcanza la potestad del Estado para reprimir las infracciones.

“Art. 5.- Toda infracción cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas, salvo disposición contraria de Ley.

Se reputan infracciones cometidas en el territorio de la República:

Las ejecutadas a bordo de naves o aerostatos ecuatorianos de guerra o mercantes, salvo los casos en que los mercantes estén sujetos a una ley penal extranjera, conforme al Derecho Internacional; y las cometidas en el recinto de una Legación Ecuatoriana en país extranjero.

La infracción se entiende cometida en el territorio del Estado cuando los efectos de la acción u omisión que la constituye deban producirse en el Ecuador o en los lugares sometidos a su jurisdicción.

Será reprimido conforme a la Ley ecuatoriana el nacional o extranjero que cometa fuera del territorio nacional alguna de estas infracciones:

1a.- Delitos contra la personalidad del Estado;

2a.- Delitos de falsificación de sellos del Estado, o uso de sellos falsificados;

3a.- Delitos de falsificación de moneda o billetes de Banco de curso legal en el Estado, o de valores sellados, o de títulos de crédito público ecuatorianos;

4a.- Delitos cometidos por funcionarios públicos a servicio del Estado, abusando de sus poderes o violando los deberes inherentes a sus funciones;

5a.- Los atentados contra el Derecho Internacional; y,

6a.- Cualquiera otra infracción para la que disposiciones especiales de la Ley o convenciones internacionales establezcan el imperio de la Ley ecuatoriana.

Los extranjeros que incurran en alguna de las infracciones detalladas anteriormente, serán juzgados y reprimidos conforme a las leyes ecuatorianas, siempre que sean aprehendidos en el Ecuador, o que se obtenga su extradición”.

Además concuerda con el Art. 18 del Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano que establece:

“Art. 18.- Ambito de la jurisdicción penal.- Están sujetos a la jurisdicción penal del Ecuador:

1) Los ecuatorianos y extranjeros que cometan una infracción en el territorio de la República.

Se exceptúan, con arreglo a las convenciones internacionales ratificadas por el Ecuador, los Jefes de otros Estados que se encuentren en el país; los representantes diplomáticos acreditados ante el Gobierno del Ecuador y residentes en territorio ecuatoriano; y, los representantes diplomáticos transeúntes de otro Estado que pasen ocasionalmente por el Ecuador. Esta excepción se extiende al cónyuge e hijos, empleados extranjeros y demás comitiva del Jefe de Estado o de cada representante diplomático, siempre que oficialmente, pongan en conocimiento del Ministerio de Relaciones Exteriores la nómina de tal comitiva o del personal de la Misión.

Se exceptúa también a los que cometieren una infracción dentro del perímetro de las operaciones militares de un ejército extranjero, cuando el Estado ecuatoriano haya autorizado el paso por su territorio, salvo que el presunto infractor no tenga relación legal con dicho ejército;

2) El Jefe del Estado y los representantes diplomáticos del Ecuador, su familia y comitiva, que cometan un delito en territorio extranjero, y los Cónsules ecuatorianos que, en igual caso, lo hagan en el ejercicio de sus funciones consulares;

3) Los ecuatorianos o extranjeros que delinican a bordo de naves o de aeronaves nacionales, en alta mar o en el espacio aéreo libre;

4) Los ecuatorianos o extranjeros que, en las aguas o en el espacio aéreo de otro Estado, delinican a bordo de naves o aeronaves de guerra ecuatorianas;

5) Los ecuatorianos o extranjeros que cometieren un delito a bordo de naves o aeronaves extranjeras que no sean de guerra, en las aguas o en el espacio aéreo del Ecuador;

6) Los ecuatorianos o extranjeros que cometan delitos contra el Decreto Internacional o previstos en Convenios o Tratados Internacionales vigentes, siempre que no hayan sido juzgados en otro Estado; y,

7) Los nacionales o extranjeros que se hallen comprendidos en algunos de los demás casos señalados en el Código Penal”.

Continúa el Código Sánchez de Bustamante, instituyendo:

“Art. 302.- Cuando los actos de que se componga un delito, se realicen en Estados contratantes diversos, cada Estado puede castigar el acto realizado en su país, si constituye por si solo un hecho punible.

De lo contrario, se dará preferencia al derecho de la soberanía local en que el delito se haya consumado.

Art. 303.- Si se trata de delitos conexos en territorios de más de un Estado contratante, solo estará sometido a la ley penal de cada uno el cometido en su territorio.

Art. 304.- Ningún Estado contratante aplicará en su territorio las leyes penales de los demás”.

Lo cual denota la teoría causalista de la infracción, esto es que se debe conocer la noticia criminis y sustanciar el expediente, en el lugar donde se verifica el hecho dañoso, es decir donde se observa acaecidas las consecuencias dañosas del hecho; similares disposiciones contiene el Código Procesal Penal Ecuatoriano, en su Art. 21, al establecer las reglas de la competencia territorial, y las circunstancias para que un delito sea considerado conexo²¹⁹.

En el capítulo II del Código Sánchez de Bustamante, se hace referencia a los Delitos cometidos en un Estado Extranjero Contratante, refiere dicho capítulo lo siguiente:

“Art. 305.- Están sujetos en el extranjero a las leyes penales de cada Estado contratante, los que cometieren un delito contra la seguridad interna o externa del mismo o contra su crédito público, sea cual fuere la nacionalidad o el domicilio del delincuente.

Art. 306.- Todo nacional de un Estado contratante o todo extranjero domiciliado en el, que cometa en el extranjero un delito contra la independencia de ese Estado, queda sujeto a sus leyes penales.

²¹⁹ **“Art. 21.-** Reglas de la competencia territorial.- En cuanto a la competencia de los jueces y tribunales penales, se observarán las reglas siguientes: 1. Hay competencia de un juez o de un tribunal penal cuando se ha cometido la infracción en la sección territorial en la que ese juez o tribunal ejerce sus funciones. Si hubiere varios de tales jueces, la competencia se asignará por sorteo, de acuerdo con el reglamento respectivo; 2. Cuando el delito hubiere sido cometido en territorio extranjero, el imputado será juzgado por los jueces o tribunales de la Capital de la República, o por los jueces o tribunales competentes de la circunscripción territorial donde fuere aprehendido. Si el proceso se hubiera iniciado en la Capital de la República, y el imputado hubiese sido aprendido en cualquier otra sección territorial del país, la competencia se radicará en forma definitiva a favor del juez o tribunal de la Capital; 3. Cuando una persona hubiera cometido infracciones conexas de la misma o distinta gravedad, en un mismo lugar o en diversos lugares, habrá un proceso penal por cada una de las infracciones, y serán competentes los jueces del lugar que prevengan en el conocimiento de las causas. El Tribunal Penal que dicte la primera sentencia condenatoria, será competente para la unificación de la condena, para cuyo efecto deberá anunciar la competencia para la unificación, mediante oficio de los demás tribunales penales. 4. Hay conexidad cuando: a) El hecho punible ha sido cometido por dos o más personas en concurso o cooperación entre ellas o ha intervenido más de una a título de participación; b) Se impute a una persona la comisión de más de un hecho punible con una acción u omisión o varias acciones u omisiones, realizadas con unidad de tiempo y lugar; y, c) Se impute a una persona la comisión de varios hechos punibles; cuando unos se han cometido con el fin de consumir u ocultar otros; 5. Cuando la infracción se hubiera cometido en el límite de dos secciones territoriales, será competente el juez que prevenga en el conocimiento de la causa; 6. Cuando entre varios imputados de una infracción hubiera alguno que goce de fuero de Corte, la Corte respectiva juzgará a todos los imputados. Si entre varios imputados de una misma infracción hubiera alguno que goce de fuero de Corte Suprema y otros de Corte Superior, será competente la Corte Suprema. Si los imputados estuvieran sometidos a distintas Cortes Superiores será competente la que previno en el conocimiento de la causa; 7. Cuando el lugar en que se cometió la infracción fuere desconocido, será competente el juez o tribunal en cuyo territorio hubiese sido aprehendido el infractor, a menos que hubiera prevenido el juez de la residencia del imputado. Si posteriormente se descubriese el lugar del delito, todo lo actuado será remitido al juez o tribunal de este último lugar para que prosiga el enjuiciamiento, sin anular lo actuado; y, 8. Cuando la infracción hubiese sido preparada o comenzada en un lugar y consumada en otro, el conocimiento de la causa corresponderá al juez de este último. *Nota:* Artículo reformado por el Art. 1 de la Ley No. 101, publicada en Registro Oficial No. 743, el 13 de Enero del 2003”.

Art. 307.- También estarán sujetos a las leyes penales del Estado extranjero en que puedan ser aprehendidos y juzgados, los que cometan fuera del territorio un delito, como la trata de blancas, que ese Estado contratante se haya obligado a reprimir por un acuerdo internacional”.

(Concuerda con el Código Penal Arts. 5, 123, 130 y sgts, más si consideramos que el crédito público corresponde a aquellos delitos que son contemplados en el Derecho Penal Económico, dentro de dicho contexto se estaría haciendo relación además a aquellos tipos penales aduaneros). *Parentesis añadidos.* Disposiciones que guardan armonía con lo contemplado por el Art. 5 del Código Penal Ecuatoriano²²⁰.

El capítulo III, del Código Sánchez de Bustamante, regula los delitos cometidos fuera de todo territorio nacional:

“Art. 308.- La piratería, la trata de negros y el comercio de esclavos, la trata de blancas, la destrucción o deterioro de cables submarinos y los demás delitos de la misma índole contra el Derecho Internacional, cometidos en alta mar, en el aire libre o en territorios no organizados aún en Estado, se castigarán por el captor, de acuerdo con sus leyes penales.

Art. 309.- En los casos de abordaje culpable en alta mar o en el aire, entre naves o aeronaves de distinto pabellón, se aplicará la ley penal de la víctima”.

Respecto a la Piratería, el Código Penal Ecuatoriano, estatuye en el Capítulo IX, en los Arts. 423 hasta el Art. 427. Mientras que los delitos relativos a la Trata de Personas, lo estatuye en un capítulo innumerado, introducido después del Art. 190 del Código Penal, agregado por la Ley No. 2, publicada en el Registro Oficial No. 45, de 23 de junio del 2005.

²²⁰ **Art. 5.-** “Será reprimido conforme a la Ley ecuatoriana el nacional o extranjero que cometa fuera del territorio nacional alguna de estas infracciones:

1a.- Delitos contra la personalidad del Estado;

2a.- Delitos de falsificación de sellos del Estado, o uso de sellos falsificados;

3a.- Delitos de falsificación de moneda o billetes de Banco de curso legal en el Estado, o de valores sellados, o de títulos de crédito público ecuatorianos;

4a.- Delitos cometidos por funcionarios públicos a servicio del Estado, abusando de sus poderes o violando los deberes inherentes a sus funciones;

5a.- Los atentados contra el Derecho Internacional; y,

6a.- Cualquiera otra infracción para la que disposiciones especiales de la Ley o convenciones internacionales establezcan el imperio de la Ley ecuatoriana.

Los extranjeros que incurran en alguna de las infracciones detalladas anteriormente, serán juzgados y reprimidos conforme a las leyes ecuatorianas, siempre que sean aprehendidos en el Ecuador, o que se obtenga su extradición”.

En el Código Sánchez de Bustamante, se refiere además al concepto legal de reiteración o reincidencia, en que se tomará en cuenta la sentencia que se dicte en un Estado extranjero contratante, salvo los casos en que la legislación local se opusiere. (ref. Art. 310). Mientras que en la normativa ecuatoriana, existe reincidencia cuando el culpado comete un delito, después de cometido otro anterior, por el que recibió sentencia condenatoria. (Ref.. Arts. 77 y 80 del Código Penal).

En el Art. 312 del Código Sánchez de Bustamante, se estatuye sobre la prescripción del delito, mientras que el Art. 313 ibidem, se hace referencia a la prescripción de la pena, remitiendo dichas asepsiones y condiciones a las que se estipulan en el Estado, que conozca el caso y que las ha impuesto, respectivamente. En el Ecuador dichas condiciones se encuentran estipuladas en los Arts. 98, 101, 108 y 112 del Código Penal, para el primer supuesto; y, en los Arts. 97, 100 y 108 ibidem, para el segundo supuesto.

En el libro cuarto del Código Sánchez de Bustamante, se hace referencia al Derecho Procesal Internacional, estableciendo en el Art. 314: “La ley de cada Estado contratante determina la competencia de los tribunales, así como su organización, las formas de enjuiciamiento y de ejecución de las sentencias y los recursos contra sus decisiones”.

Regulación que se encuentra contemplada en los Arts. 191 y 198 de la Constitución Política de la República del Ecuador, en concordancia con el Art. 1 de la Ley Orgánica de la Función Judicial, y demás disposiciones del Código de Procedimiento Penal.

El Art. 315 del Código Sánchez de Bustamante, determina que no se podrá organizar, ni mantener en los territorios de los Estados contratantes, Tribunales Especiales para los miembros de los demás Estados contratantes, recomendación que se encuentra contemplada en la Constitución Política de la República del Ecuador, al establecer las Garantías Básicas del Debido Proceso, en el num. 11 del Art. 24, que consagra: “11. Ninguna persona podrá ser

distraída de su juez competente ni juzgada por tribunales de excepción o por comisiones especiales que se creen para el efecto”.

En el Capítulo III, al establecer las Reglas Generales de Competencia en lo Penal, en el Art. 340 y sgts., establece el Código Sánchez de Bustamante:

“Art. 340.- Para conocer de los delitos y faltas y juzgarlos, son competentes los jueces y tribunales del Estado contratante en que se hayan cometido”.

Art. 341.- La competencia se extiende a todos los demás delitos y faltas a que haya de aplicarse la ley penal del Estado conforme a las disposiciones de este Código.

Art. 342.- Alcanza así mismo a los delitos o faltas cometidos en el extranjero por funcionarios nacionales que gocen del beneficio de la inmunidad”.

Las reglas de la competencia en la legislación interna, se encuentran contempladas en el Art. 21 del Código de Procedimiento Penal, anteriormente descrito.

Como excepción a estas reglas en el Art. 343, del Código Sánchez de Bustamante, se establece que no estarán sujetos las personas, delitos y faltas que no alcanza la ley penal del respectivo Estado.

Entre otra de las regulaciones contempladas en esta normativa, se encuentra un capítulo dedicado a: la extradición, el derecho de comparecer en juicio y sus modalidades, los exhortos o comisiones rogatorias.

Respecto a estos últimos, el Art. 388 *ibidem*, contempla que las diligencias judiciales de un Estado Contratante, que se necesiten practicar en otro, se los efectuará mediante exhorto o comisión rogatoria cursado por la vía diplomática. No obstante de aquello, los Estados Contratantes podrán pactar o aceptar entre sí, en materia civil o criminal, cualquier otra forma; es así que en los siguientes títulos del presente trabajo académico, se encuentran analizados otros mecanismos utilizados por los Estados para intercambiar información y cooperación, sea a través de sus administraciones aduaneras; o, los Ministerios Públicos a nivel Iberoamericano.

Se contempla en el Código Sánchez de Bustamante, un título dedicado a las excepciones con carácter internacional, y refiere el Art. 395, que en materia penal, no puede alegarse como excepción la litis pendencia, de expedientes que se encuentren sin resolver en otro Estado contratante. El artículo siguiente, refiere que la excepción de cosa juzgada, fundada en sentencia de otro Estado contratante, sólo puede alegarse, cuando se la dictó con la comparecencia de las partes o sus representantes legítimos, sin que se haya suscitado cuestión de competencia del tribunal extranjero basada en disposiciones de este Código. Se dedica un título especial para tratar sobre las pruebas, y un capítulo especial que versa sobre las disposiciones generales de la prueba.

Respecto a esta última, el Art. 398, señala que la ley aplicable al delito, es la que determinará a quien corresponde la carga de la prueba; establece el siguiente artículo, que los medios de prueba, serán los que determinen la ley del lugar en donde se realizó el acto o hecho que ha de probarse, se exepctúan los no autorizados por la ley del lugar en donde se sigue el juicio. El Art. 400, instaure que la forma de desarrollarse la prueba, se regulará por la ley del lugar en donde se lleve a efecto. Mientras que el artículo siguiente, determina que la apreciación de la prueba dependerá de la ley del juzgador, hecho que concuerda con el Art. 86 del Código de Procedimiento Penal, materia que señala que todas las pruebas serán analizadas por el juez o tribunal, conforme las reglas de la sana crítica.

El Art. 402 del Código Sánchez de Bustamante, establece:

“Los documentos otorgados en cada uno de los Estados contratantes, tendrán en los otros el mismo valor en juicio que los otorgados en ellos, si reúnen los requisitos siguientes:

- 1.- Que el asunto o materia del acto o contrato sea lícito y permitido por las leyes del país del otorgamiento y de aquel en que el documento se utiliza;
- 2.- Que los otorgantes tengan aptitud y capacidad legal para obligarse conforme a su ley personal;
- 3.- Que en su otorgamiento se hayan observado las formas y solemnidades establecidas en el país donde se han verificado los actos o contratos;
- 4.- Que el documento esté legalizado y llene los demás requisitos necesarios para su autenticidad en el lugar donde se emplea”.

Respecto a la fuerza ejecutiva, establece el Art. 403 del Código Sánchez de Bustamante, que dichos documentos se subordinarán al derecho local. El siguiente artículo señala que la capacidad de los testigos y su recusación, dependerán de la ley la que se someta la relación de derecho objeto del juicio. El Art. 405 ibidem, refiere que para efectos del juramento, se debe seguir las reglas del juez o tribunal, ante quien se la presenta; y su eficacia a la que rija el hecho sobre el cual se jura.

El Art. 406 ibidem, refiere que las presunciones derivadas de un hecho, se someten a la ley del lugar en que se realiza el hecho de que nacen. Mientras que el Art. 407 ibidem, señala que la prueba indiciaria depende de la ley del juez o tribunal.

En la normativa analizada, se dedica un capítulo para establecer las reglas especiales sobre la prueba de leyes extranjeras, el recurso de casacion, de la quiebra o concurso, de la unidad de la quiebra o concurso, de la ejecución de sentencias dictadas por tribunales extranjeros.

En el Art. 436 ibidem, se instauro:

“Ningún Estado contratante ejecutará las sentencias dictadas en uno de los otros en materia penal, en cuanto a las sanciones de ese orden que impongan”. De lo que se infiere que deberán ejecutarse las sanciones en el país donde se las impongan, con la excepción que puntualiza el siguiente artículo que señala: “Podrán, sin embargo, ejecutarse dichas sentencias en lo que toca a la responsabilidad civil y a sus efectos sobre los bienes del condenado, si han sido dictadas por el juez o tribunal competente según este Código y con audiencia del interesado y se cumplen las demás condiciones formales y de trámite que el capítulo primero de este título establece”.

ANEXO G.- COOPERACIÓN ENTRE ESTADOS, PARA CONTRARRESTAR EL DELITO ADUANERO.- (Decisión para la asistencia mutua y cooperación entre las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina; Convenio multilateral para la cooperación y asistencia mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas).-

Decisión para la asistencia mutua y cooperación entre las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina

ASPECTOS GENERALES:

La Decisión No. 478, fue suscrita en la ciudad de Lima Perú, el día 08 de junio del 2000. El Ecuador lo incorporó al ordenamiento jurídico nacional, publicándolo en el Registro Oficial No. 570, el 07 de mayo del 2002. Los países signatarios del convenio a través de sus representantes fueron: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

OBJETIVO:

Prestar asistencia mutua, cooperación e intercambiar información para aplicar la legislación aduanera y prevenir, investigar y combatir los ilícitos aduaneros.

AMBITO DE APLICACIÓN:

Abarca el territorio aduanero de los países miembros de la Comunidad Andina.

ANEXOS DE LA DECISIÓN: La presente decisión no cuenta con anexos.

PRINCIPALES ARTÍCULOS.- La decisión cuenta con 13 artículos e inicia con varios considerandos de los cuales se deja entrever, que el XI Consejo Presidencial ha encomendado a la Comisión de la Comunidad Andina, que en

coordinación con el Comité Andino de Asuntos Aduaneros, se establezca un sistema de intercambio de información para combatir los ilícitos aduaneros.

En el Art. 1 se establecen varias definiciones en primero se especifica cuales son las nominaciones de las administraciones aduaneras andinas, para en lo posterior definir los términos: comiso o decomiso, control aduanero, ilícito aduanero, información, legislación aduanera, medidas cautelares, mercancías y persona.

En su Art. 2 se encuentra el objetivo de la ley, anteriormente referido.

El Art. 3 regula el ámbito de aplicación referido anteriormente, agregando además las actividades ha desplegarse por las Administraciones Aduaneras Andinas, entre ellas: 1.- El suministro de información tendiente a prevenir los ilícitos relacionados con medios a emprenderse para prevenirlos, métodos que en común se empleen, evaluación de nuevas técnicas. 2.- Asistencia recíproca aplicando medidas cautelares reales sobre mercancías y medios involucrados. 3).- Todo lo anterior se utilizará en procedimientos de clasificación arancelaria, valor en aduana, origen, régimen aduanero y otros procedimientos administrativos de investigación o procesos judiciales relacionados con multas, comisos, decomisos u otras sanciones. 4).- También podrán cooperar en canales de comunicación, propiciando un sistema informático interconectado; mejorando la capacitación del personal, e intercambio a través de pasantías entre los países miembros; el intercambio de personas y expertos; e intercambio de información sobre la utilización de equipos y procedimientos para el cumplimiento de esta decisión. Cualquier asunto administrativo que en común acuerden las administraciones.

El Art. 4 regula el procedimiento para requerir de asistencia mutua.- 1).- Se inicia previa solicitud de la administración aduanera, tendiente a conocer si las mercancías exportadas han sido tramitadas legalmente en el país requerido, aplicable incluso para el régimen de Tránsito Aduanero Internacional; en casos especiales y justificados por el solicitante se puede incluir el procedimiento y la documentación utilizadas; 2).- Previa solicitud la administración requerida

puede ejercer vigilancia y facilitar información relacionada con: personas que se presume participan en un ilícito, mercancías que se presume son objeto de tráfico ilícito; medios de transporte utilizados; lugares donde se establezcan depósitos de mercancías, que se presuman son destinadas al tráfico ilícito; y, métodos y fuentes de pago por mercancías ilícitas. 3).- Las administraciones podrán intercambiar sin previa solicitud, lo que consideren podrían ser actividades que facilitan el ilícito aduanero. 4).- Las administraciones facilitarán el control, suministrando información acerca del valor en aduana, clasificación arancelaria, origen y régimen aduanero o destino de las mercancías, utilizando como mecanismos: a).- Respecto al valor en aduana, proporcionando copias de las declaraciones de importación o exportación, facturas comerciales certificadas o autenticadas por la aduana. b).- En lo relacionado a la clasificación arancelaria de mercancías, se proporcionará información acerca de la subpartida NANDINA declarada, criterios nacionales aplicados para la clasificación, y los análisis de servicios de laboratorio. c).- En lo referente al régimen aduanero o destino de mercancías, se proporcionará información del régimen en que se encontraban las mercancías en el país exportador. d).- Respecto al origen de las mercancías se informará acerca de la certificación o la declaración de origen.

El Art. 5 al referirse a los expedientes, documentos y elementos probatorios, señala: a).- Las administraciones proporcionarán, previa solicitud información respecto al transporte y mercancías, su valor en aduana, clasificación arancelaria, origen, régimen aduanero, destino y situación legal; con excepción del Art. 9, copia de archivos, documentos y otros elementos probatorios, si se solicita expresamente serán autenticados o certificados por la autoridad aduanera. b).- De no solicitarse elementos probatorios, la administración aduanera podrá transmitir información por medios electrónicos, así como los mecanismos para interpretarlos o utilizar dicha información. c).- La administración requerida podrá autorizar la consulta en sus oficinas, de documentos o medios que se encuentren relacionados al presunto ilícito, y de obtener copias. d).- Si se entregaren muestras o elementos probatorios, serán devueltos en un plazo convenido, pero sin afectar los derechos de la administración requerida, ni de terceros.

El Art. 6 señala que los requerimientos deberán formularse por escrito directamente entre los funcionarios de las administraciones, incorporando información que se considere útil, si se pretende prevenir el ilícito o reprimir el ilícito se podrá aceptar peticiones verbales, que deberán confirmarse dentro de los dos días hábiles. En dicho requerimiento se hará constar: “a).- nombre de la autoridad requerida; b).- motivo u objeto de la solicitud; c).- naturaleza del asunto o procedimiento”; d).- breve descripción de los hechos a investigarse; e).- nombres y direcciones de los involucrados; f).- nombre, cargo y firma del requirente.

En el Art. 7, se ha regulado la ejecución de los requerimientos, en que la Administración Aduanera requerida, previo ha tener en cuenta la solicitud, deberá observar la legislación aduanera vigente, así como las medidas necesarias. Los demás organismos del país requerido, prestarán la colaboración debida, dichas solicitudes deben atenderse en un plazo breve, que no serán más de 30 días calendario, a contarse desde la fecha de recepción. En el caso que la Administración Aduanera, no sea competente, deberá remitir el trámite a la autoridad que corresponda, y avisar a la administración solicitante; la administración aduanera requerida conforme a la legislación interna puede realizar, las inspecciones, verificaciones, indagaciones, interrogatorios o practicar otras medidas de investigación, para cumplir el requerimiento. Además el solicitante puede requerir la fecha y lugar de la acción que tomará la solicitud, con el objeto de efectuar acciones coordinadas. Si las administraciones aduaneras involucradas, de común acuerdo aprueban el seguir un procedimiento propuesto por el requirente, se cumplirá los términos acordados. Una vez que se concluya la investigación, se comunicará los resultados, las solicitudes serán atendidas, conforme lo dispone la legislación interna y dentro del marco de la competencia y jurisdicción.

El Art. 8, versa sobre la confidencialidad de la información, se establece que la información obtenida será confidencial. Dicha información será utilizada o divulgada únicamente para los propósitos específicos de referida Decisión, incluso en procesos administrativos, judiciales o de investigación. La información podrá ser utilizada o divulgada para otros fines, o por otras autoridades, previa

autorización expresa para su utilización o divulgación por la Administración Aduanera que entregó la información. El carácter de información confidencial, es otorgado por la Administración Aduanera requerida. Excepto cuando la Administración Aduanera a la que se solicite la confidencialidad, considere que dicho requerimiento infringe su legislación interna. En tal caso, los requirentes, junto con su solicitud, deberán notificar a la otra la necesidad de divulgar la información y sus motivos.

El Art. 9, trata sobre las excepciones de asistencia, cuando la Administración Aduanera requerida, determinar que el brindar la asistencia puede infringir su soberanía, seguridad, orden público, u otro interés nacional sustancial, o sea incompatible con la legislación interna, puede rechazar la solicitud. Se puede posponer la ejecución de la asistencia, cuando interfiere con el curso de una investigación, proceso o procedimiento. En ese caso la Administración requerida deberá consultar con la solicitante, para determinar si la asistencia la puede presentar adicionando términos o condiciones. Cuando un requerimiento, no pueda ser atendido, deberá ser notificado a la Administración solicitante, dentro del plazo de 7 días, siguientes a la fecha de recepción, indicando las razones del aplazamiento o la negación.

El Art. 10, regula la Cooperación Administrativa, tendiente a la modernización de las administraciones, sujetas a las posibilidades y recursos del que disponen en las siguientes áreas:

- “1.- La organización, estructuras, métodos de trabajo y procedimientos;
- 2.- El intercambio de expertos técnicos, instructores y otro personal;
- 3.- El desarrollo y mejoramiento de programas de capacitación y de su personal;
- 4.- La asistencia en la identificación de recursos financieros y tecnológicos para ser utilizados en concordancia con la presente Decisión;
- 5.- Fomentar la cooperación entre el sector privado y sus respectivas administraciones aduaneras, con el fin de prevenir, investigar y reprimir los ilícitos aduaneros;

- 6.- El funcionamiento o utilización de laboratorios químicos y otros servicios técnicos; y,
- 7.- Otros asuntos administrativos que se puedan considerar y acordar, por parte de las Administraciones Aduaneras, necesarios para lograr los propósitos de esta Decisión”.

El Art. 11, establece que los costos que ocasionare la ejecución de la solicitud de asistencia, deberán ser sufragados por la Administración Aduanera solicitante. Pagos que estarán supeditados a previa consulta que se extiendan entre las administraciones aduaneras, para finiquitar términos y condiciones.

Dicha regulación no lo considero apropiada, puesto que al referirse a una asistencia mutua, se sobreentiende que el cursarse ayudas entre los Estados, conlleva a que estos puedan brindarse, cooperación similar en casos análogos y recíprocos, y tanto más que el intercambio de información a través de los medios tecnológicos, no le conlleva mas que enviar un mensaje de datos; o actuar de la misma manera como si actuaría la administración aduanera, al realizar una diligencia dentro de su mismo Estado; por lo que se debería considerar que las ayudas mutuas, no tengan costo.

El Art. 12, considera que de existir acuerdos de cooperación y asistencia mutua, que pudieran haber acordado o acordaren los Países Miembros, la presente decisión no los restringirá.

El Art. 13, establece la creación del Comité de Lucha Contra el Fraude, cuyo fin será realizar estudios técnicos que le encomienden en la materia, por el Comité Andino de Asuntos Aduaneros, la Comisión o la Secretaría General de la Comunidad Andina. Se le faculta a dicho Comité que en el plazo de 90 días, a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, establezca sus funciones, composición y reglamento interno.

Convenio multilateral para la cooperación y asistencia mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas

ASPECTOS GENERALES:

El convenio fue suscrito en la ciudad de México, el día 11 de diciembre del año 1981. El Ecuador aprobó su adhesión mediante Resolución Legislativa No. 000, publicada en el Registro Oficial No. 167, el 06 de octubre de 1997. Los países signatarios del convenio a través de sus representantes fueron: Brasil, Colombia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá y España. El instrumento legal fue expedido en varios idiomas entre ellos: español, portugués, francés e inglés, los cuales fueron depositados en la Secretaría del Convenio, cuya sede se encuentra bajo la Administración Aduanera del Estado Mexicano. Tomando en consideración lo establecido en el Art. 102 de la Carta de las Naciones Unidas, el instrumento ha sido registrado en la Secretaría General de la organización referida.

ANEXOS DEL CONVENIO:

El documento cuenta con varios anexos cuyos acuerdos derivados propenden alcanzar los objetivos siguientes:

- 1.- Prestación de oficio de asistencia y/o cooperación.
- 2.- Suministro de informaciones para la determinación de los derechos e impuestos a la importación o exportación.
- 3.- Suministro de información sobre controles y establecimiento de prohibiciones y movimiento estadístico.
- 4.- Vigilancia especial ha pedido de otra parte contratante.
- 5.- Cooperación en materia de facilitación del tráfico de mercaderías y/o personas a través de la frontera común.
- 6.- Investigaciones y notificaciones efectuadas ha pedido y por cuenta de una parte contratante.
- 7.- Declaraciones de funcionarios aduaneros ante tribunales en el extranjero.

- 8.- Presencia de funcionarios aduaneros de una parte contratante en el territorio de otra parte contratante.
- 9.- Participación en investigaciones en el extranjero.
- 10.- Centralización de informaciones sobre delitos aduaneros.
- 11.- Acción contra delitos aduaneros que recaen sobre estupefacientes y sustancias psicotrópicas.
 - Intercambio de informaciones
 - Asistencia ha pedido en materia de vigilancia
 - Investigaciones efectuadas ha pedido y por cuenta de otra parte contratante
 - Intervención de los funcionarios de una parte contratante, en el territorio de otra parte contratante
 - Centralización de información
 - Primera parte del fichero central: personas
 - Segunda parte del fichero central: Métodos: Sistemas, vehículos y otros medios de transportes utilizados.
- 12.- Acciones contra delitos aduaneros que recaen sobre objetos de arte y antigüedades y otros bienes culturales.
 - Intercambio de oficio de informaciones
 - Asistencia ha pedido en materia de vigilancia
 - Investigaciones efectuadas, ha pedido, por cuenta de otra Parte Contratante
 - Intervención de los funcionarios aduaneros de una Parte Contratante en el territorio de otra Parte Contratante
- 13.- Centralización de Información.
 - Primera parte del fichero central: Personas
 - Segunda parte del fichero central: Métodos o sistemas utilizados
- 14.- Cooperación en materia de modernización de los servicios aduaneros nacionales y de capacitación técnica de su personal.
- 15.- Prestación de facilidades para la entrada, salida y paso de los envíos de socorro, en ocasión de catástrofes.

Otros instrumentos referidos en el instrumento internacional analizado:

Convenio Latinoamericano sobre Transporte Internacional de Mercancías (CATI), se encuentra disponible en las Direcciones Nacionales de Aduanas, Secretaría del Convenio, Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

Consejo del Transporte para la Facilitación del Comercio, creada en el seno de la Asociación Latinoamericana de Integración.

Normas Básicas sobre los Principales Regímenes Aduaneros Especiales, normas elaboradas por la ALADI.

Carta de las Naciones Unidas

Sistema Latinoamericano de Capacitación e Investigación Aduanera

Convenio de Kyoto

Valoración en Aduanas (G.A.T.T.)

Organización de Estados Americanos OEA, que se encarga de realizar gestiones ante el Banco Interamericano de Desarrollo, para capacitación aduanera.

Asociaciones Internacionales Regionales de Integración ALADI, JUNAC Y SIECA.

ANEXO H).- CD CON LA INFORMACIÓN DIGITALIZADA.-