

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Investigación en Derecho

Mención en Derecho Tributario

Definición de la base imponible en los tributos aduaneros y sus tensiones con el principio de reserva de ley

Santiago Vallejo Vásquez

Tutor: César Montaña Galarza

Quito, 2018



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía

Yo, Santiago Vallejo Vásquez, autor de la tesis intitulada "Definición de la base imponible en los tributos aduaneros y sus tensiones con el principio de reserva de ley", mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho Internacional con mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 3 de agosto de 2018

Santiago Vallejo Vásquez

C.C. 1002969689

Resumen

La definición de la base imponible en los tributos aduaneros y las tensiones de la misma con el principio de reserva de ley es el tema que trata este texto. El objetivo principal del presente trabajo de investigación es el análisis de la base imponible como uno de los elementos esenciales de los tributos aduaneros y sus tensiones con el principio de reserva de ley al momento de su establecimiento y aplicación por parte de los entes públicos delegados para el efecto. Se analiza, además, la afectación que conlleva para otros principios como el de legalidad y el de seguridad jurídica. Se debe destacar que los tributos aduaneros constituyen una importante institución jurídica con plena validez y vigencia en los sistemas jurídicos modernos, ya que representan una fuente de ingresos fiscales, pese a que han ido perdiendo terreno y función en términos recaudatorios, y posibilitan la regulación y control del comercio por parte del Estado; se analiza teóricamente a los tributos aduaneros haciendo una relación con los principios tributarios relativos a su aplicación, estudiando su problemática aplicabilidad.

Para realizar este estudio ha sido necesaria la identificación, enunciación y análisis de la normativa ecuatoriana relativa a los tributos aduaneros, mediante lo cual se pondrá en evidencia las tensiones existentes al momento de establecer su base imponible, afirmando que los tributos aduaneros en definitiva responden a una reserva de ley relativa o atenuada. En consonancia con aquello, es consustancial acudir al estudio jurisprudencial de los métodos de valoración aduanera y su aplicación a los tributos aduaneros; y, al derecho comparado, pues el tema tributario -más que muchos otros- comparte fronteras y formas con la comunidad internacional de naciones. Se finaliza identificando cómo el Ejecutivo invade en el campo regulativo de los tributos aduaneros, reservado exclusivamente al Legislativo; y, la influencia que ejerce la normativa internacional en materia de comercio exterior, proponiendo posibles soluciones.

Entre las conclusiones a las que ha arribado esta investigación se halla que el principio de legalidad y reserva de ley se cumplen en función de la delegación constitucional de competencias propias del Legislativo al Ejecutivo, permitiéndole crear los tributos al comercio exterior y fijar sus niveles, identificándolos atenuados.

Palabras clave: derecho tributario, derecho aduanero, tributos aduaneros, base imponible

Dedicatoria

A mi familia:

Anita, Bolívar, Teresita y Paúl, compendio esencial de mi existencia.

A Margarita, prodigio de amor en mi vida.

Agradecimientos

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por su tradición institucional de lucha autonómica, probidad, democracia, justicia y respeto a la interculturalidad; por su siembra permanente de la investigación científica y la cosecha del libre pensamiento.

Al doctor César Montaña Galarza, rector de la UASB, por su entrega tan profesional en la dirección y desarrollo del presente trabajo.

Al doctor José Vicente Troya Jaramillo (+), por haber despertado en mí la ilusión del descubrimiento de nuevos horizontes del saber.

A los doctores: Gustavo Durango Vela, Yolanda Yupangui Carrillo y José Luis Terán Suárez, brillantes catedráticos que me iluminaron en la conjugación de la teoría jurídica con la práctica judicial en el apasionante mundo del derecho tributario.

Tabla de contenido

Introducción.....	13
Capítulo uno	15
Análisis teórico de los tributos aduaneros y su relación con los principios tributarios relativos a su aplicabilidad	15
1. Tributos al comercio exterior	15
1.1. Origen e historia de los tributos al comercio exterior	15
1.2. El tributo al comercio exterior: concepto y finalidades.....	18
1.3. Clasificación de los tributos al comercio exterior	25
1.4. Naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior.....	28
2. Tributos aduaneros	31
2.1. Concepto de tributos aduaneros.....	31
2.2. Características de los tributos aduaneros.....	32
2.3. Clasificación de los tributos aduaneros	35
2.4. Elementos constitutivos de los tributos aduaneros	38
2.5. La base imponible de los tributos aduaneros.....	42
3. Principios constitucionales relativos a los tributos aduaneros y su problemática aplicabilidad.....	61
3.1. Principio de legalidad	61
3.2. Principio de reserva de ley	64
3.3. Principio de seguridad jurídica	72
Capítulo dos.....	77
Dogmática constitucional y legal sobre los tributos aduaneros frente a sus factores cuantificadores y la aplicación de principios tributarios que rigen su actividad; jurisprudencia y experiencia comparada	77
1. Estudio constitucional y legal del régimen jurídico ecuatoriano de los tributos aduaneros y el establecimiento de su base imponible	78
1.1. Estudio constitucional de los tributos al comercio exterior.....	78
1.2. Estudio del régimen jurídico infra constitucional o legal de los tributos al comercio exterior.....	81
1.3. La base imponible de los tributos aduaneros dentro del régimen jurídico ecuatoriano.....	84

2. Dogmática constitucional y legal sobre los principios constitucionales relativos a los tributos aduaneros	97
2.1. Constitución de la República del Ecuador frente a los principios tributarios aduaneros	97
2.2. Código tributario en referencia a los principios de legalidad y reserva de ley y su relación con los tributos aduaneros	99
2.3. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en relación a los tributos aduaneros.....	101
3. Estudio jurisprudencial aplicado a los tributos aduaneros en el Ecuador y análisis de la experiencia comparada en los países de la Comunidad Andina	101
3.1. Estudio jurisprudencial de los métodos de valoración aduanera aplicados a los tributos aduaneros en el Ecuador.....	101
3.2 Experiencia comparada en los países de la Comunidad Andina: legislación tributaria aduanera de Perú, Colombia y Bolivia	105
4. Tensiones y posibles vulneraciones al momento de establecer o definir la base imponible en los tributos aduaneros y su relación con el principio de reserva de ley	111
4.1 Tensiones entre el establecimiento de la base imponible de los tributos aduaneros y el principio de reserva de ley.....	111
4.2. Posibles vulneraciones a los derechos fundamentales del contribuyente.....	116
4.3. Demérito de la base imponible en los tributos aduaneros	121
Conclusiones.....	129
Bibliografía.....	133

Introducción

El presente trabajo de investigación tiene como eje central el análisis doctrinario y jurídico de las tensiones entre el principio de reserva de ley y la definición de la base imponible de los tributos aduaneros, para ello se circunscribe al estudio de los tributos al comercio exterior, con un enfoque específico en relación a estos tributos, realizando una concatenación de ideas con los principios generales que rigen el derecho tributario.

En su primer capítulo analiza si los tributos aduaneros se encuentran regidos por el principio de reserva de ley, realizando un estudio teórico sobre el origen, concepto, finalidad, clasificaciones, elementos configuradores y naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior, especialmente de los tributos aduaneros en los cuales se detiene a estudiar lo referente a la base imponible y sus métodos para determinarlos, relacionándolos con los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, examinando su problemática aplicabilidad.

En el capítulo dos se enuncian y se razona sobre las normas jurídicas aplicables al tema, tratando de poner en evidencia las posibles contradicciones o tensiones que existen entre la normativa constitucional, leyes y reglamentos emitidos en el ámbito de la regulación tributaria aduanera nacional e internacional y su aplicación fáctica al momento de establecer la base imponible de los tributos aduaneros, específicamente en los derechos arancelarios, conjugándolos con los principios rectores del derecho tributario, sustentando la afirmación de que responden a una reserva de ley relativa o atenuada; para aquello, se realiza un estudio jurisprudencial y del derecho comparado.

En ese contexto, se identifican varias tensiones, como el hecho de que el Ejecutivo invada el campo reservado del Legislativo a través de la regulación de los tributos aduaneros y la evidencia de la fuerte injerencia que tiene la normativa internacional en materia de comercio exterior en la aplicación de la normativa interna; matizando los criterios doctrinarios de que al crear los tributos aduaneros mediante ley se deben establecer sus elementos esenciales frente a la disonancia constitucional de que el Ejecutivo tiene la competencia exclusiva de crear los aranceles y fijar sus niveles.

Se considera que este trabajo contribuirá a despertar el interés por la profundización del estudio de la base imponible como elemento constitutivo de los tributos aduaneros, tema que no ha sido objeto del suficiente estudio dentro del mundo del derecho tributario.

Capítulo uno

Análisis teórico de los tributos aduaneros y su relación con los principios tributarios relativos a su aplicabilidad

Al dar inicio a este estudio es necesario hacer referencia al origen de los tributos al comercio exterior, los que se remontan a la época de la antigua Grecia, de Roma, de Egipto y de Babilonia, ejerciendo acciones encaminadas primeramente a la recaudación tributaria proveniente de las actividades del ingreso y salida de mercancías de un territorio determinado, y posteriormente al control del comercio por parte del Estado.

Se examinará brevemente en este capítulo el concepto, la finalidad, los elementos constitutivos, las clasificaciones y la naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior, para enfocar el análisis en los tributos aduaneros, particularizando un interesante estudio sobre la base imponible, su concepto, las clases y los métodos para su determinación. Finalmente, se hará referencia a los tres principios rectores en el ámbito del derecho tributario aduanero, como son los de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, identificando la problemática aplicabilidad de cada uno de ellos.

1. Tributos al comercio exterior

1.1. Origen e historia de los tributos al comercio exterior

El origen de los tributos al comercio exterior se sitúa en la edad antigua, en el gravamen del comercio, entendiéndose este como el acto por el cual se intercambiaban bienes y servicios. Su etimología latina *commercium* se fragmenta en *cum*, que significa con y *merx*, de mercancía.¹ El comercio configuró el proceso de evolución de las civilizaciones al dinamizar su producción local y expandir sus fronteras para intercambiar productos.

En línea con lo dicho, la mercancía o mercadería es el objeto del comercio, que alude a un bien mueble que se fabrica o adquiere para ser comercializado.² Cuando las mercancías traspasaban las fronteras territoriales de los pueblos o ciudades ocasionan los fenómenos denominados como importación y exportación.³ Precisamente en aquellas fronteras se encuentra a las denominadas aduanas, que eran lugares estratégicos

42. ¹ Ricardo Xavier Basaldúa, *Tributos al comercio exterior* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011),

² Máximo Carvajal Contreras, *Derecho aduanero* (Ciudad de México: Porrúa, 1997), 49.

³ *Ibíd.*, 52.

para controlar el tráfico mercantil y proceder a realizar el cobro de tributos en virtud del paso de mercancías de un territorio a otro.

La doctrina jurídica ubica al término aduana como de origen árabe, proviene de la palabra *divanum*, que significa *la casa donde se recogen los derechos*, modificándose fonéticamente a *divana*, luego en *duana* y por último *aduanya*;⁴ otros autores la vinculan con el término *adayuán* o *ad-diwánar*, que significa *libro de cuentas*,⁵ que sirve para llevar los registros relativos al flujo de las mercancías que ingresaban o salían de los territorios y del pago de tributos que generaba aquella actividad.⁶

Identificado el traspaso de las mercancías en las fronteras territoriales nacen las actividades de la importación, que es una institución jurídica que surte efecto de su aplicación cuando se introducen mercaderías a un territorio aduanero; y la exportación, que se percibe cuando se realiza la extracción o salida de una determinada mercadería de un territorio aduanero.⁷ Dichas actividades fueron gravadas con tributos que debían registrarse, recaudarse y pagarse en las aduanas.

Justamente en ese momento se vislumbra el apareamiento de los tributos al comercio exterior, gravando la importación y la exportación entre distintos Estados, lo que se traduce en la introducción y en la extracción de mercaderías a través de las fronteras de los mismos.⁸ La historia afirma que tuvieron su origen en la antigua Grecia, en Roma, Egipto, Babilonia,⁹ en India, en Arabia¹⁰ y en el imperio Inca.¹¹

Para los griegos eran denominados *teloneum*, tributos que se percibían por las transacciones que se desarrollaban en sus puertos marítimos; para los romanos se los conocía como *portium*, del término *portus*, en el sentido de pasaje o puerta; posteriormente, se impuso la *quadragesimae galliarum*, tributo relacionado con el comercio marítimo, se refería a la contribución de la cuarentava parte del valor de los productos intercambiados en los territorios de ultramar.¹²

América no fue la excepción y en el Imperio Inca se los entendía como el *cobro del portazgo* para atravesar puentes, incorporando la pena capital a quien intentaba

⁴ *Ibíd.*

⁵ *Ibíd.*

⁶ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 388.

⁷ *Ibíd.*

⁸ *Ibíd.*, 31.

⁹ *Ibíd.*, 70.

¹⁰ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 50.

¹¹ Marco Antonio Huamán Sialer, “Evolución cronológica del arancel y de las políticas arancelarias en el Perú”, *LEX*, n.º 8 (2011): 360.

¹² Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 71.

evadir el control de los *portalgueros*;¹³ fue el mejor ejemplo del concepto de *rendir tributo*¹⁴ y las implicaciones de su evasión.

Posteriormente, en la Edad Media se incorporó el *rotaricum*, *pontaticum* y *ripaticum* refiriéndose a los tributos percibidos por el tránsito en puentes y ríos.¹⁵ En España se introdujo el *almojarifazgo*, tributo que se pagaba en función del valor de la mercadería que se introducía o sacaba por los puertos peninsulares o americanos, denominándolo así porque quien recaudaba el impuesto era el *amojarife*.¹⁶ En Inglaterra se impusieron los *diezmos de puertos*, que se establecieron en las monarquías de aquel entonces.

Avanzada la Edad Media, en los años 1650, en Francia se imponen los *aranceles aduaneros*, que contenían los derechos de entrada y salida de mercancías; en Alemania se denominaban las *costumbres* y en España eran los *portazgos* y *pontazgos*.¹⁷ La Revolución Francesa¹⁸ trajo consigo las teorías tributarias y, por ende, aduaneras de los mercantilistas y fisiócratas.¹⁹ En 1791 en Estados Unidos se sostuvo la necesidad de proteger arancelariamente a la industria; más adelante, en 1841, en Alemania se preconizó el proteccionismo selectivo y transitorio que posibilitaría el nacimiento y el desenvolvimiento inicial de las industrias nacionales.²⁰

En la época moderna la imposición de los tributos al comercio exterior se entendió como el rutinario paso de las mercancías por las fronteras para ejercer el comercio, lo que conllevaba el cumplimiento de un pago que se denominaba *derecho de paso*; y, generalmente, eran las fuerzas militares quienes se encargaban de realizar este cobro en las aduanas. En 1879 Europa inició una política arancelaria proteccionista común; Francia lo hizo en 1892, cuando aprobó una tarifa conocida como *Méline*; finalmente en 1910, la generalidad de las potencias comerciales, con la excepción del Reino Unido, sostenían una política proteccionista muy identificada y pronunciada.²¹

¹³ Huamán Sialer cita a Francisco de Xerex, quien reproduce que “ningún pasajero puede entrar ni salir por otro camino con carga sino por donde está la guarda so pena de muerte”.

¹⁴ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 76.

¹⁵ *Ibíd.*, 71.

¹⁶ Huamán Sialer, “Evolución cronológica del arancel”, 360.

¹⁷ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana* (Quito: Edipcentro, 2009), 75.

¹⁸ *Ibíd.*, 33.

¹⁹ Alfredo Benítez Rivas, “El concepto de tributo”, en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, coord., César Garría Novoa y Catalina Hoyos (Madrid: Marcial Pons, 2008), 32.

²⁰ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 77.

²¹ *Ibíd.*

Actualmente las funciones primordiales de las aduanas son permitir el desarrollo normal del comercio internacional,²² recaudar los tributos que del él se generen y -sobre todo- ejecutar mecanismos idóneos de protección para los Estados.²³ Giannini, de forma acertada, señala que los tributos al comercio exterior son concebidos por el ente político para cubrir necesidades financieras del Estado; sin embargo, ha ganado terreno la idea de su utilización como derecho de protección interna.²⁴

Con este antecedente, los tributos al comercio exterior se han aplicado desde antiguo en diversas civilizaciones, constituyendo una fuente esencial de ingresos para las distintas necesidades del Estado;²⁵ claro está que los tributos al comercio exterior a lo largo del tiempo han variado de su naturaleza únicamente recaudadora que habían mantenido tradicionalmente a lo largo del tiempo hacia una concepción proteccionista y reguladora de las relaciones comerciales internacionales, apareciendo un nuevo paradigma dentro de los sistemas aduaneros modernos.

1.2. El tributo al comercio exterior: concepto y finalidades

Es necesario iniciar el desarrollo del presente tema haciendo referencia a un concepto adecuado de tributo como preámbulo para adentrar este estudio en los tributos al comercio exterior. Ricardo Xavier Basaldúa hace su definición de tributo desde una óptica moderna y conforme al Estado de Derecho, a su criterio, el tributo constituye una prestación obligatoria, de naturaleza usualmente pecuniaria,²⁶ establecida por el Estado a través del órgano representativo de la voluntad del pueblo, mediante una norma general (ley) para propender o preservar el bien común del pueblo de que se trate.²⁷

Pardo Carrero afirma que el tributo es una prestación patrimonial de carácter obligatorio y -usualmente- de naturaleza pecuniaria, establecida por un ente estatal,²⁸ estadual o comunidad supranacional legitimada para ello, a través de la ley o de una

²² *Ibíd.*

²³ *Ibíd.*, 77.

²⁴ Achille Donato Giannini, *Instituciones del derecho tributario* (Madrid, Escuela de Derecho Financiero, 1957), 64.

²⁵ Horacio Alais, “Los Impuestos aduaneros argentinos”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, coord., Víctor Uckmar (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2003), 202.

²⁶ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 4.

²⁷ *Ibíd.*, 7.

²⁸ Giannini, en cuanto a los tributos afirma que son ingresos percibidos por el Estado en virtud de su poder de imperio; responden a una categoría de carácter jurídico, al requerir de la ley para su creación; se perciben por el Estado o un ente público de manera obligatoria, por lo que se trata de una obligación *ex lege*, y tienen como fin proporcionar recursos para cubrir las necesidades públicas, sin perjuicio de otras finalidades.

fuente legal, que tiene por objeto el cubrimiento de los gastos públicos²⁹ según la capacidad contributiva de quien debe soportarlo (o por lo menos en términos de justicia y equidad).³⁰

Es así como el tributo al comercio exterior deberá adecuarse, tanto técnica como jurídicamente, al concepto de tributo para ser considerado como tal. A continuación se expone una aproximación: los tributos al comercio exterior consisten en una prestación coactiva, que generalmente se hace en dinero, establecida por una asamblea o parlamento, mediante una ley con ocasión de la importación y exportación de mercancías desde y hacia un territorio aduanero, con el fin de recaudar tributos y regular la gestión del comercio.

Basaldúa define a los tributos al comercio exterior como todos aquellos tributos que gravan esta actividad, refiriéndose a la importación y exportación que supone el comercio, en sentido más amplio del término, entre distintos Estados y que se traduce en el ingreso y la salida de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras.³¹ Los tributos al comercio exterior son entendidos por la doctrina en general como aquellos tributos cuyo hecho gravado exclusivo o principal está constituido por la realización de los hechos jurídicos denominados importaciones y exportaciones,³² que determinan la ubicación espacial de las mercancías, otorgándole un *estatus jurídico aduanero*.³³

Pelechá Zozaya y Pardo Carrero afirman que se define al comercio exterior como aquel que se efectúa entre residentes de distintos Estados,³⁴ agrupando bajo la expresión ‘gravámenes al comercio exterior’³⁵ a todas las imposiciones de cualquier índole que soportan las operaciones de importación o exportación entre los diversos países o territorios aduaneros.³⁶ Los autores citados proponen utilizar el término tributos aduaneros como un criterio general para referirse a todas las exacciones de carácter tributario que se cobran con motivo de la operación de comercio exterior, diferentes de

²⁹ Sainz de Bujanda indica que los tributos integran tres características esenciales: son debidos a un ente público, son coactivos y se establecen con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos. Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed. (Madrid: Editorial Universitaria UCM, 1993), 170.

³⁰ Germán Pardo Carrero, *Tributación aduanera* (Bogotá: Legis, 2009), 118.

³¹ *Ibíd.*, 31.

³² *Ibíd.*, 61.

³³ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 56.

³⁴ Francisco Pelechá Zozaya, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario* (Madrid: Marcial Pons, 2009), 17.

³⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 66.

³⁶ *Ibíd.*, 3.

los tributos internos.³⁷ De igual forma, Basaldúa considera que los tributos al comercio exterior por antonomasia se denominan desde antiguo derechos aduaneros.³⁸

Como se puede identificar, los conceptos expuestos son sometidos a diversos usos, por lo que en ocasiones resulta fácil confundir su significado,³⁹ ocasionando serias discusiones en la doctrina. En el criterio de este investigador, los tributos al comercio exterior se consideran como parte de las obligaciones tributarias que son impuestas por el Estado en razón de la importación, exportación, tránsito de mercaderías o tráfico internacional que se lleve a cabo desde y hacia un territorio determinado.

Es fundamental tener en cuenta que los tributos al comercio exterior han poseído siempre una finalidad bifronte;⁴⁰ por un lado, la de recaudar tributos, entendiéndose como una función fiscal cuando gravan las mercancías de producción extranjera con un derecho igual al impuesto de fabricación sobre los productos nacionales;⁴¹ por el otro, controlar la gestión del comercio, concibiéndose como una función extrafiscal cuando gravan las mercancías que se producen en el país en la medida que exceden los eventuales impuestos de fabricación.⁴² Pardo Carrero explica que estos dos fines mencionados se refieren a aquellos que buscan la obtención de ingresos para el funcionamiento del Estado,⁴³ así como aquellos destinados a regular la política comercial, social y económica.⁴⁴

Las finalidades de los tributos al comercio exterior son variadas por su naturaleza amplia y general, esta investigación se detiene a analizar específicamente la doble función del tributo que, de conformidad con lo explicado anteriormente, brindarán una perspectiva holística de sus finalidades.⁴⁵ Pardo Carrero comenta que en cada Estado las Constituciones son las normas máximas que delinear o diseñan los fines que deben cumplirse en relación a los tributos al comercio exterior; en virtud de ello, estos dos fines mencionados se entrelazan con aquellos que buscan la obtención de ingresos para la atención y satisfacción de sus gastos de funcionamiento, así como los destinados

³⁷ *Ibíd.*, 6-7.

³⁸ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 65.

³⁹ Pardo Carrero analiza a manera de ejemplo el término “arancel”, se utiliza, entre otras para: a) connotar el derecho aduanero propiamente; b) señalar tarifas o derechos ajenos a la materia aduanera; c) hablar del tipo tarifa aplicable y, d) también se confunde con la expresión “arancel de aduanas”, cuando esta última hace referencia a la compilación de todos los derechos de aduana a los que son sometidos las diversas mercancías”. Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 8.

⁴⁰ Alais, “Los Impuestos aduaneros argentinos”, 203.

⁴¹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 78.

⁴² *Ibíd.*

⁴³ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 141.

⁴⁴ *Ibíd.*

⁴⁵ Alais, “Los Impuestos aduaneros argentinos”, 203.

a la política social y económica.⁴⁶ El referido autor explica que estos dos fines señalados son los que buscan la obtención de ingresos para el funcionamiento del Estado,⁴⁷ así como los destinados a regular la política comercial, social y económica.⁴⁸

En el contexto de los conceptos anunciados, es fundamental analizar si los tributos al comercio exterior tienen como finalidad aportar ingresos de los que requiere el Estado para cumplir con sus finalidades, o el de delimitar las importaciones y exportaciones desde una perspectiva proteccionista. Mediante una aproximación general se podría afirmar que los ingresos estatales deben servir para todos los fines del Estado; pero desde otro punto de vista, los derechos aduaneros también son considerados como un instrumento de política económica frente a su potencialidad de ser fuente de ingresos del Estado.⁴⁹

Como se había mencionado, los monarcas o reyes de pueblos y tribus exigían tributos a los comerciantes por el ingreso o salida de mercaderías a los territorios que tenían bajo dominio. Aquella situación fiscalista y únicamente recaudadora se pudo explicar por la necesidad de los Estados de acercar o allegar recursos a sus arcas fiscales. También se puede considerar como una finalidad extrafiscal a la posibilidad de proteger a la industria nacional prohibiendo las importaciones o exportaciones o aplicando derechos aduaneros.

Plazas Vega realiza un importante análisis sobre los fines extrafiscales de los tributos y el aporte de la Escuela Napolitana. Es necesario iniciar puntualizando que la tesis planteada por Benvenuto Grizziotti consistía en la afirmación de que los tributos pueden ser plenamente fiscales o exclusivamente extrafiscales. No obstante, es claro que todos los tributos cuyo objetivo sea fundamentalmente fiscal pueden perseguir fines extrafiscales o, en todo caso, producir efectos económicos adicionales al hecho del recaudo y todos los tributos cuyo objetivo sea extrafiscal, pueden generar eventualmente recursos en favor del Estado. Se puntualiza que cuando el tributo persigue fines fundamentalmente fiscales, el principio más relevante es el de la capacidad contributiva; mientras que si el objeto del tributo es extrafiscal, se enfoca en los principios que se orientan a la intervención en la economía del Estado.⁵⁰

⁴⁶ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 141.

⁴⁷ *Ibíd.*

⁴⁸ *Ibíd.*

⁴⁹ *Ibíd.*,

⁵⁰ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 86.

Por otro lado, en la tesis de Achille Donato Giannini los fines extrafiscales de los tributos no tienen relevancia jurídica. A su juicio, considerando que la naturaleza jurídica del tributo es esencialmente fiscal, son extraños a la misma sus fines extrafiscales. Estos fines, refería el autor, les interesan fundamentalmente a los economistas o a los políticos, no a los juristas. No obstante, la tesis sobre la naturaleza jurídica exclusivamente fiscal del tributo resulta infundada en el actual contexto de intervencionismo estatal en la economía y en la vida social.⁵¹

En el contexto descrito aparece la Escuela Napolitana, la misma que postula que los tributos no solo están en condiciones de perseguir fines extrafiscales, sino que es también competencia y deber del Estado tener en cuenta su incidencia en la redistribución de la riqueza y en la igualdad de hecho. No acoge, por consiguiente, las tesis de Giannini y Griziotti, las que actualmente pueden considerarse superadas debido a la gran influencia de Andrea Amatucci, quien confirma la validez de la tendencia a reconocerles relevancia jurídica a los fines extrafiscales de los tributos; teoría reafirmada por el doctrinario Raffaele Perrone Capano, autor que insiste en la naturaleza de apoyo a la actividad financiera pública, en la relación entre los principios de capacidad contributiva y progresividad, y naturalmente, en los fines extrafiscales de los tributos.⁵²

Actualmente los efectos del reconociendo de los fines extrafiscales de los tributos concluyen que: a) el tributo no es exclusivamente un medio financiero. Su naturaleza de prestación obligatoria y su relación directa con los fines del Estado y con la actividad de los particulares confirman que constituyen un instrumento fundamental de intervención del Estado en la economía; b) las leyes que instituyen tributos extrafiscales, si bien tienden a que no se realice el hecho generador, implican que cuando el mismo acaece y se origina la obligación de pagar el tributo, cumplen la función financiera. A la vez, su finalidad pretende fines extrafiscales; c) en consecuencia, no es posible calificar los tributos como meramente fiscales o meramente extrafiscales.⁵³ En ese contexto, la doctrina contemporánea coincide en que todo tributo persigue, a un mismo tiempo, fines fiscales y extrafiscales, o viceversa.

Basaldúa aplica la teoría expuesta enfocada a los tributos al comercio exterior, y cita a Giannini para expresar que el ámbito en el que de modo más amplio e intenso se

⁵¹ *Ibíd.*

⁵² *Ibíd.*, 87.

⁵³ *Ibíd.*, 90.

manifiesta el fenómeno del impuesto dirigido a objetivos no fiscales es el de los tributos al comercio exterior. Los tributos fiscales tienen por única finalidad aumentar los ingresos del Estado.⁵⁴ Grizzioti expresa que los tributos al comercio exterior son fiscales cuando gravan las mercancías de producción extranjera o mercancías extranjeras con un derecho igual al impuesto de fabricación sobre los productos nacionales.

En desacuerdo con el autor anterior, Giannini expresa que los tributos al comercio exterior -extrafiscales o proteccionistas- se dirigen a obstaculizar, si se trata de derechos de importación, la introducción de mercancías extranjeras en territorio del Estado, para proteger adecuadamente la industria nacional frente a la consecuencia extranjera. O a impedir la salida del territorio de cosas necesarias al consumo del interior de ese Estado. Grizzioti afirma que son protectores cuando gravan las mercancías que se producen en el país en medida que excede los eventuales impuestos de fabricación. Alega, finalmente que los tributos al comercio exterior, para satisfacer su fin económico, deben limitar la importación de las mercancías extranjeras en detrimento de su ingreso fiscal.

Los dos doctrinarios coinciden en sus aseveraciones al afirmar que generalmente prevalece la finalidad extrafiscal sobre la fiscalista. Basaldúa, por su parte, expresa que por lo menos en los Estados que ha logrado un cierto grado de desarrollo, prevalece netamente la segunda finalidad. La finalidad de los derechos de aduana puede ser diversa, ya que pueden perseguir tanto objetivos rentísticos, recaudatorios o fiscales como de política económica o extrafiscal.⁵⁵

Ahora bien, al hacer el análisis desde la perspectiva del derecho tributario, se puede considerar que la finalidad del aporte de ingresos constituye uno de los fundamentos de mayor divergencia dentro de la doctrina aduanera, puesto que el tributo al comercio exterior o derecho de aduana se pensaría, en inicio, que se debe subsumir a las exigencias y requerimientos del concepto de tributo. El tributo -por naturaleza- tiene una finalidad recaudatoria, se entiende que si su finalidad principal no radicaría en la obtención de ingresos para las arcas del Estado, no se podría denominar tributo. En esa discusión los tributos aduaneros podrían ser una herramienta de política macroeconómica, establecidas desde la óptica formal del impuesto, pero en realidad no tendrán el carácter de una obligación tributaria.⁵⁶

⁵⁴ Xavier Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 78.

⁵⁵ *Ibíd.*, 77.

⁵⁶ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 144.

Camacho Rueda, que analiza el tema desde una perspectiva tradicional, considera que los tributos al comercio exterior no pueden verse como tal sino en cuanto consiguen finalidades fiscales, puesto que cuando se buscan finalidades económicas no se está frente a un impuesto propiamente dicho. Sobre lo mismo, Morselli afirma que los tributos aduaneros tienen una función fundamental, que es la de aplicarlos para fines fiscales, de modo que proporcionen al fisco dinero y se busque incluso que no se disminuyan de forma considerable las importaciones; aunque no descarta la posibilidad de que existan tarifas protectoras. Doctrinarios como Berr y Tremeau consideran que históricamente los derechos de aduana no se utilizaban en realidad para engrosar los tesoros públicos, sino ante todo para proteger la producción interna.⁵⁷

Pardo Carrero concluye que es connatural al concepto de tributo su aspecto material, expresado en los recursos que consigue el Estado para atender todas sus funciones, siendo la finalidad relevante de todo tributo la obtención de ingresos para el Estado. Sin embargo, no es universalmente aceptado que un tributo pueda convertirse únicamente en una herramienta propia de la hacienda pública, sino que comparta fines propios de política económica, sin que aquello desconozca su carácter fiscal o recaudatorio.⁵⁸

Aunque hoy en día la extrafiscalidad tributaria ya no es objeto de discusión en la doctrina, es importante mencionar que existe una correlación entre los fines meramente recaudatorios y los fines proteccionistas o regulatorios, poniendo énfasis en que la extrafiscalidad no es un asunto nuevo para el derecho tributario, que se ha preocupado de estudiarlo ampliamente, y lo es menos aún para los tributos al comercio exterior, que han sido utilizados con fines u objetivos distintos a los puramente recaudatorios, situación que es tan antigua como el tributo mismo.

Autores clásicos del derecho tributario, como Hensel, reconocen que los tributos al comercio exterior pueden ser puramente fiscales o solamente protectores, o bien reunir ambos caracteres; de hecho, ni en todos los tiempos ni en todos los lugares estos tributos se han establecido con una sola finalidad, pudiéndose afirmar que dentro de un mismo país los tributos aduaneros pueden estar cumpliendo funciones diferentes, de índole fiscal y extrafiscal.

Según Pardo Carrero, que cita a Tipke, el derecho tributario moderno está concebido con una doble finalidad, toda vez que no sirve exclusivamente para la

⁵⁷ *Ibíd.*, 146.

⁵⁸ *Ibíd.*, 149.

obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue encauzar la economía, entre otros objetivos. Este autor concluye que es un hecho que los derechos de aduana compartan ambas finalidades, fiscal y de política económica, prevaleciendo una sobre otra dependiendo del momento histórico y la coyuntura económica, situación que hoy es perfectamente aceptada sin desnaturalizar el carácter tributario de los derechos de aduana.⁵⁹

En el criterio personal de este tesista, tanto las finalidades fiscalistas como las extrafiscalistas son fundamentales e importantes para el beneficio del Estado, para su participación en un ámbito de reciprocidad entre Estados que ejercen el comercio internacional o de zonas portuarias que se benefician de la aplicación de las normas jurídicas relativas al cumplimiento de las dos finalidades de los tributos al comercio exterior. En suma, se puede afirmar sin temor a error alguno que hoy los derechos aduaneros comparten su doble finalidad, con independencia de cuál sea la más importante en un momento determinado;⁶⁰ sin embargo, la finalidad extrafiscal ha ido ganando terreno en el ámbito de la regulación del comercio exterior.

1.3. Clasificación de los tributos al comercio exterior

Tomando en consideración el origen y la finalidad que persiguen los tributos al comercio exterior, la doctrina ha coincidido en que existe una falta o ausencia de uniformidad en cuanto a una clasificación específica.⁶¹ En ese sentido, Basaldúa explica que conviene explicar la clasificación de los tributos al comercio exterior en dos grandes grupos: el primero, que se refiere a “los tributos al comercio exterior en sentido propio”; y, el segundo se refiere al grupo que los denomina “los demás tributos al comercio exterior”.⁶² El autor mencionado distingue a los tributos que tienen por presupuesto de hecho exclusivo las importaciones y exportaciones, que serían los pertenecientes a la primera clasificación, de aquellos otros que, si bien se perciben con motivo o con ocasión de aquellas, su objeto principal no sea gravar esas operaciones.

Se inicia entonces con la primera clasificación, los tributos al comercio exterior en sentido propio o, según el autor, también entendidos como tributos aduaneros o tributos al comercio exterior propiamente dichos, por su relación directa y propia con el comercio exterior; se entiende que agrupa a aquellos tributos cuyo hecho gravado

⁵⁹ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 150.

⁶⁰ *Ibíd.*, 147.

⁶¹ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 99.

⁶² Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 61- 2.

exclusivo o principal está constituido por la realización de hechos jurídicos que se denominan las importaciones y las exportaciones.⁶³

Esta primera clasificación abarca a los tributos aduaneros o derechos aduaneros, derechos *antidumping*,⁶⁴ derechos compensatorios. Se abordará someramente cada uno de los tributos mencionados, a excepción de los derechos aduaneros, que se los analizará a profundidad en el punto 2.3 al hacer referencia a su clasificación específica.

Respecto a los derechos aduaneros, también denominados tributos aduaneros, derechos de aduana o aduaneros, se dividen en varias categorías. La primera, según el hecho gravado, se refiere a los derechos de importación y derechos de exportación; la segunda, según la finalidad, que se refieren a los tributos fiscales y a los tributos extrafiscales; la tercera, según se impongan de manera unilateral o negociada en los derechos autónomos y los derechos convencionales; la cuarta, según la base imponible en derechos *ad valorem* y específicos; la quinta clasificación se analiza según la situación en que se origine su imposición en derechos ordinarios y extraordinarios; la sexta clasificación se refiere *según su alcance* en generales y especiales; y, finalmente la séptima clasificación se analiza según se diferencie por el origen o procedencia en discriminatorios y no discriminatorios.

Los derechos *antidumping* son los que gravan la competencia desleal.⁶⁵ Según Pardo Carrero, estas conductas son rechazadas por cuanto atentan contra la libertad de competencia o pueden tender a la creación de monopolios en la industria o la producción de un país; son usadas de manera temporal y solo hasta que la medida resarza el daño causado⁶⁶ dentro del comercio internacional.⁶⁷ Basaldúa los clasifica⁶⁸ y advierte que, adicionalmente, pueden ser una mera excusa para impedir o dificultar las importaciones, a pesar de que no se reúnan los requisitos legales para la imposición de

⁶³ *Ibíd.*, 61.

⁶⁴ El *dumping* consiste en que, cuando desde un país o territorio aduanero se exportan mercancías a un precio inferior a su valor normal, esto es, a un precio inferior a aquel al cual se venden en el mercado interno del país importador o de terceros países, o incluso a un valor inferior al costo de producción de las mencionadas mercancías. *Ibíd.*, 63.

⁶⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 93.

⁶⁶ Pardo Carrero explica que el *antidumping* tiene por objeto corregir la anomalía causada en el mercado por lo que su fijación debe servir para cubrir el monto del daño, pero no para crear un perjuicio injustificado a los involucrados con el producto del objeto de *dumping* o un subsidio irregular a los productores nacionales afectados. *Ibíd.*, 94.

⁶⁷ *Ibíd.*

⁶⁸ La clasificación de los derechos *antidumping* se la ha determinado en cuanto a su duración en *dumping* persistente o sistemático y un *dumping* ocasional o esporádico; y, en cuanto a su finalidad, por su efecto nocivo, en depredatorio; a continuación, una breve explicación. Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 297.

esos derechos. Este mismo autor menciona que estas medidas de defensa contra las prácticas desleales también son cuestionadas por su utilización desleal.

En cuanto a los derechos compensatorios, estos tienen por finalidad contrarrestar los efectos de las subvenciones o subsidios otorgados por los Estados exportadores. Pardo Carrero considera que por subvención o subsidio han de entenderse las ayudas económicas o financieras, directas o indirectas, que el Estado, o en general el denominado sector público, otorga a las empresas o a las actividades privadas nacionales.⁶⁹ Basaldúa conceptúa la existencia de los subsidios o subvenciones⁷⁰ como los beneficios que confieren los gobiernos de los países a empresas o sectores con miras a facilitar o reducir de manera artificial, directa o indirectamente el precio a sus exportaciones.⁷¹

Muy brevemente se hará referencia a los otros tributos que gravan el comercio exterior. En la experiencia argentina se dividen en varias tasas, la primera es la *tasa de comprobación*, que se ejecuta cuando la aduana verifica que las mercancías importadas cumplan con su fin específico, sin variar su naturaleza y sin afectar a la producción nacional.⁷² La segunda tasa es de *servicios extraordinarios*, que se trata de un tributo retributivo que procura compensar las erogaciones que se originan por una tarea excepcional realizada por el servicio aduanero, a pedido del interesado, con motivo de una operación sujeta a control aduanero.⁷³ La tercera es la *tasa de almacenaje*, la que se refiere al tributo que grava el depósito de la mercadería introducida en almacenes administrados por la aduana, que se constituye en una agencia depositaria y debe ser retribuida por el servicio que presta. Cabe mencionar que no se trata de un servicio propio de la aduana, pero en caso de que lo preste necesita cubrir sus gastos operativos o administrativos.⁷⁴

⁶⁹ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 328.

⁷⁰ En cuanto a la clasificación de los derechos compensatorios que, existen dos tipos de subvenciones generales, las subvenciones a la exportación y las subvenciones internas. Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 95.

⁷¹ *Ibíd.*

⁷² Se expone un ejemplo, en el caso de que la importación para consumo de una mercancía se hubiera resultado beneficiada una franquicia de los tributos aduaneros, con la condición de que se la afecte a un destino determinado, el servicio aduanero debe cerciorarse de que tal destino se cumple. *Ibíd.*, 364.

⁷³ Es el caso de una verificación aduanera de mercancía que ha de realizarse en días inhábiles administrativos o en nuestro caso feriado o fuera del horario normal. Esta tarea realizada por agentes aduaneros en condiciones inusuales impone una compensación monetaria tendiente a compensar a dichos agentes que prestan sus servicios. *Ibíd.*, 366.

⁷⁴ Esa tasa mantiene dos figuras; la primera, cuando la mercancía es ingresada a su arribo del exterior o salida y se trate de recintos en los que la aduana asumiere la calidad de depositaria; y, cuando la

En cuanto a la denominada *tasa de estadística*, históricamente las aduanas eran quienes recolectaban los datos necesarios para el conocimiento de lo que se importa o se exporta; el costo de esa actividad administrativa⁷⁵ es lo que se conoce como servicio de estadística, incorporándose dentro de los tributos como una especie de tasa.⁷⁶ Es considerada una tasa de interés público, pues no beneficia únicamente a comerciantes y a industriales, resultado indispensable para la propia administración del Estado.

Rafael Bielsa afirma que la tasa de estadística es un impuesto, pues no debe llamarse tasa a la contribución para la estadística, porque es de interés fiscal, pero no es un servicio diferencial que se preste al contribuyente. Basaldúa asevera que cualquiera que fuere el caso, de tratarse de una tasa propiamente dicha, su importe debe relacionarse directamente con el costo del servicio prestado, en la medida en que lo supere; el exceso tendrá la naturaleza de un impuesto y no de una tasa.⁷⁷

En cuanto a las contribuciones especiales impuestas al comercio exterior, Basaldúa afirma que son muy esporádicas y han sido limitadas en su aplicación por diversos aspectos. Menciona que suelen establecerse con destinos específicos, como promover ciertas actividades o asegurar la financiación de determinados organismos.⁷⁸

Las doctrinas profundizan las clasificaciones de los tributos al comercio exterior de forma diversa y variada, esto se debe a la dinámica propia de la materia aduanera, ocasionando hasta los actuales momentos posibles variaciones en sus contenidos. Se debería realizar un esfuerzo por unificar los criterios clasificatorios para futuras investigaciones que versen sobre el tema.

1.4. Naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior

La doctrina jurídica ha tenido diferentes posturas referentes al tema planteado, esta investigación se concentrará en determinar la naturaleza jurídica de los *tributos al comercio exterior en sentido propio*, que se los identifica generalmente como tributos aduaneros. En ese sentido, frente a la clasificación tripartita de los tributos, la mayoría de autores entienden que se trata de impuestos con algunas particularidades que se detallan a continuación.

mercancía fuere sometida a destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, constituyéndose de igual manera en depositaria. *Ibíd.*, 368.

⁷⁵ *Ibíd.*, 353.

⁷⁶ *Ibíd.*, 357.

⁷⁷ *Ibíd.*, 360.

⁷⁸ *Ibíd.*

Una parte de la doctrina, encabezada por Griziotti, considera que “el impuesto se reserva conceptualmente para los tributos con fines fiscales”;⁷⁹ en consecuencia, de aquello Louis Trotabas sostiene que “los caracteres particulares y el régimen propio de los tributos al comercio exterior dan a esta materia una independencia y una autonomía que la elimina del estudio del impuesto”;⁸⁰ Antonio Márquez expresó que tributos al comercio exterior son impuestos con fines no fiscales, que no forman parte de nuestro sistema impositivo propiamente dicho y que, en su consecuencia, no han de ser armonizados con los impuestos fiscales”.⁸¹

Por otra parte, Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala, González García y Villegas concuerdan en que los tributos aduaneros son impuestos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente; en ese sentido, Pardo Carrero observa que aun cuando el fin principal del derecho de aduana no sea el de recaudo, no por ello pierde su finalidad fiscal.⁸² Es indudable que los tributos aduaneros se acoplan o subsumen de manera perfecta en la categoría de impuestos, puesto que se lo recauda de todo aquel que realice importaciones. Para que ingrese a un territorio aduanero la administración cobrará los derechos que se han de pagar.⁸³

Basaldúa plantea una solución a la discusión realizada, partiendo de que si los tributos al comercio exterior son impuestos, depende básicamente del concepto que se tenga de tributo denominado impuesto, si en la definición de impuesto se incluye como elemento esencial la finalidad de obtener un recurso o la necesidad de que el tributo se atenga al principio de capacidad contributiva, entonces no cabe sino contestar que los derechos de aduana no serían impuestos; si, por el contrario, se parte de un concepto amplio de impuesto, que no se limite a las imposiciones con fines financieros o fiscales, sino que abarque a aquellas establecidas con fines extrafiscales, se puede considerar a los tributos al comercio exterior como impuestos.⁸⁴

Pardo Carrero concluye que los tributos aduaneros se acoplan o subsumen de manera perfecta en la categoría de impuestos, siendo ingresos ordinarios de derecho público que son de titularidad del Estado, configurándose el concepto de que los tributos al comercio exterior son los impuestos ocasionados con motivo de la

⁷⁹ *Ibíd.*, 82.

⁸⁰ *Ibíd.*

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 176.

⁸³ *Ibíd.*

⁸⁴ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 82.

importación para el consumo de mercancía a un territorio aduanero, que se expresa como arancel y se establece de acuerdo a la regulación de la Organización Mundial del Comercio, OMC.⁸⁵

Es fundamental mencionar que Gual Villalbí considera que los tributos al comercio exterior pueden ser considerados impuestos *sui géneris*, puesto que se trataría de una naturaleza particular, ya que no les son aplicables todos los principios que se predicán en relación con los impuestos en general, como por ejemplo, y como se detallará más adelante, el principio de legalidad, el de reserva de ley, el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad; aspecto que es ampliamente aceptado por Pardo Carrero, Basaldúa y Montaña Galarza.

Adicionalmente, la doctrina jurídica afirma que a los tributos al comercio exterior, en cuanto a su naturaleza jurídica, se los podría ubicar dentro de los impuestos indirectos;⁸⁶ que, dicho sea de paso, los impuestos directos son los que gravan la renta y el patrimonio; mientras que los impuestos indirectos gravan las entregas de bienes, ya sean habituales o empresariales y las prestaciones de servicios. A los indirectos se les aplica el efecto tributario de la traslación, se los puede transferir por el contribuyente a un tercero, a quien impropiamente se lo denomina contribuyente de hecho.⁸⁷

Pardo Carrero propone igualmente un análisis muy interesante sobre la naturaleza jurídica de los tributos aduaneros en relación a su ubicación como una obligación *propter rem*, anota que esta locución proviene del latín y significa ‘a causa o por razón de la cosa’; acogiendo una definición propuesta por Guillermo Ospina. Las obligaciones *propter rem* se podrían definir como aquellas que surgen para el deudor propietario de un bien del cual el acreedor tiene un derecho real, por lo que el deudor debe ejecutar una prestación en razón y en la medida de este derecho real del acreedor.⁸⁸

En ese sentido, tanto Basaldúa como Pardo Carrero⁸⁹ analizan la naturaleza jurídica de los tributos aduaneros como *cargas reales*.⁹⁰ Se entiende a las cargas reales como la unión entre un derecho real y uno de carácter crediticio, concepción por la cual el propietario del bien debe soportar la carga en favor del titular de la misma y hasta el

⁸⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 178

⁸⁶ Por ejemplo, como lo afirma Basaldúa citando a Armella, que señala que “es una opinión común que los impuestos aduaneros están comprendidos en la clasificación general de los impuestos indirectos al consumo, por cuanto los mismos son trasladables económicamente al consumidor”. Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 23.

⁸⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario* (Quito: CEP, 2014), 26.

⁸⁸ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 304.

⁸⁹ *Ibíd.*, 296.

⁹⁰ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 81.

total del valor del respectivo bien, por efectos de la existencia del derecho crediticio en que se manifiesta la carga.⁹¹

La expresión carga real se refiere a un gravamen sobre una cosa, Pardo Carrero afirma que con relación al tributo aduanero se ha sostenido que frente al Estado acreedor no se encontraría el deudor, sino una cosa; por esa razón no se estaría en esencia hablando de una obligación jurídico-tributaria, sino que se estaría frente a una carga que recae sobre el objeto sometido al tributo,⁹² la misma que debe satisfacerse, constituyendo un derecho real que posee la administración aduanera sobre la mercancía, afirmando que el tributo aduanero se explicaba como una responsabilidad personal del deudor del gravamen y una deuda real sobre la mercancía a favor de la aduana.

Aterrizando el pronunciamiento anterior al presente estudio, se diría que por efecto de la importación y exportación el Estado adquiere un derecho real sobre la mercancía que se manifiesta en su posibilidad de impedir su ingreso, retenerla, exigir el pago de los tributos aduaneros a cargo de quien tenga la titularidad o la posesión de la mercancía y de todos los demás sujetos que están obligados a respetarlo.

En definitiva, los tributos aduaneros son impuestos *sui generis* ubicados dentro de la clasificación del tributo como impuestos indirectos, considerados como una carga real y concatenados con la idea de que las obligaciones *propter rem*, que se definen como aquellas que surgen para el sujeto pasivo o deudor propietario de un bien del cual el acreedor o Estado tiene un derecho real.

2. Tributos aduaneros

2.1. Concepto de tributos aduaneros

Dar un concepto de tributos aduaneros dotado de validez general presenta múltiples obstáculos debido a su amplitud conceptual. Pardo Carrero propone una definición de tributos aduaneros en el sentido de que son los “impuestos ocasionados con motivo de la importación (exportación) para consumo de mercancía a (desde) un país o territorio aduanero, que se expresan como arancel y se establecen conforme la regulación de la OMC”.⁹³ Alais los conceptúa como los impuestos que tienen como objetivo el tráfico de mercaderías.⁹⁴

⁹¹ *Ibíd.*, 297.

⁹² *Ibíd.*

⁹³ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 105.

⁹⁴ Alais, “Los impuestos aduaneros argentinos”, 201.

Ibáñez Marsilla, Jarach, Carvajal Contreras, Villalbí, entre otros, consideran que la locución tributos aduaneros corresponde a las exacciones de carácter tributario que se cobran con motivo de las operaciones del comercio exterior,⁹⁵ es decir, de todos los gravámenes que no tengan la condición de impuestos internos,⁹⁶ sino a los impuestos aduaneros⁹⁷ que engloban los gravámenes a la importación y a la exportación de bienes o mercancías⁹⁸ que conforman el arancel aduanero.⁹⁹

Sin embargo, existen autores como Polo Bernal, Cutrera, Fernández Lalanne, Basaldúa, Pardo Carrero, entre otros, que consideran que la expresión derechos de aduana se reserva para para designar al impuesto típico que se exige con ocasión, únicamente, de la importación de mercancías,¹⁰⁰ definiéndolos como un impuesto sobre el movimiento y el tráfico de bienes que se encuentran en los confines del territorio del Estado para entrar o transitar por el mismo, y sobre los cuales el Estado toma su parte para atender a las necesidades públicas o para un determinado intento de política comercial”¹⁰¹.

Tanto las expresiones tributos aduaneros como derechos de aduana se refieren a las prestaciones patrimoniales de carácter público que se recaudan en virtud de las operaciones del comercio exterior, específicamente son impuestos a la importación y a la exportación. Para efectos de la presente investigación, al referirse a tributos aduaneros englobará ambos aspectos.

2.2. Características de los tributos aduaneros

En este punto tendremos ocasión de reflexionar y relacionar el concepto de tributo con las características que deben tener los tributos aduaneros. Es claro entender y deducir que los tributos aduaneros tienen la característica de ser una prestación patrimonial generalmente de naturaleza pecuniaria por el efecto de la importación o exportación de una mercancía a un territorio aduanero del cual se produce una exacción dineraria o de carácter patrimonial. En el caso de los tributos aduaneros, se la identifica al momento de la valoración aduanera mediante el método *ad valorem*, que consiste en

⁹⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 7.

⁹⁶ Santiago Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana, análisis a la luz de su aplicación internacional* (Madrid: TARIC, 2010), 193.

⁹⁷ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 373.

⁹⁸ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 549.

⁹⁹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 69.

¹⁰⁰ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 7.

¹⁰¹ Pedro Gual Villalbí, *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio* (Barcelona: Juventud, 1943), 196-7.

un porcentaje del valor de la mercancía en dinero, calculado de acuerdo con las reglas suministradas por el Código de Valor de la OMC,¹⁰² de igual manera, existen los derechos específicos que se calculan sobre la base de un importe fijo por cantidad, por ejemplo, 100 dólares por tonelada. En aplicación de aquellos métodos de valoración se establecerá la cuantía del tributo a pagar mediante una prestación de carácter patrimonial, mediante la determinación y establecimiento de un valor de la mercancía en dinero.

De igual forma, los derechos de aduana deben ser tributos *establecidos por un ente estatal a través de la ley o de una fuente legal*. Para fundamentar la afirmación propuesta, en primer lugar, es necesario anotar qué es una ley y el valor que tiene dentro de un determinado sistema jurídico. Según Troya Jaramillo, la ley es fuente de singular significación en el derecho tributario, y con acertada razón afirma que es el sustento para la creación, modificación y supresión de tributos y para definir sus principales elementos, los que constituyen soporte de la seguridad jurídica. Este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido, principio de reserva de ley.¹⁰³

Consecuentemente, los tributos aduaneros deben ser una obligación que consagra la ley, pagar los tributos por el ingreso de una mercancía dentro de un territorio aduanero, sin que exista ningún tipo de contraprestación, por lo que es claro que se establece desde una naturaleza coercitiva de carácter personal constante en la ley.

Uno de los fundamentos del Estado de derecho es la legalidad en la que sustenta su funcionamiento y la actividad, pues en efecto, los ordenamientos jurídicos contienen disposiciones constitucionales que determinan la regulación de ciertas materias necesariamente por ley.¹⁰⁴ En este caso se ubica que el principio de reserva de ley debería regir a los tributos aduaneros.¹⁰⁵ Por su parte, Montaña Galarza considera que la reserva de ley cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo como son los supuestos en que se origina el deber de pagar un tributo, quién, cuánto, cómo y a quién se está obligado a pagar.¹⁰⁶

Es en este momento en que se estresa el escenario puesto que dentro del sistema jurídico ecuatoriano, en el caso de los aranceles, la creación y la fijación de sus niveles

¹⁰² Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 549.

¹⁰³ Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario*, 100.

¹⁰⁴ Sainz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*, 171.

¹⁰⁵ María Alejandra Salas Febres, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en *Temas actuales de derecho tributario*, ed. Eusebio González García (Barcelona: Bosh, 2005), 42.

¹⁰⁶ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución de 2008”, Foro, n. °15 (2011), 61.

son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.¹⁰⁷ Se puede dilucidar que para que los tributos aduaneros tengan en su naturaleza la categoría de tributos deben estar en absoluta concordancia con el principio de legalidad y reserva de ley que regulan objetivamente el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y las tarifas por medio de una ley emanada por un parlamento o asamblea; caso contrario se los podría considerar, a los tributos aduaneros, como algún tipo de ingreso público o específicamente como una prestación patrimonial coactiva de carácter no tributario.¹⁰⁸

Por esa razón, se considera que aplica la característica de que son delegados al ejecutivo, sin que ello signifique que perderían la categoría de tributos, sino que el congreso, parlamento o asamblea, que en un sistema democrático representa al pueblo, no legisla sobre los elementos cuantificadores de los derechos de aduana, situación que obliga a pensar de entrada que en la práctica se cumple relativamente el principio de reserva de ley en los tributos aduaneros.¹⁰⁹

Pardo Carrero indica que los tributos aduaneros son creados por el Estado (por el ejecutivo) o por una comunidad supranacional facultada para el efecto, en este caso se destaca la existencia de los acuerdos o tratados de integración, los mismos que suponen la existencia de un solo territorio aduanero que subsuma el territorio de los países miembros. En el caso de los tributos aduaneros, por regla general del derecho tributario, la facultad de crear o modificar los tributos recaerá en el poder tributario que lo detenta el Estado por medio de su legislatura, y como se ha identificado en el caso particular analizado, el poder tributario recae en el Ejecutivo. Por otra parte, queda claro que no todos los organismos de carácter supranacional tienen la facultad de crearlos o modificarlos; para ello se requiere una disposición expresa prevista en un tratado ratificado, así como la expresión de la voluntad soberana emanada directamente del elector popular.

Se considera entonces que los tributos aduaneros tienen como característica que son una prestación patrimonial, que generalmente es de naturaleza pecuniaria, anhelando el cumplimiento de la obligación tributaria mediante el dinero, establecido

¹⁰⁷ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 305.- Aranceles.- La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.

¹⁰⁸ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 126.

¹⁰⁹ En concordancia con lo anotado, la *Constitución de la República del Ecuador*, en su art. 132 dispone: (...) Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...) 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados; norma que hubiera sido perfecta si hubiera considerado sin menos cabo de los impuestos aduaneros.

relativamente por una ley y delegado al Ejecutivo, que contiene una naturaleza coercitiva y es de carácter personal.

Con todo lo anotado en los párrafos anteriores, se plantea la problemática de la presente investigación evidenciándose la presunta falta de adecuación de los tributos aduaneros al principio de legalidad y reserva de ley, que desde esta visión quedarían disminuidos, relegados o degradados, puesto que su creación no es analizada ni debatida por el parlamento o asamblea, ocasionando que no cumpla con todas las características exigidas en estricto cumplimiento de los principios referidos. En este caso, para que se pueda aceptar que los tributos aduaneros tengan la categoría de tributos, la ley debe fijar directamente el hecho imponible, los sujetos, la base gravable y las tarifas.

Se concluye que en cuanto a las características de los tributos en general, los tributos aduaneros no se adecúan o configuran en su totalidad, puesto que, en efecto son una prestación patrimonial que generalmente se hace en dinero, son una obligación coactiva y de carácter personal; pero en cuanto a su establecimiento, se plantea la primera problemática investigativa, que se identifica con la delegación constitucional al Ejecutivo para la creación y modificación de los aranceles; siendo que los tributos nacen y se modifican en una ley, así como se integran sus elementos configuradores.¹¹⁰

2.3. Clasificación de los tributos aduaneros

La doctrina tributaria se ha encargado de clasificar a los tributos aduaneros desde diferentes perspectivas, Carvajal Contreras¹¹¹ y Basaldúa¹¹² proponen una clasificación metodológica muy interesante, en la cual se podrá especial énfasis en la clasificación por su base imponible, que se explica a continuación.

La primera, *según el hecho gravado*, refiriéndose a la importación y exportación que usualmente se configuran al momento de la circulación de mercancías por medio de varios territorios.¹¹³ Esta clasificación tiene como eje central el tráfico internacional por medio del fenómeno del desplazamiento y el comercio exterior que tiene lugar cuando las mercaderías se ponen en movimiento, cuando entran y salen de los territorios aduaneros.¹¹⁴ Pardo Carrero considera que el tráfico internacional de la mercancía

¹¹⁰ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 122.

¹¹¹ Carvajal Contreras propone la clasificación de los tributos aduaneros de acuerdo a las siguientes características: por su finalidad; por su régimen aduanero; por su gravamen; por su naturaleza y por su forma de pago. Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 374.

¹¹² Se hace referencia a lo expuesto en el punto 1.4.

¹¹³ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 374.

¹¹⁴ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 368.

deviene como elemento necesario o esencial para la aplicación de la normativa aduanera, y también para que se configure el hecho generador de los tributos aduaneros.¹¹⁵

La segunda, *según la finalidad*, se refiere a los tributos fiscales y a los extrafiscales. En relación a los primeros, la fiscalidad tiene un origen impositivo por naturaleza, es decir, cuando el Estado los aplica con el fin de tener un ingreso para el cumplimiento de sus objetivos.¹¹⁶ En cuanto a los segundos, buscan proteger a su economía interna y blindar su industria, garantizando el cumplimiento del principio de legalidad;¹¹⁷ Santiago Ibáñez Marsilla los destaca como una medida de protección de la producción interna frente a la procedente del exterior,¹¹⁸ afirma que no buscan una recaudación abultada sino que se encaminan a lograr objetivos en el marco de la política económica.¹¹⁹

La tercera, *según se impongan de manera unilateral o negociada* en derechos autónomos y derechos convencionales. Los primeros se establecen unilateralmente por el Estado; los segundos se establecen como fruto de la negociación bilateral o multilateral de varios Estados.¹²⁰

La cuarta, según la base imponible en derechos *ad valorem* y específicos, los primeros consideran un porcentaje del valor de la mercancía en dinero y los segundos¹²¹ se calculan sobre la base de un importe fijo por cantidad, peso o volumen.¹²² Pardo Carrero afirma que la regla general de aplicación son los derechos *ad valorem*.¹²³

Carvajal Contreras subdivide a la presente clasificación en cinco tipos: *valor real o positivo*, que es el efectivo de compra, al que se adquieren las mercancías; *valor normal o teórico*, que es el hipotético, el que debería ser; *el valor según el precio oficial o estimado*, es el que el Estado determina como valor de la mercancía; *el valor comercial*, que es el consignado en el documento comercial, el que tienen en el

¹¹⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 268.

¹¹⁶ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 374.

¹¹⁷ José Osvaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria* (Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002), 214.

¹¹⁸ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 24.

¹¹⁹ *Ibíd.*

¹²⁰ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 74.

¹²¹ Pardo Carrero expone un ejemplo cuando calcula sobre la base de un importe fijo por cantidad, por ejemplo, 100 dólares por tonelada. Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 119.

¹²² *Ibíd.*

¹²³ *Ibíd.*

comercio las mercancías; y *el valor de transacción*, es el realmente pagado o por pagar por las mercancías adquiridas.¹²⁴

Santiago Ibáñez Marsilla señala que es importante fijar reglas que permitan atribuir a un hecho concreto de la realidad (la introducción de mercancías en un territorio) una consecuencia jurídica tributaria (la obligación de ingresar una determinada cuantía en concepto de impuesto), esa cuantificación, que se convierte en la base imponible, que puede efectuarse partiendo de una magnitud física de la mercancía que es objeto de la importación, o partiendo del valor de esa mercancía¹²⁵ y, consecuentemente, aplicando la tarifa correspondiente.¹²⁶

En la actualidad es conocido que se aplica de forma generalizada el método *ad valorem*, debido a que la diferencia en razón del valor permite dotar de progresividad a este tipo de imposición, posibilita una mayor elasticidad de la figura impositiva como fuente de ingresos en favor del erario público y permite un mejor control respecto a la neutralidad económica de la figura impositiva. Sin embargo, en cuanto al método de los derechos específicos, conduce a una imposición regresiva, impide una real valoración de las mercancías y, al producirse la desconexión entre el nivel de imposición y valor, es prácticamente imposible lograr la neutralidad del impuesto.¹²⁷

Consecuentemente, la determinación *ad valorem* no está exenta de problemas. Ibáñez Marsilla afirma que la determinación de un valor para las mercancías no es un proceso objetivo sino abstracto, no hay una ley física que determine el valor de una mercancía, de ahí que resulta complicado que el valor que se atribuya sea suficientemente satisfactorio para todas las partes de la relación, ocasionando resquicios para la apreciación subjetiva de quien realiza esta operación. Los sujetos pasivos buscan que el valor se minimice y, de otra parte, la administración tenderá a una fijación al alza del mismo, a fin de incrementar la recaudación.¹²⁸

La quinta, según *se origine su imposición* en derechos ordinarios y extraordinarios. Basaldúa expone que cuando se trata de derechos establecidos en situaciones normales, se los denomina ordinarios; en cambio, cuando responden a la necesidad de defenderse frente a importaciones en condiciones de *dumping*, de

¹²⁴ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 374.

¹²⁵ *Ibíd.*

¹²⁶ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 32.

¹²⁷ *Ibíd.* 34.

¹²⁸ *Ibíd.*

subsidios o en volúmenes inusitados que justifiquen las salvaguardias, son extraordinarios.

La sexta, *según su alcance* en generales y especiales; los generales son de amplia aceptación y tienen su naturaleza específica en las operaciones de comercio y desplazamiento de mercancías; los especiales se refieren a los derechos que benefician a ciertos países específicos, se analizan según el trato otorgado en razón de la procedencia u origen de la mercadería, aplicando tarifas especiales.

La séptima, según se diferencie por el origen o procedencia en discriminatorios y no discriminatorios; son discriminatorios aquellos que se aplican con carácter de represalia, generalmente son aplicados cuando existen conflictos diplomáticos entre Estados. Cuando existe algún tipo de discriminación activa se han establecido a nivel regional y mundial medidas comerciales para que no se vea afectado en su mayoría el comercio y el tráfico de mercancías, se los ha denominado *discriminatory duties*.¹²⁹

En el criterio de este tesista, la clasificación *ad valorem* es quizás la de mayor trascendencia dentro de la teoría de los tributos aduaneros, debido a que con la adopción de esta figura valorativa ofrece una mayor eficacia a los ámbitos de la tributación y al comercio internacional, puesto que se determina la medida en que se ejecuta el hecho imponible y se efectúa la capacidad contributiva dentro de la importación, entendiendo que la cuantía a satisfacer de los tributos aduaneros se fija por medio del valor de la mercancía, siendo, a criterio de Berliri, un parámetro simple y real, pues consiste en una magnitud directamente valuable, frente a los derechos específicos que mantienen parámetros complejos en los que la magnitud resulta de la combinación de dos o más elementos.¹³⁰

2.4. Elementos constitutivos de los tributos aduaneros

Como postulado general deberá ser la ley quien señale los elementos esenciales del tributo, es decir, aquellos que determinan el hecho imponible en todos sus aspectos y los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.¹³¹ Los elementos fundamentales y configuradores del tributo y -por ende- de la relación jurídica de la obligación tributaria son los sujetos activos, sujetos pasivos, el hecho generador, la base

¹²⁹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 74.

¹³⁰ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 31.

¹³¹ Salas Febres, "El papel de la jurisprudencia constitucional", 42.

imponible, alcúotas y tarifas; así como las formas de nacimiento, exigibilidad, extinción, y exoneraciones.¹³²

Casás es enfático en mencionar que la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la cualificación y cuantificación de la obligación tributaria,¹³³ así como los relativos a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.¹³⁴ El autor citado propone un análisis referente a los elementos constitutivos del tributo de la siguiente manera:

El hecho imponible o generador.- Paredes, Rodríguez y Cazorla Prieto explican al hecho imponible como una hipótesis jurídica de la cual surge la deuda tributaria,¹³⁵ generando la obligación tributaria; identificando al tributo como índice o materialización de la capacidad contributiva,¹³⁶ y cumpliendo el cometido de definir jurídicamente el elemento cuantificador cuya realización determina a la postre el pago del tributo;¹³⁷ por tanto, el hecho imponible, que en los tributos aduaneros es la importación y exportación, posibilita su determinación y la cuantificación mediante la aplicación de un método de valoración.¹³⁸

La doctrina ha distinguido dos elementos del hecho imponible, el subjetivo y objetivo, dentro de este último se han distinguido cuatro aspectos: el material, el espacial, el temporal y el cuantitativo. El elemento subjetivo consiste en una determinación de la relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material. El elemento objetivo se refiere, en su aspecto material, a si se realizó el acto, hecho o fenómeno establecido por la ley; en su aspecto espacial, si se realizó el hecho imponible en el lugar que determina la ley; en su aspecto temporal, si se cumplió dentro del término que establece la ley; y en su aspecto cuantitativo, se refiere a la medida en que se realizó el hecho imponible.¹³⁹

Es de trascendental importancia diferenciar los conceptos propuestos; en primer lugar, hecho imponible es el hecho económico considerado por la ley sustancial como

¹³² Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, 584.

¹³³ Simposio realizado por la Facultad de Derecho y ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios los días 15 y 16 de octubre de 1986.

¹³⁴ Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, 586.

¹³⁵ Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria* (Ciudad de México: Porrúa, 2001), 165.

¹³⁶ *Ibíd.*, 158.

¹³⁷ Cazorla Prieto, *Derecho financiero y tributario*, 347.

¹³⁸ Humberto Medrano Cornejo, "Hecho imponible y objeto del tributo", en *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Coords. César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez, (Madrid: Marcial Pons, 2008), 88.

¹³⁹ *Ibíd.*, 168.

parte del elemento fáctico de la obligación tributaria; en segundo lugar, hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, en suma, el hecho jurídico tipificado en la norma es lo que crea el impuesto y -por ende- el hecho generador.¹⁴⁰

Plazas Vega afirma que la ocurrencia del hecho legal hipotético (hecho generador) no es suficiente para que se cause o se consolide la obligación tributaria, ante todo, se requiere forzosamente el acaecimiento del hecho imponible, hecho económico que es inmanente a la relación jurídica tributaria cuya relación con el hecho generador bien puede compararse con la que existe entre la causa y efecto; el hecho imponible es causa y el hecho generador es efecto.¹⁴¹

Basaldúa menciona que el hecho generador se halla relacionado con el fenómeno interespatial, dinámico, consistente en la entrada o en la salida de mercaderías del territorio aduanero; específicamente, con el cruce de la mercadería del límite del territorio aduanero, es decir, el paso de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras.¹⁴²

Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible.- Pardo Carrero analiza siete teorías acerca del hecho imponible de los tributos aduaneros, la primera se refiere al cruce de la línea de frontera, afirmando que en ese momento se adquiere la facultad por el Estado de limitar la disponibilidad de las mercancías, de ejercitar el derecho de retención y de imponerle las condiciones idóneas para garantizar el pago de la deuda tributaria.¹⁴³

Como crítica a la teoría planteada, Lozano Serrano menciona que esta tesis no es aceptada por muchos, quienes consideran que el simple paso de la línea de frontera constituye un presupuesto necesario pero insuficiente para determinar el hecho generador de los tributos aduaneros; puesto que el verdadero hecho gravado se produciría cuando la mercadería ingresa a la circulación económica interna.¹⁴⁴

La segunda se refiere a la entrada de la mercancía al territorio aduanero, en esta posición se considera que además del cruce de la línea de frontera se requiere la entrada o ingreso legal de la mercancía al territorio aduanero para que se generen los tributos

¹⁴⁰ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (Bogotá: Temis, 2017), 807.

¹⁴¹ *Ibíd.*, 809.

¹⁴² Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 93.

¹⁴³ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 325.

¹⁴⁴ Carmelo Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* (Madrid: Tecnos, 1998), 37.

aduaneros.¹⁴⁵ La tercera alude al momento de la realización de la declaración de destino a consumo, esta postura se refiere a que el hecho imponible de los tributos aduaneros, además del cruce de la línea de frontera, requiere la voluntad del importador de realizar la declaración de destino a consumo de las mercancías, en virtud de lo cual las mercancías se pueden consumir libremente dentro del territorio aduanero.¹⁴⁶

La cuarta se refiere a que se constituiría el hecho imponible de los tributos aduaneros al momento de la nacionalización de la mercadería, la misma que adquiere un estatus jurídico posibilitando su circulación y justificando el pago de los derechos de aduana.¹⁴⁷ La quinta es la presentación de la declaración de la importación, considerando que la relación aduanera ha nacido desde el ingreso de la mercancía, pero se reserva a la declaración que hace nacer el derecho aduanero, pues aun cuando haya ingresado la mercancía al territorio aduanero, mientras no se declare no surge la obligación del pago del tributo.¹⁴⁸

La sexta afirma que se produce al momento de la aceptación de la declaración y el despacho a consumo de la mercancía, se refiere entonces a que el hecho imponible de los tributos aduaneros lo constituye la declaración de importación aceptada por la respectiva aduana o servicio aduanero y el despacho al consumo de la mercancía al interior del territorio aduanero.¹⁴⁹ Finalmente, la séptima analiza que se aplicaría al momento en que la mercancía se incorpore al mercado interno, de tal forma que pueda circular dentro del territorio aduanero como una mercancía nacional, concluyendo que los tributos aduaneros gravan la importación para el consumo.¹⁵⁰

Se concuerda con Pardo Carrero en el sentido de que no hay consenso ni explicación definitiva ni generalizada respecto del hecho generador de los tributos aduaneros, aun cuando parecería que la teoría más aceptada sea que el hecho imponible de los tributos aduaneros sea el paso de la línea o frontera aduanera o la introducción de mercancías al interior de un territorio aduanero.

Los sujetos obligados al pago.- En primer lugar, el sujeto activo que es el Estado, que impone la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de ella, percibiendo una contribución. Por otro lado, los sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas que deben pagar la obligación tributaria por haberse ubicado dentro de los

¹⁴⁵ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 330.

¹⁴⁶ *Ibíd.*, 331.

¹⁴⁷ *Ibíd.*, 332.

¹⁴⁸ *Ibíd.*, 335.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, 336.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 337.

supuestos de la norma aduanera en relación a la importación y exportación. En el caso ecuatoriano es el Servicio de Aduana del Ecuador.

En cuanto al método o sistema para determinar la base imponible y las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo, se referirá el tema ampliamente en el punto 2.5, profundizando la idea expresada por Ibáñez Marsilla, quien sostiene que la valoración de las mercancías proporciona la base imponible de los tributos aduaneros¹⁵¹ identificando la cantidad que debe liquidarse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía, por la importación o exportación de mercancías.

En conclusión, los elementos subjetivos, cualitativos y cuantitativos de los tributos aduaneros clarifican la relación jurídica tributaria existente en los tributos aduaneros, resaltando la importancia de identificar que los más importantes, sin desmerecer a los demás, son los elementos hecho y base imponible, puesto que de ellos depende la estructura de la obligación tributaria; así como la cuantificación de la obligación tributaria, aspecto que se analiza a continuación.

2.5. La base imponible de los tributos aduaneros

2.5.1. Concepto de base imponible en los tributos aduaneros

La base imponible constituye un elemento esencial del tributo, sobre todo por desarrollar objetivamente la cuantificación de la obligación tributaria. En ese contexto, la doctrina jurídica analiza que la base imponible es una cierta magnitud útil para cuantificar el hecho imponible¹⁵² establecido por la ley;¹⁵³ cuya determinación origina la obligación tributaria;¹⁵⁴ en suma, es la expresión cifrada del hecho imponible.¹⁵⁵ En consecuencia, se asevera que la base imponible cumple dos funciones: determinar la medida de la capacidad contributiva y el hecho imponible,¹⁵⁶ y como plataforma para

¹⁵¹ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 34.

¹⁵² Cazorla Prieto, *Derecho financiero y tributario*, 395.

¹⁵³ César Montaña Galarza, “Importancia de la base imponible, base gravable o parámetro para la determinación tributaria”, en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero (Bogotá: Legis, 2015), 23.

¹⁵⁴ Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, 582.

¹⁵⁵ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 230.

¹⁵⁶ José Ferreiro Lapatza, “Elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en *Tratado de derecho tributario*, Dir. Andrea Amatucci (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 53.

aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo¹⁵⁷ a favor del tesoro público.¹⁵⁸

En efecto, resulta necesario ampliar y profundizar la significación de la base imponible al ser el objeto mismo de la presente investigación. Es así que José Oswaldo Casás considera que la base de medición, llamada también imponible, es la adopción de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación tributaria¹⁵⁹. Acertadamente, el doctrinario citado puntualiza que una vez verificado el hecho imponible se debe cuantificar el mandato de pago, abstractamente definido por la ley, y traducirlo en una suma líquida y exigible.¹⁶⁰

Francisco Pelechá Zozaya, refiriéndose a la base imponible, adopta el concepto establecido por la Ley General Tributaria, aseverando que es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.¹⁶¹ Estudia la importancia de la conceptualización de la acepción ‘base imponible’ puesto que si no existiese no se podrían calcular los derechos de importación.

Paredes Montiel y Rodríguez Lobato afirman que la base imponible es una magnitud que, en la mayoría de casos, resulta ser la expresión cifrada del hecho imponible, declaran que resulta ser un concepto necesario, en virtud de que el presupuesto de hecho del tributo limita su función a delimitar el origen de la obligación tributaria, mas no a su cuantificación. La base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, puesto que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley. En ese contexto consideran los autores que la base imponible tiene que estar correlacionada con el principio constitucional de proporcionalidad, que se traduce en que sea acorde con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y que en abstracto debe manifestar el hecho imponible.¹⁶²

Montaño Galarza analiza lo que la doctrina comparada entiende por “base imponible” refiriéndose a que es una cierta magnitud útil para cuantificar el hecho

¹⁵⁷ Diccionario Jurídico Espasa (Madrid: Fundación Tomás Moro, 2002), 232.

¹⁵⁸ César Albiñana García-Quintana, *Sistema tributario español y comparado* (Madrid: Tecnos, 1992), 88.

¹⁵⁹ José Oswaldo Casás, “El principio de reserva de ley y los elementos constitutivos del tributo” en *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, (Buenos Aires: Ad-hoc, 2005), 582.

¹⁶⁰ *Ibíd.* 640.

¹⁶¹ Francisco Pelechá Zozaya, “El arancel aduanero común. La base imponible. El valor en aduana”, en *Fiscalidad sobre el Comercio Exterior: El Derecho aduanero Tributario* (Madrid: Marcial Pons, 2009), 123.

¹⁶² Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 230.

imponible, establecida esta por la ley; aunque, como se verá más adelante, esta exigencia no es absoluta, debido a la presencia cada vez más notoria en los diversos ordenamientos, de otras normas jurídicas de naturaleza internacional. En consecuencia, con el tipo de gravamen o carga se fija la cuantía de la cuota tributaria o tributo a pagar.¹⁶³

El autor citado manifiesta, además, que la base imponible suele estar expresada a través de diversas formas materiales, pero en todo caso refleja una apreciación económica que, por ejemplo, en el ámbito aduanero es el valor de la mercancía y la proyecta como realidad jurídica. Montañó es contundente y establece que la actuación de la ley o de una norma al menos similar a ella es insuficiente para establecer la base imponible de los impuestos, entre ellos de los impuestos al comercio exterior.¹⁶⁴

El diccionario jurídico Espasa define a la base imponible del tributo de la siguiente manera: “Constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, y por otra sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo”.¹⁶⁵

Ferreiro Lapatza define a la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento presupuestado objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa. Ferreiro afirma que la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota y, por consiguiente, no nace la obligación tributaria. Para que nazca esta es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes, completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base.¹⁶⁶

Albiñana García-Quintana establece que la base imponible es aquella magnitud (dineraria o no dineraria) o aquel conjunto de elementos o circunstancias fácticas, en virtud de los que determina el importe de la respectiva prestación (cuota tributaria) a cargo del sujeto pasivo y a favor del tesoro público.

¹⁶³ Montañó Galarza, “Importancia de la base imponible, base gravable o parámetro para la determinación tributaria”, 22.

¹⁶⁴ *Ibíd.*, 23.

¹⁶⁵ Fundación Tomás Moro, Diccionario Jurídico Espasa, 232.

¹⁶⁶ Ferreiro Lapatza, “Elementos constitutivos de la obligación tributaria”, 53.

En el criterio de este investigador, el análisis realizado por el doctrinario citado amplía el panorama investigativo; puesto que analiza que el principio de capacidad contributiva y su corolario de igualdad tributaria exigen que el tributo sea graduado con justificación según las respectivas capacidades socioeconómicas.¹⁶⁷ Adicionalmente, afirma que la base imponible es el medio con que cuenta el tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva que se somete a gravamen. Finaliza expresando que puede definirse la base imponible como la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción.¹⁶⁸

Según Máximo Carvajal Contreras la base gravable o imponible es la cantidad sobre la que se determina el impuesto. En el impuesto de importación será el valor de transacción o el que la ley estime, en exportación es el valor comercial de las mercancías.¹⁶⁹

Araújo Falcao define a la base imponible como una magnitud económica o numérica sobre la cual se aplica la alícuota para obtener el *quantum* a pagar.¹⁷⁰ Por tanto, la base imponible se entendería por aquella expresión cuantitativa establecida en la ley, que cuantifica la expresión económica del hecho imponible aplicable a cada caso, para lograr liquidar el tributo.

En virtud de lo expuesto, la acción de la ley o de una norma es insustituible para establecer la base imponible de los impuestos al comercio exterior, de tal forma que no sea posible fijar o condenar valores arbitrarios y ficticios, en pos de un sistema de valoración equitativo, uniforme, objetivo y neutro frente a la tributación aplicable por cada uno de los países o territorios aduaneros, quedando vedada la eventualidad de manipular los elementos constitutivos, como la estructura y determinación, de la base imponible, puesto que es un elemento incuestionable para la liquidación del tributo.¹⁷¹

Afirmativamente se puede entender con más claridad que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. La base imponible suele estar expresada través de diversas formas y

¹⁶⁷ Albiñana García-Quintana, *Sistema tributario español y comparado*, 88.

¹⁶⁸ *Ibíd.*, 87.

¹⁶⁹ Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 375.

¹⁷⁰ Amílcar de Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires: Depalma, 1954), 111.

¹⁷¹ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible, base gravable o parámetro para la determinación tributaria", 4.

materias, pero en todo caso refleja una apreciación económica que en el ámbito aduanero es el valor de la mercancía, y la proyecta como realidad jurídica.

En el ámbito de los tributos aduaneros, Carvajal Contreras y Araujo Falcao señalan que la base gravable o imponible es la cantidad sobre la que se determina el impuesto en la importación, mediante el valor de transacción o el que la ley estime; en la exportación será el valor comercial de las mercancías¹⁷² a las cuales se aplica la alícuota para obtener el *quantum* a pagar.¹⁷³

Como se puede apreciar, la doctrina jurídica coincide en que la base imponible es la cuantificación cifrada y numérica del hecho imponible,¹⁷⁴ ya que una vez verificado el hecho imponible se lo debe cuantificar,¹⁷⁵ destacando que la base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, debido a que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley.¹⁷⁶

En opinión de Montaña Galarza la acción de la ley o de una norma es insustituible para establecer la base imponible de los impuestos al comercio exterior, de tal forma que no sea posible fijar o condenar valores arbitrarios y ficticios, en pos de un sistema de valoración equitativo, uniforme, objetivo y neutro frente a la tributación aplicable por cada uno de los países o territorios aduaneros, quedando vedada teóricamente la eventualidad de manipular sus elementos constitutivos.¹⁷⁷

Afirmativamente, en el ámbito del comercio exterior, la base imponible o parámetro lo será sobre el importe que se ha de liquidar del tributo aduanero, lo cual puede variar según se trate de un derecho de importación *ad valorem* o específico.

Basaldúa sostiene que la base imponible de los tributos aduaneros, en el mundo moderno, se ha generalizado por el empleo de los derechos aduaneros *ad valorem*, aunque también se recurra a los derechos específicos en casos especiales.¹⁷⁸ Es importante puntualizar que la determinación de la base imponible de los derechos aduaneros o tributos aduaneros ha quedado uniformada a nivel internacional.¹⁷⁹ A criterio de Pardo Carrero, en materia de armonización normativa existen grandes

¹⁷² Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 375.

¹⁷³ De Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, 111.

¹⁷⁴ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario* (Madrid: Civitas, 1994), 567.

¹⁷⁵ *Ibíd.* 640.

¹⁷⁶ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 230.

¹⁷⁷ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 4.

¹⁷⁸ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 159.

¹⁷⁹ *Ibíd.*, 160.

adelantos gracias al “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994” o sencillamente “Código de Valoración”;¹⁸⁰ el referido Código establece los métodos de valoración, los cuales serán profundizados en el punto 2.5.4.

Ibáñez Marsilla considera que en el seno de los tributos aduaneros la valoración de las mercancías proporciona la expresión de la capacidad contributiva,¹⁸¹ en la medida en la que se realiza el hecho imponible que es la importación, por tanto, la valoración de las mercancías proporciona la base imponible de los tributos aduaneros, que junto con el tipo de gravamen se fija la cuantía a satisfacer en concepto de tributo. Por ello, la valoración aduanera alcanza una importancia cardinal en el marco de los tributos aduaneros por medio de normas internacionales aplicadas por autoridades nacionales.¹⁸²

En suma, la base imponible de los tributos aduaneros es la cuantificación y apreciación económica del hecho imponible, que es la importación, mediante los métodos de valoración aduanera, para liquidar el tributo, por medio de normas internacionales; teniendo como forma generalizada el método *ad valorem*, que fija los tributos en función del valor de la mercancía.

2.5.2. Funciones de la base imponible de los tributos aduaneros

García Novoa afirma que la función de la base imponible es cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica de cada contribuyente. Paredes Montiel y Rodríguez Lobato se refieren a que sirve, fundamentalmente, como elemento de cuantificación del tributo.¹⁸³ Cazorla Prieto menciona que por una parte cuantifica el hecho imponible y por otra constituye una magnitud sobre la que se encuentra la base liquidable al que se aplica el gravamen para hallar la cuota tributaria.¹⁸⁴

Montaño Galarza realiza un análisis de las múltiples funciones que tiene la base imponible y lo resume en cuatro aspectos: el hecho de constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; lo que es medido o cuantificado es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible;

¹⁸⁰ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 412.

¹⁸¹ Albiñana García-Quintana, *Sistema tributario español y comparado*, 87.

¹⁸² Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 24-5.

¹⁸³ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*,

¹⁸⁴ Cazorla Prieto, *Derecho financiero y tributario*, 395.

con el tipo de gravamen, fija la cuantía de la prestación tributaria; y, en los tributos de tipo progresivo la cuantía de la base determina el tipo impositivo aplicable.¹⁸⁵

Pardo Carrero afirma que el hecho de la adecuada función de la base imponible responde a criterios de justicia tributaria, y en especial con el principio de la capacidad contributiva, que se refleja en el establecimiento del tributo y en cada una de sus manifestaciones, principalmente, en materia de tributos aduaneros, puesto que en la actualidad su base imponible no responde a una magnitud física del bien sino a una magnitud que expresa el valor de la mercancía,¹⁸⁶ como es el caso de los derechos de aduana *ad valorem*,¹⁸⁷ determinando la cuantificación de la obligación tributaria.¹⁸⁸

La base imponible, al conformar un elemento cuantificable de la obligación tributaria en los tributos aduaneros, se deberá calcular sobre el importe que se ha de liquidar el tributo aduanero mediante la aplicación de los métodos de valoración *ad valorem* o específicos. En consecuencia, el tipo de gravamen dentro de los tributos aduaneros fija la cuantía de la prestación tributaria, por lo que existe una estrecha relación entre el hecho y la base imponible, puntualizando que los tributos aduaneros se encuentran regidos por una cuota variable¹⁸⁹ que incide en los elementos de la cuantificación del mismo. Así las cosas, la ley no cuantifica la base imponible, sino que regula los elementos de cuya conjugación resulta en cada supuesto específico,¹⁹⁰ dando la oportunidad para que otros entes de la administración pública estatal (ejecutivo) puedan complementarlo, atenuando el principio de reserva de ley.

De conformidad con las funciones anotadas, se puede colegir que el establecimiento de la base imponible se trata de un elemento vinculado estrechamente con aspectos centrales de carácter objetivo (derechos del contribuyente) y coadyuva para proveer la seguridad jurídica en la relación entre el Estado por medio de su administración tributaria y los contribuyentes.¹⁹¹ Es decir, a más de las funciones

¹⁸⁵ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 4.

¹⁸⁶ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 127.

¹⁸⁷ *Ibíd.*, 413.

¹⁸⁸ María Luz Calero García, "La base imponible en el derecho tributario general", *Revistas Científicas Complutenses* (2002): 68.

¹⁸⁹ La doctrina estudia a la base imponible por medio de la clasificación los tributos en fijos y variables; en cuanto a los fijos, la ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar, mientras que en los variables dicha cuantía se compone de dos elementos, también fijados por la ley: la base imponible y el tipo de gravamen. De tal forma que, aplicando a la base el tipo de gravamen, se obtiene la cuota tributaria.

¹⁹⁰ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 410.

¹⁹¹ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 24.

anotadas la determinación legal de la base imponible es brindar certeza en el ordenamiento jurídico y evitar los abusos o la interdicción de la arbitrariedad.

Se deja sentado que la base imponible dentro de los tributos aduaneros cumple la función de cuantificación del hecho imponible, sea que se aplique en la importación o en la exportación; y mide la capacidad económica y contributiva puesta de manifiesto mediante el hecho imponible para determinar un factor sustancial en la cuantificación de la obligación.

2.5.3. Clases de bases imponibles de los tributos aduaneros

En cuanto a las clases de bases imponibles, existe una multiplicidad de opiniones y categorizaciones doctrinarias. Montaña Galarza apunta que existen la base imponible y liquidable; base imponible monetaria y no monetaria; y las bases imponibles unitarias o agregadas y desagregadas. Calero García establece que, adicionalmente a las expuestas, existen la base imponible normativa y fáctica; base imponible parcial y total; base imponible positiva y negativa; y base imponible directa, objetiva e indirecta.¹⁹² A continuación, se analizan las más importantes.

Montaña expresa que la base imponible es la cuantificación económica del hecho imponible que debe estar establecido en la ley; en el mismo sentido, Albi expresa que la base liquidable, es la resultante de aplicar a la base imponible las reducciones consideradas en la ley¹⁹³ por diversas circunstancias, por ejemplo, los incentivos tributarios a la producción.¹⁹⁴ Como se puede apreciar, la base liquidable es el acto de liquidación que resulta de minorar la base imponible, por la aplicación de una determinada reducción.

Base liquidable, según el *Diccionario jurídico Espasa*, es aquella que resulta de practicar en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo. Tales reducciones tienen su fundamento en razones de justicia tributaria o en objetivos extrafiscales. Cuando la normativa del impuesto prevé la existencia de base liquidable, sobre esta se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota.¹⁹⁵

En línea con lo dicho, tanto la base imponible como la base liquidable pertenecen a un único concepto, el de base, con diferentes etapas o momentos; la

¹⁹² Calero García, “La base imponible”, 73.

¹⁹³ Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Ariznavarreta, *Sistema fiscal español* (Córcega: Ariel, 1996), 27

¹⁹⁴ Montaña Galarza, “Importancia de la base imponible”, 13.

¹⁹⁵ Fundación Tomás Moro, *Diccionario jurídico Espasa*, 232.

primera, cuando la base imponible cuantifica al hecho imponible; y la segunda cuando la ley posibilite la disminución, rebaja u oportunidad de minorar la cuantía, dicha base en función de aquello puede liquidarse en una menor cuantía. En esencia, se halla frente a un solo concepto que es susceptible de dos etapas o momentos, lo que da lugar a una adjetivación de base imponible y liquidable,¹⁹⁶ pero ambos términos confluyen en el inicial que es el de base, sin desligarse de la función que realiza dentro del establecimiento de la obligación tributaria. Montaña Galarza aclara que, en sentido estricto, se trata de dos magnitudes diferentes más no de dos tipos de bases imponibles.¹⁹⁷

En cuanto a los tributos aduaneros, se evidencia que se ubican dentro de las dos clasificaciones del proceso de determinación de la base, puesto que es imponible al momento de cuantificar el hecho imponible, y liquidable al momento de determinar la cuantía tributaria a satisfacerse. En este punto, es necesario hacer mención a lo que es la base como presupuesto normativo y como presupuesto fáctico.

La base normativa se refiere a una definición abstracta de imposición establecida por la ley; la base fáctica es la valoración concreta de cada hecho imponible. Interpretando lo que corresponde, se encontraría dentro de la base imponible normativa, a una liquidación extremadamente normativa, cerrada desde el punto de vista de la legalidad; puesto que según este tipo de base el hecho imponible no puede ser medido, sino tan solo su elemento material. Por otro lado, la base fáctica se aplicaría específicamente ante la valoración real del elemento que constituye la obligación tributaria.

En cuanto a la clasificación de la base imponible de carácter parcial y total, su acepción idiomática la describiría por sí sola, puntualizando que la base imponible total es la suma de las bases parciales. Los tributos aduaneros encajarían dentro de la clasificación parcial, puesto que para el ámbito aduanero existen tipos y métodos de valoración; es así que la base imponible desde este punto de vista sería calculada por la valoración del hecho imponible que se expresa mediante la valoración de las mercancías.

La base imponible, como magnitud que es, puede ser expresada en unidades monetarias y no monetarias.¹⁹⁸ Montaña Galarza afirma que la base monetaria consiste

¹⁹⁶ Calero García, “La base imponible”, 72.

¹⁹⁷ Montaña Galarza, “Importancia de la base imponible”, 13.

¹⁹⁸ Calero García, “La base imponible”, 73.

en la aplicación de tipos impositivos en porcentajes establecidos por la ley, mientras que sobre las no monetarias se aplican cantidades monetarias previstas también por ley, sobre las unidades físicas o de tipo que la expresen.¹⁹⁹ Albi Ibáñez y García Ariznavarreta mencionan que en el caso de los tributos aduaneros la base imponible puede efectuarse bien partiendo de una magnitud física de la mercancía que es objeto de importación, no monetaria; o bien partiendo del valor de las mercancías, monetaria. En el primer caso, se está ante la figura de los derechos específicos, medidos en función de características del producto tales como peso, volumen, número de unidades, etc.; mientras que en el segundo caso, en cambio, se refiere a los derechos *ad valorem*, esto es, fijados en función del valor de la mercancía.²⁰⁰

Ibáñez Marsilla, citando a Vicente-Arche Domingo, comenta que en los tributos aduaneros más que bases imponibles lo que se encuentra, en el caso de los derechos específicos, son magnitudes, dado que la base imponible se expresará siempre como una cantidad de dinero y no como kilogramos, metros o unidades.²⁰¹ En cuanto a los derechos *ad valorem*, menciona que la base imponible se determina a través de un parámetro que coincide con el substrato material del elemento objetivo del hecho imponible, manteniendo la conexión que conviene entre hecho imponible y base imponible.²⁰²

En cuanto a la clasificación referente a las bases imponibles unitarias o agregadas y desagregadas, la doctrina no ha tenido un amplio estudio en su referencia, esta clasificación ha tenido una visión técnica y numérica en cuanto al establecimiento de la base imponible. En el proceso de determinación de la base imponible se pueden encontrar bases acumuladas constituidas por varios factores, en ese caso se estaría frente a la base agregada, y cuando se analiza la desagregación de la base previendo su desarme para aplicar tipos diversos, se alude a la segunda.

Es fundamental analizar que para el caso de los tributos aduaneros las clases de bases imponibles en los que se puedan ubicar suele variar en la legislación de cada Estado o de la forma de establecer la base imponible. A criterio general se determina su clasificación en *ad valorem* y específicos dentro de las bases imponibles como liquidables y bases monetarias como no monetarias. Es importante distinguir cada una de ellas para tener una visión amplia en cuanto a la determinación de las bases en los

¹⁹⁹ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 13.

²⁰⁰ Albi Ibáñez y García Ariznavarreta, *Sistema fiscal español*, 848.

²⁰¹ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 31.

²⁰² *Ibíd.* 34.

tributos aduaneros, debiendo considerar que por su intermedio se está considerando la importancia de la recaudación para el Estado, así como el interés económico del contribuyente.

2.5.4. Métodos para determinar la base imponible de los tributos aduaneros

Es fundamental realizar un análisis de los métodos para determinar la base imponible en los tributos aduaneros, como se ha señalado, bajo la premisa de que la valoración de las mercancías proporciona la base imponible de los tributos aduaneros²⁰³ se inicia este estudio mencionando que dentro del entorno académico y jurídico nacional es un tema que no ha tenido el suficiente tratamiento doctrinario. Para aquello, se realizarán algunas precisiones terminológicas.

Según Calero, método es el instrumento técnico que permite valorar la base, indicando el conjunto de operaciones a realizar para su obtención; cita a Sainz de Bujanda, quien dice que el método de determinación es el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica.²⁰⁴ Determinar significa fijar los términos de una cosa, de algo, distinguir, discernir, fijar algo para algún efecto, señalar una cosa para algún efecto; mientras que, estimar equivale a apreciar, poner precio, valorar las cosas.²⁰⁵

Calero afirma que la finalidad de ambos conceptos es la misma, cuantificar, pero la diferencia esencial consiste en que la determinación supone una valoración exacta, real, mientras que la estimación se corresponde con una valoración que se aproxime en la medida de lo posible a la realidad.²⁰⁶

Por otro lado, el tratamiento que se le puede dar al término definir es de sutil análisis, puesto que dentro del ámbito jurídico tiene varios significados, pero el que a continuación se detalla es el más adecuado para la presente investigación; definir que tiene límites precisos, con referencia a conceptos o cantidades, fijar y enunciar con claridad y exactitud la naturaleza de una situación.²⁰⁷

Montaño Galarza analiza varios métodos aplicados a los tributos en general, explicando el *método de estimación directa*, que consiste en apreciar datos reales de la

²⁰³ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 34.

²⁰⁴ Calero García, "La base Imponible", 79.

²⁰⁵ Yolanda Yupangui Carrillo, *Terminología básica tributaria* (Quito: Ediciones Reinoso, 2010), 23.

²⁰⁶ Calero García, "La base imponible", 79.

²⁰⁷ Gran Enciclopedia del Comercio, Barcelona, Bibliograf, 1989, 276.

situación, con información proporcionada por el propio contribuyente y validada o corregida por la administración que mide la capacidad contributiva que posee el sujeto obligado una vez verificado el hecho imponible; *el método de estimación objetiva*, que se refiere a que la propia administración es la que determina a través de índices y coeficientes orientados para ciertos sectores, actividades, negocios u operaciones; en este método se reduce la capacidad de que sea el propio administrado quien provea la información necesaria para su determinación, sin apreciar necesariamente la capacidad de contribuir del obligado; y el *método de estimación indirecta*, que es de carácter subsidiario e indiciario de los dos anteriores, a falta de cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, la administración utiliza información y antecedentes del mismo, así como los demás datos posibles sobre la ocurrencia del hecho generador a valor.²⁰⁸

A la luz de lo expresado, en el caso de los tributos aduaneros por medio de los métodos de valoración de las mercancías se obtiene su base imponible, en ese sentido, se identifica la medida en la que se cuantifica el hecho imponible de la importación, que es la expresión de la capacidad económica que con ocasión del traspaso de mercancías por las fronteras se pone de manifiesto. En línea con lo dicho, según Daniel Zolezzi, valoración aduanera es “un conjunto de procedimientos técnicos que permiten determinar con la mayor precisión posible, el valor económico de las mercaderías en cualquier país del mundo, a efectos de aplicar tributos de carácter aduanero a dichas mercancías”.²⁰⁹

Es fundamental citar la norma internacional que rige el sistema de valoración aduanera, este es el Código de Valoración de la Organización Mundial del Comercio, norma de carácter supranacional que tiene como objetivo principal para regularización completa y suficiente de la valoración en aduana. Su antecedente fue el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, más conocido por sus siglas en inglés como (GATT) impulsado por el Consejo de Cooperación Aduanera en la década de los cincuenta.

A criterio de Ibáñez, el referido código no es una norma internacional que se limite a dar directrices a seguir por los Estados miembros, sino que ordena en detalle el contenido que esas normas deben necesariamente incorporar.²¹⁰ Basaldúa insiste en que la entrada en vigencia de una norma supranacional que regule y controle la

²⁰⁸ Montaña Galarza, “Importancia de la base imponible”, 15.

²⁰⁹ Daniel Zolezzi, *Valor en aduana. Código universal de la OMC* (Buenos Aires: La Ley, 2003), 19.

²¹⁰ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 89.

determinación de la base imponible de los tributos al comercio exterior tendría por finalidad evitar la manipulación de la base imponible de dichos derechos por parte de las administraciones aduaneras de los países importadores.²¹¹

Ibáñez Marsilla realiza un análisis referente al estudio del Código de Valoración de la Organización Mundial del Comercio, que en su introducción general hace las veces de la exposición de motivos, que en todos los convenios internacionales se suele incorporar. En la referida exposición se analizan las indicaciones de carácter general a las que se debe recurrir para la interpretación de las normas relativas a la valoración aduaneras. De entrada, en su artículo 1 se establece en qué consiste el valor de transacción, que es la primera base de determinación del valor en aduana, mientras que los artículos 2 a 7 establecen los métodos alternativos para aquellos casos en que el valor no pueda determinarse conforme a las prescripciones del artículo 1.²¹²

En referencia al primer método, el artículo 1 del Código de Valoración de la OMC define al *valor de transacción* en “el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8”.

Ibáñez Marsilla menciona que el Código de Valor se alinea con la denominada concepción positiva del valor, que consiste en que el valor en aduana corresponde al precio real por el que se venden las mercancías, siempre que tal precio no haya sido influenciado por alguna relación especial entre comprador y vendedor; lo que se contrapone a la concepción teórica del valor, que se refiere a que el valor en aduana corresponderá al precio por el que se venden las mercancías si la venta se realiza en condiciones normalizadas de lugar, tiempo e independencia entre el comprador y vendedor²¹³; es decir, cuando las mercancías se valoran según su valor de mercado, cuyo antecedente fue la definición de valor de Bruselas (DVB) que regía antes del Código de Valoración.²¹⁴

La doctrina afirma que el Código de Valoración por la concepción positiva es, desde un punto de vista técnico, plenamente coherente con su fin fundamental, que consiste en erigirse en un límite al proteccionismo. Ibáñez Marsilla comenta que para aquello se dotaron de normas internacionales que se enfocaron, en primer lugar, en

²¹¹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 160.

²¹² Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 94.

²¹³ Santiago Ibáñez Marsilla, “El precio pactado como base de la valoración”, en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero (Bogotá: Legis, 2015), 87.

²¹⁴ *Ibíd.*

limitar las tarifas de los aranceles y en avanzar hacia su progresiva reducción, siendo el principal factor para que el sistema GATT diera paso a la Organización Mundial de Comercio,²¹⁵ limitando la discrecionalidad por parte de la administración e impidiendo que la valoración pueda ser utilizada con fines proteccionistas.²¹⁶

En línea con lo dicho, a través del sistema de la OMC, el mecanismo de aseguramiento mutuo, conforme al cual los Estados se comprometen a no adoptar medidas proteccionistas, hace posible para el conjunto de los países implicados acceder al juego cooperativo de suma positiva que les permite incrementar la riqueza, convirtiéndose en el principal;²¹⁷ sin embargo, puntualiza Ibáñez, la pulsión proteccionista va a continuar latente, dado que puede dar la impresión de que la progresiva reducción de barreras proteccionistas constituye un factor que merma la recaudación que se obtiene por ellos.²¹⁸

Basaldúa indica que la expresión transacción alude a la transacción comercial, es decir, al sentido que tiene en el orden económico. Nótese que este primer método presupone ineludiblemente la existencia de una venta.²¹⁹ El referido autor recalca que este método parte de la premisa de que el precio de la transacción debe reflejar todos los pagos efectuados o a efectuarse como condición de la venta de las mercaderías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.²²⁰ Concluye afirmando que el valor de transacción de las mercancías importadas se basa en el precio convenido para estas mercancías cuando son vendidas, de donde se infiere que si no existe “venta” no puede haber valor de transacción.²²¹

Como hemos analizado, si no se cumplen las condiciones para aplicar el método principal (método del valor de la transacción) el código prevé métodos alternativos y establece un orden de prelación entre ellos. Ibáñez Marsilla menciona que el primer método debe utilizarse en la mayor medida posible, sobre todo en caso de duda,²²² y que cuando no sea el caso se recurra en el orden de prelación a los siguientes.

²¹⁵ *Ibíd.*, 95.

²¹⁶ *Ibíd.*, 106.

²¹⁷ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 107.

²¹⁸ Ibáñez Marsilla, “El precio pactado”, 95.

²¹⁹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 163.

²²⁰ *Ibíd.*

²²¹ *Ibíd.* 164.

²²² Pablo González Bianchi, “Algunas reflexiones sobre el valor de transacción”, en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero (Bogotá: Legis, 2015) 87.

El segundo *método de valor de transacción de mercancías idénticas* se lo utiliza cuando no se cumplen las condiciones para aceptar el valor de transacción, como por ejemplo, cuando las mercancías a valorar no han sido objeto de una venta. En términos más simples, este método se enfoca en encontrar el valor de transacción de otras importaciones de mercancías que sean iguales a aquella que se pretende valorar, con el fin de trasladarle a esta última el valor previamente determinado para esa otra mercancía.²²³ Solo en caso de que no haya sido posible la aplicación del primer y segundo método podremos recurrir al *método de valor de transacción de mercancías similares*.²²⁴

El referido método tendría lugar cuando se presentan las circunstancias anteriormente mencionadas para no aceptar el valor de transacción y, adicionalmente, no se cuenta con las mercancías idénticas que cumplan con todos los requisitos establecidos para efecto de su comparación; por tanto, el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración.²²⁵ Ibáñez Marsilla alerta de que puede ocurrir que dos mercancías idénticas, procedentes del mismo lugar de origen e importadas simultáneamente reciban valoraciones diferentes conforme a lo que resulte de lo pactado por las partes en cada transacción.²²⁶

El mismo código diferencia entre mercancías idénticas y mercancías similares; entendiendo a las idénticas como aquellas que “son iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, y prestigio comercial”,²²⁷ adicionalmente, se establece que “las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición”.²²⁸ En cuanto a las mercancías similares, se menciona que “aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir con las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial

²²³ Juan José Lacoste, “Aspectos básicos de la valoración aduanera en Colombia” en *Relevancia Tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero (Bogotá: Legis, 2015,) 384.

²²⁴ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 348.

²²⁵ Lacoste, “Aspectos básicos de la valoración”, 388.

²²⁶ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 107.

²²⁷ Organización Mundial de Comercio, “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio” (1994), p. 6, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm.

²²⁸ *Ibíd.*

y la existencia de una marca comercial”.²²⁹ Basaldúa aclara que solo se considerará mercaderías idénticas las producidas en el mismo país que las de objeto de valoración.²³⁰

En cuanto al *método de valor deductivo*, constituye el cuarto método a aplicar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas; para determinarlo han debido fracasar en el intento de aplicar los tres métodos anteriores, de ahí que se debe intentar una nueva vía en orden de prelación consistente en atender al precio al que se venden las mercancías importadas en el propio país de la importación, a este precio se le practicarán una serie de deducciones²³¹ (de ahí la denominación del método) que permitan obtener una aproximación a cuál hubiese sido el precio de venta para la exportación si este hubiera existido y hubiese sido aceptable de acuerdo al método del valor de transacción.²³²

En cuanto al *método del valor reconstruido*, Basaldúa analiza que si el método de valor deductivo consiste en arrancar de datos posteriores a la venta para la exportación, y a partir de ellos recrear lo que hubiere podido ser el precio de esta, el método del valor reconstituido supone recurrir a datos anteriores a la venta de la exportación para recrear ese mismo valor; si en el método deductivo se utiliza la venta en el país de importación, en el método de valor reconstituido se utilizan los costes en el país de producción.²³³ Basaldúa menciona que consiste en elaborar el valor en aduana a partir de la suma de diversos conceptos que intervienen para la producción de las mercancías importadas.²³⁴ Por su parte, Lacoste explica que el método de valor reconstruido parte de calcular el costo de producción de las mercancías importadas para, con base en una serie de adiciones o sumas, llegar a su valor en aduana.²³⁵

Finalmente, en cuanto al procedimiento denominado como *último recurso*, se menciona que se pone en evidencia que los métodos de valoración propuestos han fracasado en su intento de fijar un valor a las mercancías importadas, y solo en ese caso extremo se propone una última vía de valoración, en este caso se refiere a la necesidad de una cláusula de cierre o al último recurso.²³⁶ Ibáñez Marsilla menciona que la cláusula de cierre que contiene el código no es un método de valoración más, sino un

²²⁹ *Ibíd.*

²³⁰ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 174.

²³¹ Lacoste, “Aspectos básicos de la valoración”, 390.

²³² Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 361

²³³ *Ibíd.* 377.

²³⁴ *Ibíd.*, 181.

²³⁵ Lacoste, “Aspectos básicos de la valoración”, 396.

²³⁶ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 388.

conjunto de reglas abstractas que ofrecen cobertura a un número potencialmente indeterminado de métodos de valoración específicos.

Lacoste expone un ejemplo ilustrativo para ejemplificar la situación, en una perspectiva explicativa de los anteriores métodos:

Se trata de unas mercancías cuya transacción no corresponde a una venta, por lo cual no se puede aplicar el método de transacción; no se logran identificar mercancías idénticas o similares que cumplan todos los requisitos exigidos en el Acuerdo, por lo que no se puede aplicar el método de transacción de mercancías idénticas ni el método del valor de transacción de mercancías similares. Las mercancías no se revenden en el país de importación ni tampoco se logran identificar mercancías idénticas o similares que se revendan en el país, por lo que no se puede aplicar el método del valor deductivo. El fabricante se niega a proporcionar los costos y demás informes solicitados por la autoridad aduanera del país de importación y no existe vinculación, por lo cual no es posible aplicar el método del valor reconstruido. Finalmente, en la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el art. 7, deberán basarse en los valores en aduana determinados anteriormente. Los métodos de valoración que deben utilizarse para el art. 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos está conforme a los objetivos y disposiciones del art. 7.²³⁷

Todos estos métodos tienen como finalidad la determinación de la base imponible de la obligación tributaria de los tributos aduaneros, en búsqueda de obtener la cuantía de la carga a pagar al ente público acreedor que es la administración tributaria aduanera, es decir, alcanzar la liquidación del tributo sobre el hecho imponible de la obligación tributaria, en su aspecto cuantitativo.

Es importante destacar que la valoración de las mercancías que proporcionan la base imponible en los tributos aduaneros, mediante la aplicación de los métodos expuestos, también ha tenido varias tensiones y dificultades en cuanto a su determinación técnica, puesto que no se trata de un proceso objetivo e impersonal. En efecto, no existe una ley física que determine la valoración de una mercancía, de ahí que resulte complicado que el valor que se atribuya a las mercancías sea suficientemente satisfactorio para todas las partes implicadas,²³⁸ en este caso la administración tributaria y el contribuyente.

A criterio de Ibáñez Marsilla, la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros mediante los métodos de valoración, trata de una cualidad abstracta del bien, una cualidad que atribuye y que, en este sentido, siempre permite resquicios

²³⁷ Lacoste, "Aspectos básicos de la valoración", 396.

²³⁸ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 34.

para la apreciación subjetiva de quien realiza la operación.²³⁹ Explica el autor citado que, por un lado, el importador y exportador pretenderán que el valor de las mercancías en la aduana se minimice, puesto que sobre él se calcularán los gravámenes que habrán de soportar; de otra parte, la administración tenderá a una fijación al alza del mismo, a fin de incrementar la recaudación.²⁴⁰

La conmoción que puede acarear aquella situación es la de que los productores domésticos o locales desearán que su producción se vea protegida al momento en que la determinación del valor en aduana de las mercancías del importador sea maximizada, lo que les hará abogar por la determinación de valores altos para las mercancías importadas; mientras que los importadores y los comerciantes tenderán a identificar las oportunidades que puedan presentarse para obtener una menor carga impositiva.²⁴¹

De la referencia y explicación anotadas se colige que la base imponible, al no estar determinada en una norma objetiva y formal, ocasiona que puedan identificarse posibles manipulaciones a su determinación, puesto que al no reconocerse una base normativa que contenga las suficientes precisiones para asegurar que en el proceso de determinación de la base imponible las posibilidades de discrecionalidad sean mínimas, evitando la interdicción de la arbitrariedad de la administración tributaria.

Sobre los conceptos de base imponible normativa y base imponible fáctica, Ramallo Massanet, citado por Ibáñez, expone que la base normativa es una formulación abstracta, una definición legal tan hipotética, como la definición del hecho imponible en virtud de la cual, y con ayuda del procedimiento de determinación de la base, se podrá conocer la medida de un hecho real y obtener así la base imponible fáctica. En ocasión de lo expuesto según Palao Taboada, el tributo al comercio exterior, como la generalidad de los tributos, no es de naturaleza indiciaria y la aplicación del impuesto exige la fijación de distintos presupuestos de hecho o elementos fácticos contemplados por las correspondientes normas materiales.²⁴²

Plazas Vega sostiene que las ventajas que ofrecen los métodos de valoración aduanera no son suficientes para que adquiera una participación definitiva y libre de problemas, afirma que, por un lado, los métodos de valoración ofrecen la seguridad para que el Estado pueda recibir el monto total a percibir, por el otro, para los contribuyentes sobre la deuda a su cargo, aspectos que conllevan a una menor tendencia al fraude y una

²³⁹ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 34.

²⁴⁰ *Ibíd.*

²⁴¹ *Ibíd.*

²⁴² *Ibíd.*, 35.

relativa garantía de objetividad y no arbitrariedad de parte del funcionario de la administración aduanera.²⁴³

El profesor Vicente-Arche Domingo, citado por Ibáñez, se refiere a que la determinación de la base imponible en los tributos aduaneros mediante los métodos de valoración aduanera, aplicados de una correcta forma y por medio de un procedimiento justo y objetivo, permitirán una adecuada medición conducente a obtener la capacidad contributiva puesta de manifiesto por el sujeto pasivo.²⁴⁴

Todo lo anotado apunta a que la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros, mediante los métodos de valoración aduanera, posibilita que de alguna manera se evite un ejercicio discrecional y subjetivo de la administración aduanera en la valoración de las mercancías. Como se puede identificar, el establecimiento de la base imponible en los tributos aduaneros no comporta algo de poca monta o baja significación, más bien todo lo contrario, puesto que obtener la cuantía de la base determina el tipo impositivo aplicable y, por ende, los métodos para arribar a su establecimiento deben cumplir con las directrices objetivas que la ley le debe brindar para su legal y adecuada aplicación.

A partir de las funciones fundamentales recientemente anotadas, es posible colegir que la base imponible, por medio de los métodos de valoración aduanera, es un elemento vinculado estrechamente con aspectos centrales, tanto de carácter objetivo como subjetivo, y coadyuva para proveer de seguridad jurídica a la relación entre el fisco y el contribuyente; es decir, por una parte otorga certeza en el ordenamiento jurídico y, por otra, interdicción de la arbitrariedad,²⁴⁵ procurando evitar la determinación de valores artificiosos y encaminar hacia un sistema de valoración equitativo, neutro, uniforme y objetivo.²⁴⁶

²⁴³ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 324.

²⁴⁴ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 34.

²⁴⁵ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 24.

²⁴⁶ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 413.

3. Principios constitucionales relativos a los tributos aduaneros y su problemática aplicabilidad

3.1. Principio de legalidad

El derecho constitucional de los ciudadanos y ciudadanas a sus libertades individuales²⁴⁷ adquiere un valor agregado cuando, por medio del principio de legalidad, se protege a la sociedad de posibles arbitrariedades ejecutadas por la Administración pública.²⁴⁸ El principio de legalidad, en su forma más genérica, ha constituido la manifestación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, que se ha de expresar como la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, o sea, el pueblo representado en el parlamento, congreso o asamblea.²⁴⁹

El principio de legalidad se ha visto resumido en la aplicación de los postulados "Nullum tributum sine lege", que quiere decir: no hay tributo sin ley; así como también "no taxation without representation", no hay tributo sin representación, entendiéndose que se requiere la exigencia de que los tributos deben ser aprobados por los representantes de quienes los tienen que pagar.²⁵⁰

Es necesario precisar que cuando nos referimos a la palabra ley, se hace referencia expresamente a la ley en sentido formal, entendiéndose como aquella emanada del órgano expresa y ordinariamente constituido para crear leyes, llámese congreso, parlamento o asamblea; mientras que la ley material se ha entendido como aquella manifestación del Estado, no propiamente del legislativo, sino proveniente de cualquiera de los demás niveles públicos que tengan facultad para crear normas pero sin todas las exigencias de una ley formal.²⁵¹

Plazas Vega, Paredes Montiel, Rodríguez Lobato, Acosta, Casás, Carranza Torres, entre otros, afirman que el principio de legalidad significa la partida de nacimiento del derecho tributario,²⁵² y cimenta las bases del Estado de derecho, afirman

²⁴⁷ César Montaña Galarza, "Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador", *Fiscalidad*, n.º 2 (2008): 70.

²⁴⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

²⁴⁹ Alais, "Los impuestos aduaneros argentinos", 207.

²⁵⁰ Albi Ibáñez y García Ariznavarreta, *Sistema fiscal español*, 5.

²⁵¹ Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005), 9.

²⁵² Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, 218.

que su finalidad es que todo el ámbito estatal esté presidido por normas jurídicas.²⁵³ En ese contexto, los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana mediante el poder tributario que se concreta en la facultad de crear, modificar y derogar tributos.²⁵⁴ Los teóricos mencionan que su génesis reside en el Parlamento por ser el órgano o rama del poder público que ejerce supremacía en la creación del derecho legislado²⁵⁵ y de la ley,²⁵⁶ limitando la discrecionalidad del Estado²⁵⁷ y eliminando la arbitrariedad²⁵⁸ en cualquiera de sus funciones,²⁵⁹ sometiéndose al cumplimiento obligatorio de la ley.²⁶⁰

Jarach, García Belsunce, Giuliani Fonrouge, Pardo Carrero y Basaldúa afirman contundentemente que como resultado de la interpretación jurídica de este principio se han señalado diversos corolarios: a) la necesidad de la ley como acto del Parlamento, para la existencia del impuesto; b) la indelegabilidad en el poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones; c) la necesidad de que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria; d) se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerando inconstitucional la norma que concediera esa facultad.²⁶¹

En el criterio de este investigador, el principio de legalidad se concreta en la necesidad imperiosa de la ley como acto normativo emitido por el Parlamento o Asamblea para crear, modificar y derogar tributos, obligando a que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria, logrando la indelegabilidad al Ejecutivo de la facultad legislativa y limitando el poder del Estado y su discrecionalidad.

Basaldúa advierte que en los Estados modernos se ha visto una morigeración en la aplicación de este principio, fruto del avance del poder Ejecutivo sobre el Legislativo, debido fundamentalmente a la complejidad creciente de la administración de la cosa pública y a la necesidad de actuar con velocidad en el ámbito económico y social, en

²⁵³ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 41.

²⁵⁴ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 611.

²⁵⁵ *Ibíd.*

²⁵⁶ Eugenio Simón Acosta, “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Madrid: Marcial Pons, 2008), 556-7.

²⁵⁷ *Ibíd.*

²⁵⁸ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 41.

²⁵⁹ *Ibíd.*

²⁶⁰ Luis Carranza Torres, *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco* (Buenos Aires: Legis, 2007), 4.

²⁶¹ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999), 298.

especial en el ámbito aduanero, en el que -teóricamente- se requiere la aprobación del Legislativo para la creación de un tributo aduanero y que la modificación de sus alícuotas se realice mediante una ley.²⁶²

El autor plantea una problemática fehaciente en la presente investigación, puesto que teóricamente la legalidad tiene como función principal lograr la indelegabilidad al Ejecutivo de la facultad parlamentaria, aspecto que en la práctica y la realidad jurídica ecuatoriana no se cumple; puesto que la creación de aranceles y la fijación de sus niveles es competencia del Ejecutivo, aspecto que está consagrado en la Constitución como norma máxima del Estado.

Por una parte, Basaldúa y Aroca justifican aquella situación mencionando que al ser la materia de comercio exterior tan delicada políticamente, rápida y ágil, es favorable que su regulación se haga por el Ejecutivo,²⁶³ debido a las vertiginosas y cambiantes condiciones comerciales y económicas del mundo. En este caso, la utilización generalizada del arancel aduanero con fines de defensa o protección y a la necesidad de reaccionar rápida y eficazmente frente a los incesantes y muchas veces imprevisibles cambios del comercio internacional, hacen que prevalezca la necesidad de que los tributos aduaneros se regulen por el Ejecutivo.²⁶⁴

Por otra, Jarach menciona que la pretendida necesidad de rapidez en las decisiones para adecuar los impuestos a las contingencias de la economía constituye un argumento falaz que solo puede llevar a la exigencia de lograr mecanismos más acelerados de acción legislativa. La urgencia no juega ningún rol en la planificación, especialmente en mediano y largo plazo. El autor menciona que en el plazo corto existen antecedentes de atenuaciones del principio de legalidad en materia aduanera, y tales medidas de urgencia pueden ser contempladas en las leyes supeditándolas a requisitos de forma y de fondo, a fin de evitar la discrecionalidad y la falta de control de la representación parlamentaria.²⁶⁵

La delegación es una institución útil admitida, expresa o tácitamente, en los ordenamientos de la generalidad de los países, contemplándose como una delegación pautada a favor del Ejecutivo en relación con el establecimiento de los derechos de importación y de exportación. En ese contexto, la fijación de la alícuota de los derechos aduaneros constituye una función de complementación legislativa (denominada

²⁶² Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 434-6.

²⁶³ Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria*, 36.

²⁶⁴ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 438.

²⁶⁵ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 298.

delegación impropia), que debe ejercerse de acuerdo con las aludidas pautas legislativas.²⁶⁶

Según criterio personal, en general el principio de legalidad es rector de la materia tributaria, puesto que no puede existir un tributo sin que una ley lo cree o modifique, siendo de fundamental importancia para los ordenamientos jurídico tributarios su aplicación; sin embargo, en el caso de los tributos aduaneros no se cumple a cabalidad, en tanto existe de por medio una delegación constitucional pautada del Legislativo al Ejecutivo, para que este pueda proceder a la oportuna creación y modificación de las tarifas y alícuotas de los derechos arancelarios.²⁶⁷ Se considera que sería fundamental que el Estado, por medio de la legislatura, intervenga parcialmente en la aplicación de la legalidad en sentido formal de los tributos aduaneros.

3.2. Principio de reserva de ley

La reserva de ley es uno de los principios fundamentales del Estado de derecho, el mismo que se fundamenta en la ley, entendida como un concepto democrático, es decir, el reconocimiento de que en los parlamentos o cámaras se deposita la voluntad popular y es esta la que, por medio del procedimiento de legislación, regulado constitucionalmente, se da sus propias normas y aprueba de esa manera sus tributos.²⁶⁸ La reserva de ley está constituida para proteger a los ciudadanos de los abusos de la autoridad ejecutiva cuando regula aspectos o ámbitos esenciales de la vida en sociedad, esto es debido a la desconfianza en las autoridades administrativas.²⁶⁹ Para iniciar su análisis es necesario conceptualizarlo desde una perspectiva contemporánea.

García Novoa, Pérez Royo, Ignacio de Otto, Salas Febres, González García, entre otros, afirman que el principio de reserva de ley es una institución jurídica de carácter constitucional que se aplica cuando queda reservada a los Parlamentos la facultad de crear o modificar tributos y al Ejecutivo la facultad de ejecutarlos, siendo uno de los puntos cardinales del esquema de relaciones entre los poderes del Estado.²⁷⁰ Este consiste en esencia en que sea la ley la encargada de regular una materia

²⁶⁶ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 441.

²⁶⁷ *Ibíd.*

²⁶⁸ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 53.

²⁶⁹ Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria*, 10.

²⁷⁰ César García Novoa, “La concepción actual de los principios tributarios”, en *Derecho tributario (tópicos contemporáneos)*, coord. Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares (Lima: Griley, 2011), 103.

determinada,²⁷¹ con lo cual la materia reservada queda sustraída por disposición de la Constitución a todas las normas distintas a la ley, lo que lleva como consecuencia que el legislador establezca por sí mismo la regulación de la materia determinada y no la remita a normas distintas, como podrían ser las reglamentarias.²⁷² Se entiende esto como una expresión de la democracia en el procedimiento del establecimiento de tributos, cuyo fin, entre otros, es alcanzar un sistema tributario justo.²⁷³

El principio de reserva de ley no ha estado exento de problemas y discusiones doctrinarias, para lo cual se ponen en evidencia tres problemáticas. En primer lugar, el problema se sitúa en la equiparación de los dos principios de legalidad y reserva de ley, tanto como sinónimos como en su accionar, puesto que comparten varias coincidencias, así como grandes diferencias. Para fundamentar lo afirmado se recurrirá a la doctrina que ha discutido el tema.

Pérez Royo, Troya Jaramillo y Casás Ortega sostienen que tanto el principio de reserva de legalidad como el de reserva de ley son conceptos equivalentes,²⁷⁴ que coexisten o en ocasiones sustituyen al principio de legalidad. Se entiende que la legalidad consiste en el sustento para la creación, modificación y supresión de los tributos y para definir sus principales elementos; este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido, principio de reserva de ley.²⁷⁵

Por otro lado, Salas, Lasagabaster Herrarte, Montañó Galarza, entre otros, consideran que existe un desgajamiento o desligamiento entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley.²⁷⁶ En cuanto al principio de legalidad, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determinan la Constitución y las leyes; mientras que la reserva de ley detenta ciertas materias a la exclusiva labor del legislador, en este caso, el establecimiento de los elementos constitutivos del tributo.²⁷⁷

Lasagabaster Herrarte sostiene que si se identifica reserva de ley con principio de legalidad, eso quiere decir que la administración, si no existe reserva de ley, puede actuar sin estar sometida a normativa de ningún tipo, sin necesidad de habilitación. Afirma que el principio de reserva de ley es una parte del principio de legalidad mismo

²⁷¹ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 67.

²⁷² *Ibíd.*, 59.

²⁷³ Salas Febres, "El papel de la jurisprudencia constitucional", 42.

²⁷⁴ Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, 200.

²⁷⁵ Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario*, 100.

²⁷⁶ Montañó Galarza, "El deber de pagar tributos", 61.

²⁷⁷ *Ibíd.*

que lo absorbe, pero sin quedar agotado. En ese sentido, la legalidad se nutre de dos premisas fundamentales: la reserva de ley y la primacía de la ley.

Montaño Galarza no desconoce que los dos principios a los que se hace referencia son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria, lo que propugna es demostrar una autonomía entre los principios analizados.²⁷⁸ Salas Febres considera que la reserva de ley tiene como finalidad poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al delimitar una parte del ámbito tributario en exclusiva a la ley, haciendo referencia a la necesidad de que la regulación de determinadas materias venga dada por vía legislativa.²⁷⁹

Se concuerda plenamente con el criterio de Montaño Galarza en cuanto a independencia conceptual del principio de legalidad y de reserva de ley, puesto que el principio constitucional tributario de legalidad no ha hecho crisis, sino que más bien se ha adecuado a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos interno e internacional; en tanto que al principio de reserva de ley se lo ha visto atenuado y relegado, sobre todo en el establecimiento de la base imponible de los tributos aduaneros, que teóricamente es una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio como instrumento que incorporará las principales normas jurídicas tributarias; así como los elementos sustanciales de los tributos,²⁸⁰ reservándose al legislador su establecimiento mediante la producción legislativa.

En segundo lugar, se propone como problemática el efecto de la deslegalización como el hecho de que una ley permita que los preceptos que contienen una determinada materia sean modificados o derogados por un reglamento. De esa manera priva de eficacia a las disposiciones legales vigentes, ya que el reglamento en virtud de la habilitación podrá modificar o derogar disposiciones contenidas en leyes anteriores, lo que no sería jurídicamente posible sin la deslegalización,²⁸¹ aspecto que atentaría directamente contra el fundamento del principio de reserva de ley.

En este sentido, Alais expone que existe reserva de ley positiva y negativa; positiva cuando se asigna la competencia a un órgano constitucional depositario de la voluntad general y concebido para cumplir el rol legislativo de la creación tributaria; y la otra, negativa, en el caso de que se prive al legislativo de regular mediante ley la

²⁷⁸ *Ibíd.*

²⁷⁹ Salas Febres, "El papel de la jurisprudencia constitucional", 45.

²⁸⁰ Montaño Galarza, "Los principios constitucionales tributarios", 78.

²⁸¹ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 68.

regulación tributaria y se le asigne al ejecutivo su realización.²⁸² Teóricamente se entendería como la facultad reglamentaria, que se necesitaría forzosamente la habilitación del legislativo para que el ejecutivo pueda ejercerla, sin embargo, la misma solamente puede utilizarse para cuestiones de aplicación práctica de la ley, sin que de ninguna manera se llegue a pensar que la facultad reglamentaria pueda inmiscuirse en aspectos esenciales de la materia reservada a la ley.

Salas Febres afirma que, en cuanto a esta problemática, el principio de reserva de ley es el que trata de garantizar fundamentalmente la exigencia de que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes establezcan el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se les puede exigir.²⁸³

Constantine Mortati clasifica a la reserva de ley en absoluta, reforzada y relativa. La reserva absoluta deriva la obligación de regular de modo directo la materia reservada, quedando la posibilidad de otorgar a las fuentes subordinadas solo la emanación de disposiciones de detalle necesarias para la ejecución. La reserva reforzada añade la obligación de proveer mediante ley otra manera de conferir a la ley un cierto contenido.²⁸⁴ Y la reserva relativa permite el definimiento de una parte de la materia normativa a las fuentes diversas de la ley, a condición de que esta defina las directrices a las que deben adecuarse.²⁸⁵

Paredes y Rodríguez consideran que la reserva absoluta existe cuando una determinada materia es reservada a las leyes emanadas del Parlamento, quedando excluido el ejercicio del poder reglamentario, a menos que se trate de reglamentos de ejecución²⁸⁶. La reserva relativa existe cuando la materia puede ser disciplinada, además de por la ley formal también por otras fuentes, no alternativamente sino después de que la ley haya determinado las líneas esenciales de la disciplina. En ese sentido, se puede identificar que los tributos aduaneros están regidos por una reserva de ley relativa.²⁸⁷

Al criterio de este investigador, es fundamental resaltar este último concepto, puesto que como ya se ha explicado, la ley en sentido formal es la que debe crear al

²⁸² Alais, “Los impuestos aduaneros argentinos”, 209.

²⁸³ Salas Febres, “El papel de la jurisprudencia constitucional”, 43.

²⁸⁴ Lucy Cruz de Quiñonez, “Fuentes del derecho tributario”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Madrid: Marcial Pons, 2008), 282.

²⁸⁵ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 74.

²⁸⁶ Eusebio González García, *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978* (Pamplona: Aranzadi, 1997), 401.

²⁸⁷ *Ibíd.*

tributo y sus elementos esenciales; situación que no se la puede identificar en los tributos aduaneros, puesto que la creación de los aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva. Se permite así que se puedan crear y regular tributos aduaneros directamente mediante un reglamento emanado desde el Ejecutivo o desde una norma supranacional, situación que atenúa la aplicación del principio de reserva de ley al identificar que los tributos aduaneros, al ser considerados tributos, deberían estar reservados a su creación mediante una ley formal, situación que no se cumple a cabalidad.

Es fundamental destacar que al asumirse de los tributos aduaneros una reserva de ley relativa, doctrinaria o teóricamente deberían ser creados mediante una ley formal, además de señalar puntualmente las directrices y líneas esenciales del contenido tributario del impuesto, para que -a continuación-, mediante un reglamento emanado del Ejecutivo, se puedan integrar o desarrollar los aspectos técnicos y procedimentales para su gestión y recaudación.

La tercera problemática se refiere a la clasificación expuesta, puesto que ha recibido duras críticas. Ignacio de Otto reprocha y tacha a la división entre reservas absolutas y relativas al estimar que induce a confusión, menciona que la reserva no puede ser en ningún caso relativa o elástica porque no está a disposición del legislador, considera que calificar de relativa una reserva es tanto como decir que, si bien las normas tendrían que ostentar rango de ley, el legislador puede permitir que ostenten otro distinto. Afirma que si se realiza una remisión al reglamento es lícita solo cuando regule el sector de la disciplina normativa que va a desarrollarse reglamentariamente, siempre que estén delimitados los aspectos jurídicos sujetos a reserva.²⁸⁸

García Novoa admite que existe una erosión del concepto tradicional de la reserva de ley, argumentando que existen hoy en día vías de flexibilización del principio como son la falta de exigencia de regulación por normas con rango de ley formal a la materia tributaria, manteniéndose con rigurosidad respecto a los elementos configuradores o cualitativos de los tributos, pero se relativizan respecto de los elementos de cuantificación.²⁸⁹

En el caso del hecho imponible de los tributos aduaneros, la reserva de ley se extiende a sus dos elementos, subjetivo y objetivo, por lo cual, si no se fija en la ley tributaria este importante elemento, se violaría el principio de reserva de ley. La

²⁸⁸ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 77.

²⁸⁹ García Novoa, "La concepción actual de los principios tributarios", 104.

ausencia de cualquiera de ellos acarrearía que el hecho imponible no se encuentre conformado, trayendo como lógica consecuencia que el tributo tampoco lo estuviera.²⁹⁰

A criterio de Paredes y Rodríguez, el regular por ley el hecho imponible de los tributos, en general, y dejar a la administración la complementación de las hipótesis normativas que configuran el hecho imponible resulta a todas luces violatorio del principio de reserva de ley, puesto que en la última instancia la fijación del tributo no está quedando en manos del Legislativo, sino del Ejecutivo, en virtud de la técnica de la deslegalización, situación que se puede identificar en el caso de los tributos aduaneros.²⁹¹

En el caso de la base imponible, un elemento esencial cuantificador del tributo, es indispensable su existencia para la determinación de la cuota tributaria, en consecuencia, es un elemento cubierto por la reserva de ley; no obstante, en la práctica existen varias violaciones al principio de reserva de ley. Es frecuente encontrar ordenamientos que precisan el objetivo del impuesto dejando a un reglamento o al Ejecutivo la facultad de establecer la base imponible, lo cual incide a la incertidumbre en la tributación y ocasiona un perjuicio a los contribuyentes, ya que el Ejecutivo puede en cualquier momento alterar o modificar en su beneficio la base sobre la cual se aplicará la cuantificación del tributo.²⁹²

La reserva de ley debe regir al momento de determinar la base imponible del tributo, esta figura no puede quedar dentro de las facultades normativas del Ejecutivo. Sin embargo, no basta la pura descripción normativa de la magnitud que será tomada como base imponible para considerar cumplido el principio de reserva de ley, es decir, no basta con que la ley señale qué va a ser lo medido, debe dar las pautas para su determinación normativa; por tanto, se evidencia una flexibilidad de la reserva de ley.²⁹³

El análisis del principio de reserva de ley en la definición de la base imponible en los tributos aduaneros comporta un aspecto fundamental dentro de la presente investigación, debido a que, teóricamente, es un requisito que en aplicación de dicho principio al momento de la creación del tributo se cuente con todos los elementos de la obligación tributaria. En ese sentido, como se había expuesto, existe una delegación hacia la Función Ejecutiva para la creación de los tributos aduaneros y la fijación de sus

²⁹⁰ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 174.

²⁹¹ *Ibíd.*

²⁹² *Ibíd.*, 248.

²⁹³ Salas Febres, "El papel de la jurisprudencia constitucional", 54.

niveles, aspecto que de entrada riñe sustancialmente con el principio de legalidad y de reserva de ley.

Pardo Carrero sostiene sobre la base de que la reserva de ley que esta denota un marco o concreción de potestades, y es indudable que aquella institución supone o constituye un límite que fijan las constituciones de los Estados y no las leyes. En ese contexto, lo dicho tiene asidero puesto que dentro de la teoría analizada en líneas anteriores, los tributos aduaneros emanan de diversas fuentes dependiendo del ordenamiento jurídico, a tal punto que para unos gozan de consagración constitucional, mientras que para otros su fuente es la ley, que los establece y regula, por lo menos en sus aspectos fundamentales, aunque el ejecutivo tenga ciertas facultades legislativas que desarrollar.²⁹⁴

En ese contexto teórico expuesto, los tributos aduaneros responden al principio de reserva de ley, aunque apenas se trate de una reserva relativa o atenuada, puesto que - como se ha explicado- la ley solamente se encarga de determinar los elementos fundamentales o de identidad, pudiendo el ejecutivo integrar o desarrollar la base imponible y las tarifas. Este aspecto es ambivalente, porque la ley es la que fija los elementos como el sujeto pasivo y el hecho generador de los tributos aduaneros, que suelen variar para las diferentes legislaciones, puesto que los criterios de aplicación del hecho imponible, fundamentalmente, no se encuentran definidos para todas las legislaciones, sino que adoptan distintos criterios como el cruce de la línea de frontera, el ingreso de la mercancía al territorio aduanero, la declaración a consumo, la nacionalización de la mercancía, la aceptación y despacho de la mercancía o la incorporación de la mercancía al mercado interno. Son, pues, varios los aspectos que las legislaciones pueden adoptar, dependiendo de su devenir histórico en el ámbito del comercio exterior.

Por otro lado, la base imponible en los tributos aduaneros que constituye el elemento cuantificador del tributo se encuentra definida internacionalmente debido a la armonización legislativa que se ha desarrollado por medio del Código del Valor emitido en el contexto del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, y aplica a la mayoría de países que son parte de la Organización Mundial de Comercio. Aquello fue fruto de las negociaciones de carácter multilateral entre los Estados.

²⁹⁴ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 123.

La reserva de ley relativa o atenuada sustenta de alguna manera la aplicación de este principio a la base imponible de los tributos aduaneros, puesto que existe una delegación constitucional expresa, e invadir aquella competencia generaría conflictos mayores. La reserva de ley se evidencia al momento de la creación de los tributos aduaneros, al originarse en una caracterización legal objetiva, y sus elementos esenciales encontrarse en una norma constitucional y legal; pero en cuanto a la base imponible o tarifa, el Ejecutivo debe someterse a las normas de carácter internacional y a las exigencias propias de la normativa interna.

En ese contexto, es una realidad fehaciente que en los tributos aduaneros se identifica una flexibilización del principio de reserva de ley en cuanto a la determinación del hecho imponible y, en consecuencia, de la base imponible. Ello porque la normativa constitucional y legal remite su creación y tratamiento al Ejecutivo, aunque existen organismos colegiados encargados de regular todo lo referente a los derechos arancelarios, a las tasas por servicios aduaneros y a la fijación de las tarifas arancelarias, sin que medie siquiera el establecimiento de una norma fruto del quehacer legislativo, sino mediante acuerdos, resoluciones o reglamentos, los que constituyen normas de rango inferior a la ley, que pone en evidencia una grave atenuación del principio de reserva de ley, pues permite la discrecionalidad del Ejecutivo para poder modificar o establecer su base imponible a través de distintos organismos creados para el efecto. Adicionalmente, se debe mencionar que en cuanto a la determinación específica de la base imponible en las legislaciones, generalmente se deja un campo abierto para la entrada en vigencia de las normas de carácter internacional, puesto que imponen los métodos de valoración aduanera que da como resultado la liquidación de la base imponible y del tributo aduanero.

Desde la óptica de este tesista, es evidente que los tributos aduaneros encajan perfectamente dentro de la problemática expresada, en primer lugar, el establecimiento del hecho imponible y de la base imponible la realiza el Ejecutivo por delegación expresa de jerarquía constitucional en el ámbito de aranceles y tarifas, condicionándose su eficiencia y eficacia a un reglamento que ha sido emitido unilateralmente por el Ejecutivo y no ha tenido la oportunidad de ser deliberado públicamente en un parlamento o mediante un organismo supranacional que por medio de acuerdos y tratados regula a nivel internacional todo el incierto tratamiento de los tributos al comercio exterior, identificándose su problemática aplicabilidad y, en consecuencia, una franca tensión entre los tributos aduaneros y el principio de reserva de ley.

En conclusión, se ratifica que el principio de reserva de ley presenta un gran debilitamiento, ya que en los tributos aduaneros, específicamente en los derechos arancelarios, a la determinación de la base imponible no se la encuentra en un cuerpo normativo con rango de ley, ni siquiera en un cuerpo normativo emitido por el órgano legislativo, sino que se halla regulado por organismos que forman parte del Ejecutivo, o en la normativa internacional. Lo señalado implica, según la doctrina, correr un gran riesgo, ya que se entrega al Ejecutivo la potestad de imponer la base imponible, tarifas y porcentajes para el establecimiento de los derechos arancelarios o de aduana, dejando abierto el ejercicio discrecional por parte de los organismos estatales para el establecimiento de los tributos aduaneros.

3.3. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria ha sido analizado ampliamente por la doctrina internacional y nacional más aceptada, otorgándole un sitial especial dentro de las concepciones más altruistas en el estudio del derecho. Eugenio Acosta, García Novoa, Sainz de Bujanda, Plazas Vega, Asorey, Carranza, Pardo Carrero, Basaldúa, Fedele, Clavijo Hernández, entre otros, coinciden en que la seguridad jurídica es la cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre el Derecho que le asiste en cada momento, haciendo previsibles las consecuencias del obrar humano,²⁹⁵ y lo que posiblemente lo será en el futuro, convirtiéndose en el eje central de los sistemas jurídicos actuales que permiten confiar en la obtención de la paz jurídica y la realización de la justicia;²⁹⁶ por lo cual, para la doctrina la seguridad jurídica ha sido considerada, junto con la justicia y el bien común, como un valor jurídico fundamental,²⁹⁷ logrando la confianza de los administrados y limitando la interdicción de la arbitrariedad de parte de la Administración.²⁹⁸

Es fundamental tomar en cuenta que seguridad y seguridad jurídica no son términos equivalentes.²⁹⁹ Germán Pardo Carrero anota que la seguridad supone ante todo la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los

²⁹⁵ Acosta, “El principio de legalidad”, 552.

²⁹⁶ Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, coord. Miguel Valdés Villarreal (Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1992), 317.

²⁹⁷ Acosta, “El principio de legalidad”, 552.

²⁹⁸ Carranza Torres, *Planteos en defensa de los derechos*, 14.

²⁹⁹ Acosta, “El principio de legalidad”, 552.

demás, si a la seguridad se le adjetiva de jurídica se está haciendo relación a la idoneidad del derecho para que una persona pueda saber a qué atenerse.³⁰⁰

En el derecho tributario el principio de seguridad jurídica mantiene una estrecha relación con los principios de legalidad y de reserva de ley, analizados previamente, pues la necesidad de contar con normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes en materia tributaria, no es un planteamiento que nace en los sistemas jurídicos actuales, sino más bien tiene una larga data desde la antigüedad.

Martín Queralt menciona que con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales, pasaron a ser competencia reservada al Parlamento, y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del presupuesto constituyen actividad administrativa reglada, sometida a derecho.³⁰¹

Profundizando en la materia que ocupa a este texto, es importante mencionar que a criterio de Acosta el ordenamiento tributario es, probablemente, uno de los más inseguros porque se trata de un ordenamiento complejo, sometido a cambios y revisiones permanentes, difícil de abarcar, resumiendo en que el ordenamiento tributario es inestable, profuso y crítico.³⁰² Es necesario puntualizar varias problemáticas que se han evidenciado fruto de la investigación realizada.

La primera problemática que perturba a la seguridad jurídica es que no se cuente con un sistema tributario efectivo y eficiente, que contenga una adecuada técnica jurídica, sin contradicciones, imprecisiones, falta de claridad, vaguedad, etc. La segunda se refiere al desconocimiento temporal y conceptual del derecho vigente. Algunos de los aspectos se originan como consecuencia de lo anotado, que exista falta de codificación y sistematización de las normas tributarias, el exceso de la reglamentación de normas tributarias por parte del Ejecutivo o las múltiples resoluciones emitidas por la administración;³⁰³ y, a criterio de este investigador, la más importante, la falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica de los tributos aduaneros, principalmente el hecho imponible y la base imponible.

³⁰⁰ Germán Pardo Carrero, “La normativa aduanera y la seguridad jurídica ¿Será que ello no es posible?”, en *Memorias 7ª reunión mundial de derecho aduanero: Modernización y retos de la impartición de la justicia*, coord. Andrés Rhode Ponce (Ciudad de México: ISEF 2011), 27.

³⁰¹ Juan Martín Queralt, “La potestad tributaria”, en *Tratado de derecho tributario*, Dir. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 143.

³⁰² Acosta, “El principio de legalidad”, 555.

³⁰³ Asorey, “El principio de seguridad jurídica”, 340

La seguridad jurídica cubre coyunturalmente la regulación y determinación de los elementos esenciales del tributo, tal como se expuso en cuanto al principio de legalidad, puesto que parte de la configuración de este principio, que es velar que la regulación normativa no se quede solamente en su creación, sino adicionalmente en la configuración de sus elementos esenciales; en efecto, parte de la aplicación de este principio es verificar que la ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo, entendiéndose como hecho imponible, y cuanto hay que pagar, siendo la determinación de la base imponible. Todo aquello en miras de garantizar los derechos y garantías del administrado o contribuyente frente a la administración tributaria, puntualizando que también debe cubrir la regulación de sus aspectos relativos a su regulación, procedimientos de ejecución, lugar de pago, forma, plazos, etcétera.³⁰⁴

Como consecuencia de aquello, la posibilidad de que la función Ejecutiva o la Administración pueda integrar uno o varios elementos de la relación jurídica tributaria, de forma permanente o temporal, se configuraría en una violación a los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, quedando abierta la posibilidad de que se aplique la discrecionalidad administrativa.

En los tributos aduaneros, se entrega al Ejecutivo la facultad de crear aranceles y de regular sus niveles o tarifas, por tanto, no cabe estrictamente la aplicación del principio de seguridad jurídica, puesto que la creación de los tributos es una facultad privativa del Legislativo, que se encuentra delegada, deslegalizada o asignada al Ejecutivo.³⁰⁵ Es por ese efecto que cabe mencionar que el principio de seguridad jurídica, de igual manera, ha tenido un debilitamiento, motivado esencialmente por el fenómeno de la delegación al Ejecutivo para la creación y fijación de los aranceles en la importación y exportación.

Alais expone que en la realidad argentina se han presentado aspectos similares en los que se observa una serie de tributos que fueron creados por ley, pero que en la faz reglamentaria admiten la modificación de las alícuotas por vía reglamentaria y en cabeza del Ejecutivo. Puntualiza el autor citado que es fundamental hacer una distinción entre la delegación del poder tributario para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al poder ejecutivo con el fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella, no pudiendo juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento

³⁰⁴ Alais, "Los Impuestos aduaneros argentinos", 209.

³⁰⁵ Pardo Carrero, "La normativa aduanera y la seguridad jurídica", 26.

legal de atribuciones que quedan libradas al arbitrio razonable del ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida.

Al término del presente análisis se puede concluir que el principio de legalidad tiene tensiones en su aplicabilidad puesto que se encuentra que al principio de reserva de ley, que es de carácter concreto, se lo trate como sinónimo del principio de legalidad, que es de carácter general. Debe entenderse que al hablar de legalidad se alude a la obligatoriedad de la creación de los tributos a través de un cuerpo normativo con rango de ley, y al hablar de reserva de ley a la función de desarrollar en la normativa todos los elementos configuradores y esenciales del tributo, reservándose a la ley dicho efecto.³⁰⁶ El principio de legalidad en el ámbito tributario aduanero ha tenido constantes transformaciones producto de la evolución y desarrollo del comercio mundial, adecuándose a la normativa internacional que entra en vigencia en el momento en que el Estado empieza a formar parte o se adhiere a los diferentes organismos internacionales de comercio.

En cuanto al principio de reserva de ley, desde su concepción originaria ha ido disminuyendo en su esfera de acción, quedando en la actualidad atenuada o relegada su importancia y cumplimiento, dando paso a la ampliación de las potestades normativas de otros órganos estatales para el establecimiento de los tributos aduaneros. En este caso, se ha entregado al Ejecutivo la facultad de crear, modificar y suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, a pesar de que existan limitaciones dictadas por las leyes las cuales fijan y estructuran los elementos básicos que debe contener un tributo como el hecho generador, los sujetos, el objeto, la forma y la cuantía; sin embargo, en la realidad jurídica ecuatoriana los tributos aduaneros responden a una reserva de ley relativa, puesto que la ley determina los elementos fundamentales, pudiendo el Ejecutivo integrar o desarrollar los faltantes, además se consideran los acuerdos y convenios internacionales en materia comercial.

Sobre el principio de seguridad jurídica, se puede afirmar que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. Este es un principio central de los sistemas jurídicos actuales y mantiene una estrecha relación con los principios de legalidad y reserva de ley. Es fundamental el principio de seguridad jurídica en cuanto

³⁰⁶ Montaña Galarza, "Los principios constitucionales tributarios", 78.

tiene que ver con la relación jurídico-tributaria que crea la obligación³⁰⁷. En este sentido, la posibilidad de que la Función Ejecutiva o la administración pública tributaria pueda integrar uno o varios elementos de la relación jurídico-tributaria, de forma permanente o temporal, dejando abierta la posibilidad de que se aplique la discrecionalidad administrativa que deviene en una violación a los principios de legalidad y reserva de ley, lo que conlleva un detrimento de la seguridad jurídica.

En definitiva, los principios de legalidad, de reserva de ley y de seguridad jurídica, se encuentran plasmados en la Constitución de la República del Ecuador; y, en este sentido se tornan en una condición *sine qua non*, para la implementación normativa secundaria en materia tributaria y su cumplimiento es de carácter obligatorio, de ahí la importancia de entender la afectación, incumplimiento o falta de aplicación, con sus particularidades específicas, de cada uno de los tres principios generales del Derecho Tributario, desarrollados a lo largo del presente capítulo con su relación con los tributos aduaneros.

³⁰⁷ Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, coord. Miguel Valdés Villarreal (Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1992), 317.

Capítulo dos

Dogmática constitucional y legal sobre los tributos aduaneros frente a sus factores cuantificadores y la aplicación de principios tributarios que rigen su actividad; jurisprudencia y experiencia comparada

En el sistema jurídico actual, en particular a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, cobra especial importancia el hecho de que todas las actuaciones que realizan los poderes públicos deben estar encaminadas a garantizar los derechos y principios reconocidos en el texto constitucional, e incluso todo el sistema normativo se constituye en una garantía constitucional que sirve como mecanismo de protección de los derechos.

Por este motivo ha sido importante el identificar las diferentes tensiones que existen entre la normativa constitucional y la normativa infraconstitucional en cuanto a materia tributaria aduanera se refiere, en virtud de las diferentes interpretaciones de las normas constitucionales que pueden desarrollarse, concluyendo la importancia que tiene el cumplimiento irrestricto de los principios más importantes en el ámbito tributario, señalados en la Constitución, en el marco de un Estado constitucional de derechos.

La realidad jurídica ecuatoriana presenta una compleja perspectiva al momento de analizar la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros; por lo que mediante la enunciación de la normativa jurídica aplicable al tema se identifican las posibles contradicciones o tensiones en el ámbito de la regulación tributaria aduanera y en la aplicación fáctica de esta normativa al momento de establecer, determinar y recaudar los derechos arancelarios, los impuestos que guarden relación con el ingreso o salida de mercancías, y las tasas por servicios aduaneros, poniendo en evidencia la atenuación que sufren los principios tributarios en especial el de reserva de ley.

Se realiza un análisis jurisprudencial y de la normativa internacional aplicable al ámbito del comercio exterior; comparando experiencias tributarias aduaneras en los países que forman parte de la Comunidad Andina y se concluye identificando los problemas en la realidad jurídica ecuatoriana, a través de los cuales se ve vulnerado o violentado el principio de reserva de ley con relación a los tributos aduaneros; se analizan posibles vulneraciones a los derechos fundamentales del contribuyente y se explica el demérito de la base imponible en los tributos aduaneros.

1. Estudio constitucional y legal del régimen jurídico ecuatoriano de los tributos aduaneros y el establecimiento de su base imponible

1.1. Estudio constitucional de los tributos al comercio exterior

Para iniciar con el desarrollo de este acápite es necesario tomar en cuenta, en primer lugar, a la Constitución de la República del Ecuador como norma suprema del ordenamiento jurídico ecuatoriano y como el cuerpo normativo rector de la materia tributaria aduanera, resaltando la frase que Horacio Corti menciona, la Constitución está en el corazón del tributo.³⁰⁸

Como punto de partida, se debe tomar en cuenta lo que señala la Constitución en relación a los tributos al comercio exterior. El texto constitucional hace referencia de forma general a estos tributos, pues únicamente se puede encontrar referencias en dos artículos: el artículo 261, el cual señala que “El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre (...) 5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento”;³⁰⁹ y, además, el artículo 305, que dispone que “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”.³¹⁰ Como se evidencia, no existe mayor referencia en el texto constitucional a los tributos al comercio exterior, lo cual da la pauta que es el legislador quien ha desarrollado en la normativa secundaria lo concerniente a este tema.

Resulta llamativo identificar que de acuerdo a la terminología utilizada en la Constitución se menciona en repetidas ocasiones el término arancel, situación que es necesaria desentrañarla. Basaldúa afirma que por tarifa o arancel aduanero debe entenderse el conjunto de los derechos que gravan la importación y exportación de las mercaderías en relación con un territorio aduanero.³¹¹ Gual Villalbí dice que el arancel constituye los derechos de entrada y salida de las mercancías por varias repúblicas, siendo la principal de las instituciones del comercio exterior.³¹² En la doctrina nacional, Acosta define al arancel como los gravámenes aplicados a la importación y exportación de mercancías, que tiene por objeto, entre otros, proteger a la industria nacional, generar

³⁰⁸ Horacio Corti, “Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Madrid: Marcial Pons, 2008), 41.

³⁰⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 265

³¹⁰ *Ibíd.*, art. 305.

³¹¹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 491.

³¹² Gual Villalbí, *Teoría y técnica de la política aduanera*, 69.

recursos fiscales, orientar la estructura del consumo y favorecer los equilibrios de la balanza de pagos.³¹³

Se considera que el vocablo arancel no es un término exacto para la definición de los tributos aduaneros o tributos al comercio exterior, menos aún en la norma máxima del Estado, puesto que se hace referencia a la política aduanera, arancelaria y del comercio exterior como sinónimos o como disímiles, siendo que, como se ha desarrollado en el primer capítulo del presente trabajo, cada concepto tiene una naturaleza y, el decir de la Constitución ocasiona una confusión al momento de generalizar conceptos que pueden entenderse unificados. Situación parecida enfrentan los términos tributaria y fiscal, entendiéndose que la Constitución los trata como conceptos individuales.

En ese sentido, las disposiciones citadas se enmarcan en lo expuesto teóricamente, puesto que es una competencia exclusiva del Estado regular de forma directa lo referente al comercio exterior, al ámbito tributario y al aspecto arancelario, siguiendo una lógica metodológica. De igual forma, se ponen en evidencia que en la norma jurídica máxima del Estado se materializa la deslegalización de los tributos aduaneros, puesto que la creación de los aranceles y la fijación de sus tarifas son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva, ocasionando una tensión con los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, ya que se entendería que para los tributos relativos a la importación y a la exportación (arancel) no hay la necesidad de crearlos mediante ley, ni que la Asamblea regule reservadamente la creación de sus elementos esenciales, menos aún garantizar una certeza y seguridad jurídica al contribuyente, estando en manos de la administración tributaria la fijación de las tarifas relativas a su creación.

Es importante señalar que, de manera tangencial se hace referencia al comercio internacional como principal elemento para la configuración de los tributos al comercio exterior. En ese sentido, en el artículo 416, numeral 7, se menciona que se “fomentará un nuevo sistema de comercio e inversión entre los Estados que se sustente en la solidaridad, la complementariedad, la creación de mecanismos de control internacional a las corporaciones multinacionales y el establecimiento de un sistema financiero internacional, justo, transparente y equitativo”.³¹⁴

³¹³ Alberto Acosta, *Breve historia económica del Ecuador* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2001), 388.

³¹⁴ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 416.7.

El Estado es el encargado de regular y direccionar su política de comercio internacional con la finalidad de activar o dinamizar su economía y proyectar su producción a comercializarse en diferentes latitudes del mundo. La norma suprema es ambigua al mencionar que se fomentará un nuevo sistema de comercio e inversión, aspecto que es absurdo y descabellado debido a que, en primer lugar, se ha internacionalizado la regulación del comercio exterior y, en segundo lugar, la regularización o el control de las corporaciones multinacionales no se las realiza desde una visión local, posiblemente desde una perspectiva regional, debido a que el comercio ha involucrado la vinculación de grandes capitales transnacionales entendiéndose imposible la aspiración risible constitucional.

La Constitución en su artículo 423, numeral 1,³¹⁵ de igual manera, hace alusión a la importancia de la integración como un objetivo estratégico, comprometiéndose a impulsar la integración económica, la unidad productiva, financiera y monetaria; la adopción de una política económica internacional común; el fomento de políticas de compensación para superar asimetrías regionales y el comercio regional.

Montaño Galarza expone ampliamente en su obra *Problemas constitucionales de la integración* que es posible que, debido a todo lo expresado en la norma transcrita, puedan resultar lesionados por la participación del Estado en una organización supranacional dos aspectos, en primer lugar, la supremacía de la norma fundamental y, en segundo lugar, algunas de las garantías constitucionales, al respecto concluye que:

La supremacía constitucional puede resultar afectada por cuatro cuestiones centrales. En primer lugar, la aceptación tácita, por parte del Estado, de la existencia de una nueva estructura de poder que se autorregula en gran medida y que genera un ordenamiento jurídico específico, diferente al internacional y al de los estados miembros. En segundo lugar, los principios de primacía y de eficacia directa del Derecho comunitario o supranacional, que reclaman su dominio sobre la totalidad del ordenamiento jurídico interno o nacional, incluida la Constitución. En tercer lugar, que el encargado de definir a través de sus sentencias los linderos de la atribución de competencias, es un órgano jurisdiccional permanente de la organización supranacional y no del propio Estado. En cuarto lugar, la aceptación de que las pautas de validez y del control de la validez de los actos comunitarios en general, se las enjuicia respecto de los tratados fundacionales de la organización y, no como ocurre en los estados miembros, respecto de la Constitución. Este conjunto de afectaciones irrogadas a la Constitución viene reforzado de manera general por la jurisprudencia comunitaria consecuente con la defensa del ordenamiento supranacional.³¹⁶

³¹⁵ *Ibíd.*, art. 423.1.

³¹⁶ César Montaño Galarza, *Problemas constitucionales de la integración* (Ciudad de México: Porrúa, 2013), 350.

En ese sentido, es fundamental mencionar que la Constitución debe ser muy clara en relación a los términos que utiliza y sobre todo delimitar el ejercicio de la delegación legislativa que le entrega al ejecutivo para crear los aranceles y regular sus tarifas, puesto que se puede evidenciar de forma muy clara que la discrecionalidad puede afectar a los principios rectores de la materia tributaria y a los procesos de integración. Se entiende la función declarativa que tiene la Constitución, pero también se critica que se pretenda proponer sueños inalcanzables *como fomentar un nuevo sistema de comercio e inversión entre los Estados*.

En conclusión, es indudable que los tributos aduaneros se encuentran sometidos al principio de reserva de ley, aunque en la práctica no se evidencia totalmente la aplicación del mismo al no establecer los elementos esenciales y cuantificadores del tributo. La falta de un límite a la Función Ejecutiva cuando ejerce sus facultades normativas delegadas en materia de los tributos al comercio exterior o *aranceles* demuestra que los tributos aduaneros tienen su fuente legal, pero que aquel pronunciamiento se desvirtúa a partir de que en la práctica no se identifica tal sujeción, sino una expresa delegación.

1.2. Estudio del régimen jurídico infra constitucional o legal de los tributos al comercio exterior

Sobre la base del principio de legalidad, efectivamente, los tributos aduaneros se encuentran desarrollados principalmente en dos leyes orgánicas de rango superior, según se ha señalado: el *Código Tributario*³¹⁷ y *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*,³¹⁸ en adelante COPCI.

En primer lugar el *Código Tributario* en su artículo 3 señala que “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”, lo cual en concordancia con el artículo 305 de la Constitución que se ha citado anteriormente, otorga plenas facultades al Ejecutivo para definir específicamente la tarifa o monto del arancel aduanero el cual es uno de los elementos esenciales del tributo aduanero, que de acuerdo al principio de reserva de ley debería ser regulado mediante ley emitida por el órgano legislativo, como se puede evidenciar en materia de tributos aduaneros la delegación y la deslegalización es constitucional y legal, entendiéndose que las tarifas

³¹⁷ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

³¹⁸ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial 56, Segundo Suplemento, 12 de agosto de 2013.

arancelarias en nuestro país pueden ser reguladas mediante acto normativo emitido por el Ejecutivo.

En segundo lugar, se encuentran varias disposiciones relativas a las imposiciones tributarias aduaneras en el COPCI, las que son indispensables tomar en cuenta. En virtud de este cuerpo normativo, quien se encarga de crear, modificar o suprimir las tarifas arancelarias en el Ecuador actualmente es el Comité de Comercio Exterior, que es un organismo que se encuentra creado y regulado a partir del artículo 71 del código en mención. Este es un organismo colegiado dirigido por el Ejecutivo, conformado por varios Ministros de Estado o sus representantes, el Servicio de Rentas Internas, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, entre otros integrantes que determina el Ejecutivo.

El artículo 72 del COPCI señala que: “Son deberes y atribuciones del organismo rector en materia de política comercial, las siguientes: (...) c. Crear, modificar o suprimir las tarifas arancelarias”; lo cual concuerda con lo que se ha señalado, es decir las tarifas o montos arancelarios son establecidos mediante Resolución del Comité de Comercio Exterior, publicada en el Registro Oficial,³¹⁹ la cual es una norma de carácter general y de cumplimiento obligatorio emitida por un organismo que forma parte del Ejecutivo.

En este punto es importante señalar que, de acuerdo a las atribuciones señaladas en el COPCI, el Comité de Comercio Exterior es el encargado de aplicar las tarifas arancelarias preferenciales en virtud de los compromisos asumidos por el Estado en instrumentos internacionales de comercio e integración, lo cual significa una adecuada armonización del ordenamiento interno con la normativa internacional aplicable en materia aduanera con la finalidad de evitar posibles conflictos de normas.

Precisamente, el COPCI realiza la clasificación de los tributos en materia aduanera en su artículo 108, determinando que los tributos al comercio exterior son los siguientes: los derechos arancelarios, los impuestos cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías y las tasas por servicios aduaneros.³²⁰ Esta sin duda constituye una guía para poder determinar más adelante si la base imponible para estas tres clases de tributos aduaneros se ajusta o no al principio de reserva de ley, que constituye uno de los objetivos del presente trabajo.

³¹⁹ *Ibíd.*, art. 73.- Resoluciones.- Las normas de carácter general y de cumplimiento obligatorio que apruebe el organismo rector en materia de política comercial, se adoptarán mediante Resoluciones que serán publicadas en el Registro Oficial.

³²⁰ *Ibíd.*, art. 108.

También es importante dejar señalado que en el artículo 108 citado en el párrafo anterior se establece como competencia del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador la creación o supresión de tasas aduaneras, señalando que: “El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro”, lo cual evidentemente está autorizado por la Constitución y la ley, pues como se ha señalado, el artículo 301 de la Constitución en su parte pertinente establece que “Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.³²¹

Además, el ordenamiento jurídico faculta a otro organismo adicional el establecimiento de tasas aduaneras, en este contexto el Reglamento para la aplicación del Libro IV del Código Orgánico de la Producción en su artículo 46 manifiesta que: “El COMEX aprobará, revisará o suprimirá las tasas que se exijan para el otorgamiento de permisos, registros, autorizaciones, licencias, análisis, inspecciones y otros trámites aplicables a la importación y exportación de mercancías, o en conexión con ellas, distintos a los procedimientos y servicios aduaneros regulares”³²². Por lo cual, queda establecido que tanto el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en adelante SENA, así como el Comité de Comercio Exterior, en adelante COMEX, son los dos organismos pertenecientes al Ejecutivo encargados de regular todo lo referente a las tasas por servicios aduaneros, sin que medie siquiera el establecimiento de una norma, fruto del quehacer legislativo.

Adicionalmente, el COPCI establece en su Título IV sobre la Administración Aduanera analizando dentro de los artículos 205³²³ y siguientes la naturaleza jurídica del servicio de aduana que se concreta en la potestad pública que ejerce el Estado, a través del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, expresándose que la aduana tiene por objeto facilitar el comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías por las fronteras y zonas aduaneras de la República, así como quienes efectúen actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías; determinando y recaudando las obligaciones tributarias causadas por el efecto de la importación y exportación de mercancías [...].

³²¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 301.

³²² Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, art. 46.

³²³ *Ibíd.*, art. 205.

Llama mucho la atención el hecho de que el COPCI en su artículo 207 crea una nueva potestad tributaria de carácter aduanero, se refiere a la potestad aduanera como el conjunto de derechos y atribuciones que las normas supranacionales, la ley y los reglamentos otorgan de manera privativa al SENAE para el cumplimiento de sus fines, puntualizando en el art. 208³²⁴ que las mercancías, los medios de transporte que crucen la frontera y quienes efectúen actividades directa o indirectamente relacionados con el tráfico internacional de mercancías, están sujetas a la potestad aduanera.

1.3. La base imponible de los tributos aduaneros dentro del régimen jurídico ecuatoriano

Corresponde abordar con mucha seriedad el tema referente al estudio de la base imponible de los tributos aduaneros dentro del régimen jurídico ecuatoriano, puesto que, con todo lo analizado, se aterriza en un estudio de la doctrina jurídica aplicada a la normativa vigente en el Ecuador referente al ámbito aduanero, regulado por el *Código Tributario* y el COPCI, es por esto que se realizará un análisis simultáneo de estas normas legales.

El Título III del Libro Primero del *Código Tributario* se refiere a la Administración Tributaria, en su capítulo I especifica cuáles son los tipos de administración tributaria en el Ecuador, que son tres: la administración tributaria central, seccional y de excepción. Para el caso presente, se centra el estudio de la primera mencionada, puesto que en materia aduanera los tributos que le corresponden son de carácter nacional, es por esto que la administración tributaria central, administra o tiene a su cargo la gestión de los tributos llamados nacionales, es decir, que rigen en todo el territorio de la República. El art. 64 del *Código Tributario*, refiriéndose a la administración tributaria central, en su inciso final establece que, en cuanto a la materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y demás normativas aplicables.³²⁵ La parte final del artículo citado tiene una connotación específica para el análisis presente, puesto que al referirse a la ley de la materia no cabe duda que se aplicará el COPCI; pero en cuanto a las demás normativas aplicables se refiere a un amplio espectro de normas, tanto de carácter nacional como leyes ordinarias,

³²⁴ *Ibíd.*, art. 208.

³²⁵ Ecuador, *Código Tributario*, art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables (lo subrayado es del investigador).

reglamentos, resoluciones, etc.; así como de carácter internacional como tratados y convenios.

El Capítulo II del Título III del Libro Primero del *Código Tributario* se refiere a las atribuciones y deberes de la administración tributaria central que consiste en la aplicación de la ley; *la determinadora de la obligación tributaria*; [...].³²⁶ El art. 68 del *Código Tributario* expresa que “la determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, *la base imponible* y la cuantía del tributo”. El art. 87 *Código Tributario* se refiere y conceptualiza a la determinación como “el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, *de la base imponible y la cuantía de un tributo*”.³²⁷

En ese mismo sentido, el *Código Tributario* se refiere a que existen tres modos de determinar la obligación tributaria que son: por declaración del sujeto pasivo; por actuación de la administración; o, de modo mixto; el sujeto pasivo será el importador o exportador y el sujeto activo será el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador.³²⁸

Como se había mencionado en el punto anterior,³²⁹ el Título II referente a las Medidas Arancelarias y no Arancelarias para regular el Comercio Exterior, se halla lo referente a la Obligación Tributaria Aduanera, en donde efectivamente se encuentran definidos los elementos del tributo aduanero, como son: hecho generador, base imponible, sujetos de la obligación tributaria. Puntualmente el COPCI define al hecho generador de la Obligación Tributaria Aduanera como el ingreso de mercancías extranjeras o la salida de mercancías del territorio aduanero bajo el control de la autoridad aduanera competente.

El COPCI, en el capítulo referente a las obligaciones tributarias aduaneras, en el artículo 108, señala que existen tres clases de tributos al comercio exterior: a) los derechos arancelarios; b) los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c)

³²⁶ *Ibíd.*, art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

³²⁷ Ecuador, *Código Tributario*, art. 87.

³²⁸ El *Código Tributario* establece en sus arts. 89, 90, 91, 92 y 93 las directrices relacionadas con la determinación tributaria en el Ecuador aplicada de igual forma al régimen aduanero.

³²⁹ Véase en referencia 1.4.2.

las tasas por servicios aduaneros,³³⁰ por lo que ahora es necesario mencionar cada uno de ellos para establecer las particularidades que les corresponden, a través del estudio de la determinación de la base imponible. Esta clasificación constituye una guía para determinar si la base imponible para estas tres clases de tributos aduaneros se ajusta o no al principio de reserva de ley, es decir si todos los elementos constitutivos de estos tributos aduaneros se encuentran regulados mediante ley.

1.3.1. La base imponible en los derechos arancelarios

Analizar la naturaleza jurídica de los derechos arancelarios dentro del régimen tributario ecuatoriano es una tarea delicada y compleja debido a los múltiples factores que condicionan su aplicación. Como se ha mencionado, a los derechos arancelarios se los puede ubicar dentro de la clasificación a los tributos al comercio exterior en sentido propio, y en efecto, en el estudio realizado se llega a determinar que se lo considera como un impuesto indirecto.

El Modelo de Código Tributario para América Latina estableció en su art. 4 que “Solo la ley puede: 1. Crear modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, *fijar la alícuota del tributo y la base de cálculo* e indicar el sujeto pasivo”. La Constitución de la República del Ecuador, en su art. 120, numeral 7, establece que: “La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de los que determine la ley: (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley”³³¹, por otra parte, el art. 301 del mismo cuerpo normativo establece “Solo por iniciativa de la función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar o extinguir impuestos”³³²; el art. 305 menciona que “la creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”³³³. El art. 4 del Código Tributario expresa que “Las Leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, *la cuantía del tributo o la forma de establecerla*”³³⁴ (el énfasis es del autor).

De la normativa transcrita se identifica que el reparto del poder tributario se concreta en la existencia de una estructuración que da cuenta de la existencia de tributos nacionales, tributos locales y tributos al comercio exterior, dentro de este último se

³³⁰ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, art. 108.

³³¹ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 120.

³³² *Ibíd.*, 301.

³³³ *Ibíd.*, 305.

³³⁴ Ecuador, *Código Tributario*, art.4.

ubica a los derechos arancelarios, se deberían aplicar a las normas generales del tributo, respetando sus principios e integrándose a cabalidad con sus elementos constitutivos.

La situación planteada se reviste de una problemática particular dentro de la doctrina y la técnica ecuatoriana, puesto que, si se considera que los derechos arancelarios tienen la naturaleza de impuestos, deberían contener todos y cada uno de los elementos constitutivos de la relación jurídico tributaria. En ese sentido, como quedó explicado, la integración de los elementos cualitativos de los derechos arancelarios se encuentra regulada por el COPCI, norma orgánica que legitima su creación y regulación; pero en cuanto a la situación de sus elementos cuantificadores, la situación varía.

El COPCI no define o conceptualiza a los derechos arancelarios, de aquello se encarga una norma reglamentaria emanada desde el Comité de Comercio Exterior, lo que sí realiza es la determinación legal de la definición de obligación tributaria aduanera, la clasificación de los tributos al comercio exterior, en los que se encuentran los derechos de aduana, el hecho generador y la base imponible, pero es importante anotar que en cuanto al último elemento mencionado, solamente se encarga de dar las líneas generales para su determinación, mas no profundiza en su composición y liquidación.

Lo expuesto obliga a considerar que los derechos arancelarios, desde una perspectiva práctica, no cumplirían con el principio de reserva de ley en cuanto a la determinación de la base imponible, puesto que el desarrollo de las tarifas arancelarias conforme al COPCI la realiza el COMEX, que es una entidad que pertenece a la administración pública central regulada por la Función Ejecutiva.

En este momento se pone en evidencia que legalmente no se configuran en una ley o norma jerárquicamente superior todos los elementos de la obligación tributaria, puesto que la norma orgánica solamente se limita a dar pautas y directrices para la aplicación de la base imponible en los derechos arancelarios, pero quien crea, modifica y suprime las tarifas es un ente del Ejecutivo, el mismo que está facultado constitucional y legalmente para ese efecto.

En ese contexto, Basaldúa recalca que existe en los Estados modernos, se ha visto, una morigeración en la aplicación del principio de legalidad y reserva de ley, fruto del avance del Poder Ejecutivo sobre el Legislativo, traducido en el empleo generalizado de delegaciones a favor del primero. Aquella delegación, Lobo Torres la define como la deslegalización, que excluye al principio de reserva de ley cuando la

propia Constitución autoriza al Legislativo a otorgar al Ejecutivo la competencia para crear normas complementarias de imposición tributaria.³³⁵

Lo expuesto por la doctrina se configura en los derechos arancelarios, ya que el principio de reserva de ley referido se concentra en la aprobación y emanación de normas jurídicas e integración de los elementos constitutivos del tributo por la Función Legislativa, pero en cuanto a la fijación de las tarifas o alícuotas de los derechos arancelarios, no logra aplicarse. La doctrina justifica de alguna manera, debido a la utilización generalizada del arancel aduanero con fines de defensa o protección y a la necesidad de reaccionar rápida y eficazmente frente a los incesantes y muchas veces imprevisibles cambios del comercio internacional.³³⁶

Cabe mencionar que el principio de reserva de ley se aplica de manera tensa, dificultosa o disminuida en la determinación de la base imponible de los derechos arancelarios. Adicionalmente, es necesario mencionar que, de acuerdo al acontecer actual del comercio internacional y de la dinámica de la economía mundial, la regulación de los derechos arancelarios ha trascendido las fronteras de la legislación interna de los Estados, hoy en día la determinación de la base imponible en los derechos arancelarios se la puede encontrar en normas jurídicas internacionales de conformidad con lo que se explicará en las siguientes líneas.

Para el caso que nos ocupa, se cuestionaría la naturaleza jurídica planteada al inicio del presente punto, puesto que se había mencionado que a los derechos arancelarios se los podría identificar como impuestos indirectos, pero con los argumentos expuestos se encuentra la necesidad de asumir que a los derechos arancelarios se los puede considerar muy particulares y de compleja aplicabilidad dentro de la esfera de los tributos al comercio exterior, situación que se la definiría como *sui generis*.

Sobre la base de lo expuesto, en primer lugar, los derechos arancelarios, que si bien no se encuentran definidos en el COPCI, se puede encontrar una explicación detallada en el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*.³³⁷ De entrada, se observa que a través de un Decreto Ejecutivo se empieza a reglamentar el establecimiento de un tributo aduanero señalado en una ley orgánica, lo cual constituye

³³⁵ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 434.

³³⁶ *Ibís.*, 437.

³³⁷ El cual fue expedido mediante *Decreto Ejecutivo* 758, Registro Oficial 452, de 19 de mayo de 2011.

una atenuación al principio de reserva de ley, por cuanto al ser un tributo aduanero se debería regular a través de una ley y no mediante un decreto expedido por el Ejecutivo.

El Reglamento en mención, en su artículo segundo, en los numerales correspondientes señala:

Art. 2.- Definiciones.- Para efecto de la aplicación del Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y este reglamento se establecen las siguientes definiciones: [...]

w) Derechos Arancelarios. - Son Tributos al Comercio Exterior y pueden ser: *ad-valorem*, específicos o mixtos.

x) Derechos Arancelarios *Ad Valorem*.- Son los establecidos por la autoridad competente, consistentes en porcentajes que se aplican sobre el valor de las mercancías;

y) Derechos Arancelarios Específicos.- Son los establecidos por la autoridad competente, consistentes en recargos fijos que se aplican en base a determinadas condiciones de las mercancías, como por ejemplo: peso, unidades físicas, dimensiones, volumen, entre otros;

z) Derechos Arancelarios Mixtos.- Son los establecidos por la autoridad competente, consistentes en derechos arancelarios *ad valorem* y derechos arancelarios específicos que se aplicarán conjuntamente [...].³³⁸

Como se puede evidenciar, el reglamento en mención realiza una clasificación de los derechos arancelarios; sin embargo, no hay un desarrollo más allá de esta clasificación y definición, por lo cual, de acuerdo a la normativa señalada anteriormente, es facultad del Comité de Comercio Exterior la regulación de estos derechos arancelarios. Siguiendo el orden jerárquico de las normas establecido en la Constitución, se tiene que a través de una resolución de carácter inferior a una ley, el Comité de Comercio Exterior conceptualiza y regula esta clase de tributos aduaneros.

Sin embargo de lo señalado, es importante anotar que el COPCI –efectivamente– define en su articulado los elementos del tributo aduanero como son: en el artículo 109 el hecho generador de la obligación tributaria es el ingreso de mercancías extranjeras o la salida de mercancías del territorio aduanero bajo el control de la autoridad aduanera competente; en el artículo 110 se definen la base imponible de la siguiente forma:

Art. 110.- Base imponible.- La base imponible de los derechos arancelarios es el valor en aduana de las mercancías importadas. El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas más los costos del transporte y seguro, determinado según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera. El costo del

³³⁸ Ecuador, *Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, Del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial 452, 19 de mayo del 2011.

seguro formará parte del valor en aduana, pero la póliza de seguro no será documento obligatorio de soporte exigible a la declaración aduanera.

Cuando la base imponible de los derechos arancelarios no pueda determinarse, conforme al valor de transacción de las mercancías importadas, se determinará de acuerdo a los métodos secundarios de valoración previstos en las normas que regulen el valor en aduana de mercancías.

Para el cálculo de la base imponible, los valores expresados en moneda extranjera, serán convertidos a la moneda de uso legal, al tipo de cambio vigente a la fecha de la presentación de la declaración aduanera.³³⁹

En virtud de la transcripción de la norma jurídica se puede identificar que la base imponible de los derechos arancelarios, que son parte de los tributos al comercio exterior de acuerdo a la legislación ecuatoriana es el valor en aduana de las mercancías importadas; en este sentido, los derechos arancelarios se refieren exclusivamente a la importación.³⁴⁰ De acuerdo a Basaldúa, las aduanas realizan cuatro aspectos de fundamental importancia para determinar y valorar las mercancías que serán sujetas al pago de tributos, que son: individualización, clasificación, valoración y origen.

La individualización y clasificación consisten en incorporar y ubicar ‘nomenclaturas aduaneras’ donde se enumeran y describen todas las mercaderías susceptibles de tráfico internacional. Las nomenclaturas modernas constituyen sistemas de designación y codificación de las mercaderías, en las cuales, además de describirse a las mercaderías, se las identifica numéricamente atendiendo a su ubicación en el capítulo, la partida, la subpartida de dicha nomenclatura. Actualmente, dentro del régimen ecuatoriano rige el Arancel de Importaciones Integrado del Ecuador, mediante la aplicación del sistema armonizado. Este sistema se denomina NANDINA, el cual es la nomenclatura arancelaria común de la Comunidad Andina, y está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías definida a nivel de partida y subpartida por la Organización Mundial de Aduanas.

La valoración es un aspecto fundamental que constituye una función importante de las aduanas, resulta especialmente significativa cuando se trata de la aplicación de los *derechos arancelarios ad valorem*, ya que los tributos deben aplicarse sobre el valor de las mercaderías. En cambio, en los *derechos aduaneros específicos* su importe se determina sobre una base distinta al valor, por ejemplo, el peso, el volumen, la longitud, número de piezas, etc. El mundo moderno ha generalizado el empleo de los derechos

³³⁹ Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, art. 110.

³⁴⁰ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 268.

aduaneros *ad valorem*, aunque también se recurra a los derechos específicos en casos especiales.³⁴¹

El origen se determina sobre la base de las denominadas ‘reglas de origen’, establecidas por cada Estado o por las resultantes de los tratados bilaterales o multilaterales que se hubieren suscrito. Se busca averiguar el origen de una mercadería para conocer de dónde es, o de dónde es oriunda. Se lo realiza con el fin de que se especifique el origen en caso de que existan convenios o preferencias de las cuales se puedan beneficiar.

Como se ve, el comercio exterior tiene lugar cuando las mercaderías se ponen en movimiento, cuando se identifica que entran y salen de los territorios aduaneros, en ese sentido, se busca aplicar tributos a esa actividad con los fines explicados anteriormente.

Conforme se había anticipado, el COPCI señala en sus artículos 71 y 72 literal c) quién se encarga de crear, modificar o suprimir las tarifas arancelarias en el Ecuador, actualmente es el Comité de Comercio Exterior, integrado mediante Decreto Ejecutivo 25, emitido por la Presidencia de la República, por varios ministerios e instituciones del ramo, facultad que la ejerce mediante resoluciones que son publicadas en el Registro Oficial, las cuales son normas de carácter general y de cumplimiento obligatorio de acuerdo a lo señalado en el artículo 73 del cuerpo legal en mención, regulando el ejecutivo todo lo relacionado con las tarifas arancelarias, las cuales forman parte de los tributos aduaneros.

Para ejemplificar la facultad del Comité de Comercio Exterior señalada en el párrafo anterior se puede hacer referencia a varias resoluciones a través de las cuales se modifican constantemente las tarifas arancelarias de varios productos: la Resolución 004-2016,³⁴² que reforma el arancel a los amortiguadores y sus partes, o las Resoluciones 008-2016³⁴³ y 022-2016,³⁴⁴ a través de las cuales se excluye la aplicación de recargos arancelarios a las importaciones de bienes tributables de diferentes sectores de la población ecuatoriana. También se puede señalar una de las últimas regulaciones establecidas por el Comité de Comercio Exterior, a través de la cual se eliminaron las salvaguardias a partir del 1 de junio de 2017. Todos son claros ejemplos de las

³⁴¹ Basaldúa, *Tributos al comercio exterior*, 158.

³⁴² Ecuador COMEX, *Resolución 004-2016*, Registro Oficial 435, 27 de abril de 2016, art. 1.

³⁴³ Ecuador COMEX, *Resolución 004-2016*, Registro Oficial 204, 15 de marzo de 2016, art. 1.

³⁴⁴ Ecuador COMEX, *Resolución 022-2016*, Registro Oficial No.849, 27 de septiembre de 2016 Segundo Suplemento, art. 1.

facultades discrecionales que tiene este comité, integrante de la Función Ejecutiva, en la fijación de las tarifas arancelarias.

De tal manera que la normativa nacional debe ser obligatoriamente contextualizada con la normativa supranacional, debido que al tener un amplio espectro de posibilidades de aplicación de normas, es necesario analizar la aplicación de las normas jurídicas en el marco de los acuerdos, tratados y convenios internaciones en el ámbito del comercio.

En lo que respecta al Ecuador, son dos los organismos internacionales claves para la aplicación de tributos aduaneros: la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Comunidad Andina (CAN). Es necesario hacer referencia, en primer lugar, a la OMC, pues su proceso de creación fue llevado a cabo antes del aparecimiento de la CAN y, además, debido a que la CAN a través de sus decisiones y reglamentos ha tratado de asegurar la aplicación de la normativa que en temas arancelarios y comerciales ha emitido la OMC.

A partir del aparecimiento de la Organización Mundial de Comercio se consolidó un sistema comercial internacional sobre la base de normas de consenso mínimo, producto de las negociaciones realizadas en la Ronda Uruguay (1986-1994), en el contexto del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, denominado GATT por sus siglas en inglés; el cual se elaboró con la finalidad de lograr la liberalización del comercio mundial, así como también para corregir las asimetrías generadas en el comercio global de mercaderías y servicios. Este instrumento internacional es de vital importancia para el desarrollo del presente trabajo, puesto que es en el marco del GATT, específicamente del artículo VII referente al Código de Valoración Aduanera, que se establecen los distintos métodos utilizados para la valoración aduanera, los cuales son replicados por las normas de aplicación común generadas por la Comunidad Andina, así como también por la normativa interna ecuatoriana, según se verá a continuación.

El Ecuador concretó su adhesión al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) en 1996, fecha a partir de la cual fueron implementándose algunas normas de la Organización Mundial de Comercio en la legislación ecuatoriana interna. Sin embargo, previo a ello y como parte de las negociaciones para el ingreso del Ecuador a la OMC, a través del *Decreto Ejecutivo 3010*³⁴⁵ se emite el “Reglamento sobre las

³⁴⁵ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 3010*, Registro Oficial 770, 30 de agosto de 1995.

Normas de Valoración en Aduanas para la aplicación del arancel aduanero de importación”. Este es un cuerpo normativo que desarrolla lo señalado por la OMC a través del GATT y, específicamente, pone en vigencia la *Decisión 378* del Acuerdo de Cartagena, actual Comunidad Andina;³⁴⁶ normativa emitida con la finalidad de armonizar tanto la normativa internacional de la OMC y la CAN como también la normativa interna del Ecuador.

Luego de este antecedente, entra en vigencia en el Ecuador³⁴⁷ la *Decisión 571* de la Comunidad Andina,³⁴⁸ y a través de la *Resolución 1684*³⁴⁹ se realiza la actualización del *Reglamento Comunitario de la Decisión 571*, referente al valor en aduana de las mercancías importadas. Todos estos instrumentos internacionales relativos al cálculo de la base imponible de los derechos arancelarios.

En efecto, conforme se explicó en el punto 2.5.4 del primer capítulo, de conformidad con la normativa internacional se determinan la existencia y aplicación de los seis métodos de valoración aduanera que determinan la base imponible en los derechos arancelarios a la importación, por lo cual constituyen de obligatorio cumplimiento y aplicación para el Ecuador.

Se evidencia entonces que legalmente la base imponible de los tributos aduaneros se encuentra regida por una norma internacional, siendo que de acuerdo a la teoría la base debería establecerse por una norma formal de carácter nacional, por tanto, los Estados miembros de la OMC deben someterse a los tratados internacionales que se refieran al tema estudiado en pos de la armonización. En efecto, la apertura para la armonización de los tributos al comercio exterior y la determinación de sus bases imponibles ha evitado que el Ejecutivo en su posibilidad de discrecionalidad pueda integrar mediante reglamentos o circulares generales por parte de la administración tributaria aduanera, aun así, se ha identificado que se ha emitido mediante decreto ejecutivo el “Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*”³⁵⁰ y el Manual Específico para la Valoración Aduanera de Mercancías,³⁵¹ emitido por el Director Nacional de Mejora Continua y Tecnología de la información del SENA, los

³⁴⁶ Comunidad Andina, Decisión 378, Gaceta Oficial 183, 27 de junio de 1995.

³⁴⁷ Ecuador, Registro Oficial 317, del 10 de abril del 2004.

³⁴⁸ Comunidad Andina, Decisión 571, Gaceta Oficial 1023, 15 de diciembre de 2003.

³⁴⁹ Comunidad Andina, Resolución 1684, Gaceta Oficial 2340, 28 de mayo de 2014.

³⁵⁰ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 758*, Registro Oficial 452, de 19 de mayo del 2011.

³⁵¹ Ecuador SENA, Manual específico para la valoración aduanera de mercancías, SENA-MEE-2-2-007-V2, 25 de febrero de 2017.

mismos que, en franca actitud, generan tensiones con los principios de legalidad y reserva de ley, principalmente.

En conclusión, los derechos arancelarios, al ser parte integrante de los tributos al comercio exterior, no se puede desconocer su naturaleza tributaria por todos los antecedentes expuestos, pero es muy necesario poner en evidencia que su naturaleza jurídica se podría establecer en impuestos indirectos *sui géneris* en la medida en que la base imponible es un instituto de naturaleza tributaria vinculado con cualquier carga que ostente el rótulo de prestación patrimonial de carácter público, por lo que interesa sobremanera a la estructuración no solo de los impuestos, también de los tributos al comercio exterior en forma amplia. De esta constatación central deviene también que los requisitos y las condiciones que la ciencia jurídica en general y, la del Derecho tributario en particular, exigen para los demás elementos esenciales de los tributos, son también aplicables para la definición de la base imponible de los derechos arancelarios; puesto que si en el establecimiento de un impuesto se prescinde de la fijación de la base imponible, así como de sus elementos inherentes, se desencadenaría una afectación negativa en la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes.

1.3.2. La base imponible en los impuestos que guarden relación con el ingreso o salida de mercancías

En cuanto a la segunda clasificación de los tributos aduaneros que se refiere a los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; se hallan tres impuestos que se encuentran señalados en otras leyes, los cuales son: a) el FODINFA; b) el IVA; y c) el ICE, los mismos que están desarrollados en la normativa que se verá a continuación.

El Fondo de Desarrollo para la Infancia, conocido en sus siglas como FODINFA, es un impuesto que administra el INFA, creado a partir de la expedición de la Ley de Creación del Fondo para el Desarrollo de la Infancia, publicada en el Registro Oficial 934 de 12 de mayo de 1988. Se aplica el 0.5% sobre la base imponible de la importación de la cual se trate.

El Impuesto al Valor Agregado IVA, el cual se encuentra regulado en el *Código Tributario*, es un impuesto administrado por el Servicio de Rentas Internas, SRI, y corresponde al 12% que se aplica sobre la base imponible, sumando el ad valorem, el FODINFA y el ICE.

Finalmente, el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, el cual de la misma forma se encuentra regulado en el *Código Tributario*, es un impuesto administrado por el Servicio de Rentas Internas. Los porcentajes que se aplican para este impuesto son variables según los bienes y servicios que se importen.

1.3.3. La base imponible en las tasas por servicios aduaneros

La última clasificación de los tributos aduaneros referente a las tasas por servicios aduaneros, en el mismo sentido anterior, en virtud de la delegación constitucional, el Ejecutivo y de conformidad a lo establecido en el artículo 108 del COPCI, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro, para el efecto se ha emitido la Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE (M), que se refiere a “Establecer la tasa de servicio de control aduanero”,³⁵² que entró en vigencia a partir del 13 de noviembre de 2017.

La Decisión 778 de la Comunidad Andina, en su artículo 3,³⁵³ define que el control aduanero es el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas. En ese sentido, la normativa internacional avala que las administraciones tributarias aduaneras deben ser las encargadas de regular la ejecución del control aduanero y de fijar las tasas que de esa actividad surjan.

Tal como establece la doctrina tributaria, en la norma jurídica se deben hacer constar todos los elementos constitutivos del tributo, en este caso, identificándose que en la Resolución emanada por el Ejecutivo se incorpora el sujeto activo, sujetos pasivos, objeto de la tasa, la tarifa, la base imponible, la liquidación y el plazo del pago. Prácticamente se ha identificado, una vez más, que mediante una resolución se han creado tributos aduaneros.

En efecto, el sujeto activo será el SENAE y los sujetos pasivos serán todos aquellos que ingresen mercancías extranjeras al territorio ecuatoriano y se acojan a los regímenes aduaneros de importación y exportación. Se han establecido fases de control aduanero que ejerce el SENAE, entendiéndose como el hecho imponible de la tasa, que

³⁵² Ecuador SENAE, Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE (M), Registro Oficial 115, Primer Suplemento, 8 de noviembre de 2017.

³⁵³ Comunidad Andina, Decisión 778 Sustitución de la Decisión 574 “Régimen andino sobre control Aduanero”, Gaceta Oficial de 7 de noviembre de 2012, art. 3.

son: el control anterior o previo, ejercido antes de la admisión de la declaración aduanera; el control durante el despacho, 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 el control posterior, a partir del levante o del embarque de las materias despachadas para un determinado régimen aduanero.

La base imponible de la tasa del servicio de control aduanero establece una tarifa de diez (10) centavos de dólar de los Estados Unidos de América, que se aplica sobre la base imponible constituida por el coeficiente resultante de dividir el peso neto declarado por ítem (gramos) para la unidad de control (gramos). Esta descripción técnica se la puede graficar mediante una fórmula, la misma que permitirá la cuantificación de la tasa estudiada; de igual manera, mediante la resolución se establecen las exenciones.

Por lo cual queda establecido que tanto el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) como el Comité de Comercio Exterior (COMEX) son los dos organismos pertenecientes al Ejecutivo encargados de regular todo lo referente a las tasas por servicios aduaneros.

Se ha demostrado que lo expresado doctrinariamente se lo puede identificar de una manera fáctica en las normas jurídicas, de lo cual se puede concluir que la base imponible de los derechos arancelarios se encuentra determinada por los métodos de valoración aduanera vigentes, los mismos que son implementados por una norma supranacional como el Código de Valor de la OMC, que es de obligatorio cumplimiento. En el caso de los impuestos que guarden relación con el ingreso o salida de mercancías, son establecidos por leyes orgánicas como el *Código Tributario* y el COPCI, entre los cuales se encuentran el FODINFA, el IVA y el ICE, que constituyen una fuente de ingresos por parte del Estado. Se evidencia así su finalidad recaudatoria o fiscal y se ha puesto en evidencia que mediante resoluciones de los órganos delegados por el Ejecutivo para la gestión e implementación de los tributos aduaneros se incorporan al ordenamiento jurídico nacional tasas creadas mediante resolución, sin que medie siquiera un mínimo pronunciamiento de la legislatura. En los casos expuestos se puede identificar que existe un debilitamiento o atenuación de los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, puesto que la legalidad al momento de ser influenciada por normas internacionales o inferiores del ordenamiento jurídico se rompe toda lógica de que los tributos aduaneros se creen mediante una ley formal y que sea producto de la deliberación por parte de los representantes del pueblo en los congresos y

asambleas, ocasionando inconformidad e insatisfacción en el contribuyente o administrado.

2. Dogmática constitucional y legal sobre los principios constitucionales relativos a los tributos aduaneros

2.1. Constitución de la República del Ecuador frente a los principios tributarios aduaneros

Los principios constitucionales tributarios hoy en día constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario, ejercen una influencia directa tanto en el proceso de creación del régimen tributario como en el de su aplicación;³⁵⁴ es por aquello necesario que se haga una breve referencia a la normativa constitucional relativa a los principios analizados teóricamente en el primer capítulo. Es fundamental hacer un breve recorrido de la normativa constitucional que hace referencia a estos tres principios *clave* del derecho tributario y del tema objeto de esta investigación.

En primer lugar, es importante señalar la relación que existe entre el principio de legalidad y la seguridad jurídica que se reconoce como un derecho de protección de todos los ciudadanos. El artículo 82 del texto constitucional, señala que: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.³⁵⁵ El derecho a la seguridad jurídica constituye el principal contenido del principio de legalidad,³⁵⁶ y es de vital importancia puesto que es una garantía normativa con rango constitucional que asegura en este caso a los administrados o contribuyentes que las actuaciones de la potestad pública, que está facultada para establecer tributos, sean dictadas de acuerdo a la Constitución y estén contenidos en una ley que regule de forma clara todos los aspectos relativos a la imposición tributaria.

En el título II referente a los Derechos, dentro del capítulo IX, Responsabilidades, está el artículo 83, numeral 15, que señala lo siguiente: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en

³⁵⁴ César Gamba Valega, “La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario”, en *Derecho tributario (tópicos contemporáneos)*, coord. Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares (Lima: Griley, 2011), 424.

³⁵⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.

³⁵⁶ Asorey, “El principio de seguridad jurídica”, 355-6.

la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”.³⁵⁷ De ahí que se encuentra constitucionalizada la obligación de los ciudadanos de pagar tributos al Estado, lo cual también se puede considerar como parte del principio de legalidad.

También se pronuncian en el artículo 300 de la Constitución un conjunto de principios que regulan la actividad de la administración tributaria. En su primer párrafo señala que: “El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. A pesar de que el principio de legalidad y reserva de ley no se citan específicamente en este artículo, existen otras normas constitucionales que contienen y desarrollan estos principios.

El artículo 301 de la Constitución menciona que:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.³⁵⁸

Citar este artículo es importante porque permite identificar claramente los principios de legalidad y de reserva de ley plasmados en la norma constitucional, los cuales son un condicionante para la implementación normativa secundaria en materia tributaria. Su incumplimiento devendría en la inconstitucionalidad de la norma emitida, de ahí la importancia de entender la aplicación del principio de legalidad y reserva de ley en el ámbito de los tributos aduaneros, que si bien tienen sus características propias que los han diferenciado a lo largo del tiempo de los otros tributos, en la Constitución a nivel orgánico forman parte del régimen de desarrollo en lo que se refiere a la soberanía económica del Estado, y se deben emplear los mismos principios para una correcta aplicación y recaudación tributaria.

También se pueden encontrar varias referencias a estos principios en otros artículos de la Constitución, por ejemplo, el numeral 7 del artículo 120 y el numeral 3 del artículo 132 señalan como atribución de la Asamblea Nacional, y como procedimiento legislativo el “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin

³⁵⁷ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 83.

³⁵⁸ *Ibíd.*, art. 301.

menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.³⁵⁹

Adicionalmente, como complemento al procedimiento legislativo en materia tributaria, el artículo 135 indica que: “Solo la presidenta o presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos”.³⁶⁰ El principio constitucional de reserva de ley, tal como se ha expuesto, relacionado con los tributos aduaneros presenta una particularidad, una “atenuación consentida” por la Constitución, a decir de Montaña Galarza,³⁶¹ como ya se ha anotado anteriormente.

El artículo 305 de la Constitución³⁶² es de vital importancia, puesto que es el fundamento de la delegación o deslegalización del legislativo al ejecutivo para la creación de aranceles y la fijación de sus niveles, ya que son competencia exclusiva de la Función ejecutiva, por lo cual se identifica que se otorga la potestad aduanera al Ejecutivo para regular, sobre todo lo que se refiere a las tarifas o montos arancelarios que no se encuentran específicamente determinados en la ley, tal como se verá más adelante, por lo cual este aspecto rompe con el principio de reserva de ley o lo atenúa, al regular mediante reglamentos o resoluciones ciertos elementos del tributo aduanero.

2.2. Código tributario en referencia a los principios de legalidad y reserva de ley y su relación con los tributos aduaneros

En cuanto al *Código Tributario*, es posible encontrar en sus primeros artículos que hace referencia a varios principios que rigen en el ámbito tributario en general, en concordancia con los ya señalados en la Constitución. El artículo 3 de este cuerpo legal consagra el principio de legalidad en los siguientes términos:

Art. 3.- Poder tributario. - Solo 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.³⁶³

De acuerdo a la interpretación literal que se puede hacer de este artículo, es claro que solo a través de ley se pueden establecer, modificar o extinguir tributos, y en el caso

³⁵⁹ *Ibíd.*

³⁶⁰ *Ibíd.*, art. 135.

³⁶¹ Montaña Galarza, “Los principios constitucionales tributarios”, 77.

³⁶² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 305.

³⁶³ Ecuador, *Código Tributario*, art. 3.

de las tarifas arancelarias se indica que es potestad privativa del Presidente de la República el poder determinarlas. También en el artículo 4 del referido cuerpo legal se encuentra señalado el principio de reserva de ley, el cual se encuentra desarrollado en los siguientes términos: "Reserva de ley.- 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".³⁶⁴

De la misma manera, es clara la interpretación que se puede hacer de la lectura de este artículo, que señala que solamente a través de las leyes tributarias se puede determinar la cuantía del tributo o la forma de establecerlo, identificando en su máxima expresión el principio de reserva de ley. El *Código Tributario*, en su artículo 5 hace referencia a otros principios tributarios a más de los ya mencionados, como son el principio de igualdad, de proporcionalidad y el de irretroactividad,³⁶⁵ los mismos que serán analizados más adelante.

Finalmente, es importante destacar que el *Código Tributario* tiene un carácter general para la aplicación de la normativa tributaria, es decir, sus postulados rigen para la materia tributaria en general, sea de carácter central o nacional, descentralizado o referente al comercio exterior. En ese sentido, de acuerdo a lo que dice la Constitución en su artículo 147, numeral 13,³⁶⁶ le corresponde expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, situación que se enuncia de manera general, y se encuentra en el artículo 7 del *Código Tributario*,³⁶⁷ que es una atribución privativa del Presidente dictar los reglamentos en materia tributaria. Al Director General del SRI y al Gerente General del SENA E les corresponde dictar las circulares, resoluciones o disposiciones generales para la aplicación de las leyes tributarias. Ese mismo artículo se refiere a que el reglamento no podrá modificar o alterar el sentido de la ley, ni crear obligaciones tributarias, identificándose la aplicación de la legalidad y reserva de ley.

Por tanto, el *Código Tributario* se encarga de compilar de manera general la aplicación de los principios doctrinarios que rigen a la materia tributaria para englobar su aplicación al régimen descentralizado y del comercio exterior, identificándose en su máxima expresión los principios de legalidad y reserva de ley.

³⁶⁴ *Ibíd.*, art. 4.

³⁶⁵ *Ibíd.*, art. 5.

³⁶⁶ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 147.13.

³⁶⁷ Ecuador, *Código Tributario*, art. 7.

2.3. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en relación a los tributos aduaneros

En relación a este cuerpo normativo, a lo largo de su texto no señala en un artículo específico lo que se refiere a los principios que rigen, específicamente, en el terreno tributario aduanero; sin embargo, se hace referencia de forma general a los principios en el ámbito del comercio; por ejemplo, en el artículo primero que hace relación al ámbito de aplicación de esta ley, se indica en el segundo inciso que “se regirá por los principios que permitan una articulación internacional estratégica, a través de la política comercial, incluyendo sus instrumentos de aplicación y aquellos que facilitan el comercio exterior, a través de un régimen aduanero moderno, transparente y eficiente”. Por otra parte, en el Título referente a la Facilitación Aduanera para el Comercio, el artículo 104 señala específicamente seis “principios fundamentales” que rigen la aplicación del COPCI, entre ellos: la facilitación al comercio exterior, el control aduanero, la cooperación e intercambio de información, la buena fe, la publicidad, y la aplicación de buenas prácticas internacionales.³⁶⁸

De tal manera que se evidencia que, sin hacer referencia a ningún principio en particular en el ámbito del Derecho Tributario, el COPCI opta por trazar una ruta a seguir en cuanto al establecimiento de un régimen aduanero que permita facilitar el comercio exterior a través de una adecuada armonización de la normativa interna con la normativa internacional, entendiéndose que rigen los principios generales del Derecho Tributario a la norma mencionada.

3. Estudio jurisprudencial aplicado a los tributos aduaneros en el Ecuador y análisis de la experiencia comparada en los países de la Comunidad Andina

3.1. Estudio jurisprudencial de los métodos de valoración aduanera aplicados a los tributos aduaneros en el Ecuador

La Corte Nacional de Justicia, por medio de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha emitido valiosas sentencias y fallos de triple reiteración como resultado de la proposición del recurso extraordinario de casación; en esencia, su actuación ha sido, es y será un requisito fundamental para la administración de justicia especializada y para desentrañar penumbras en materia tributaria. En el tema que ocupa

³⁶⁸ Ecuador COPCI, art. 104.- Principios fundamentales.

a esta investigación, mediante las sentencias emitidas por este alto tribunal se pretende hacer alusión a sus pronunciamientos en referencia al tema de estudio de la presente investigación.

La casación surge como un recurso que pretende defender al derecho objetivo contra cualquier tipo de abuso del poder desde el ejercicio de la potestad jurisdiccional y la uniformidad jurisprudencial.³⁶⁹ Hay otro interés adicional, de naturaleza privada, el procurar la reparación de los agravios inferidos a las partes por el fallo recurrido.³⁷⁰ El vocablo *recurso* significa el medio o procedimiento extraordinario³⁷¹ que mediante la *casación* presente anular y declarar sin ningún efecto³⁷² un acto jurídico o sentencia.³⁷³

Carnelutti, Calamandrei, Duque Sánchez y De La Rúa mencionan que el recurso de casación es un recurso extraordinario, pues en definitiva conduce a que se dicte una sentencia de fondo³⁷⁴ en virtud de una impugnación en la cual se realizará un nuevo examen condicionado a la anulación de la sentencia precedente³⁷⁵, en casación, se somete a su examen un problema distinto, cual es el de revisar si la sentencia está o no afectada por los vicios denunciados por el recurrente, convirtiéndose en un examen de errores de derecho, de carácter público pero no diverso³⁷⁶ mediante un remedio judicial utilizable solamente contra las sentencias que contenga un error de derecho en la resolución de mérito.³⁷⁷

Se puede entender que la casación tiene como objetivo anular, dejar sin efecto, abrogar o corregir un acto, que en este caso es una sentencia emitida por un juez que administra justicia; por lo tanto, es la posibilidad que tienen las partes de un proceso judicial cuando no se sientan conformes con las sentencias o autos emitidos por un juez inferior. Tienen la oportunidad de recurrir a otro juez superior para que revea la actuación del primero.³⁷⁸

³⁶⁹ Galo García Feraud, “La casación en materia civil”, en *La casación, estudios sobre la Ley No. 27* Coord. Ernesto Albán Gómez (Quito: Corporación Editora Nacional, 1994), 45.

³⁷⁰ Santiago Andrade Ubidia, *La casación civil en el Ecuador: doctrina, análisis de la ley, su aplicación por las salas de lo civil y mercantil de la Corte Suprema de Justicia, posibles reformas*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Andrade y Asociados, 2005), 45.

³⁷¹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental*. 3.ª ed. (Buenos Aires: Heliasta, 1997), 240.

³⁷² *Ibíd.*, 65.

³⁷³ Fernando de la Rúa, *El recurso de casación* (Buenos Aires: Zavalía, 1968), 19.

³⁷⁴ Francesco Carnelutti, *Instituciones del proceso civil*, vol., II (Madrid: Dolex, 1976), 96.

³⁷⁵ José Román Duque Sánchez, *Manual de casación civil* (Caracas: Sucre, 1979), 113.

³⁷⁶ De la Rúa, *El recurso de casación*, 19.

³⁷⁷ Piero Calamandrei, *La casación civil* (Buenos Aires: Castellana, 1945), 376.

³⁷⁸ Santiago Vallejo Vásquez, “El recurso extraordinario de casación en materia tributaria y su correcta proposición y fundamentación” (tesis de licenciatura, Universidad Central del Ecuador, 2014). <http://www.dspace.uce.edu.ec/handle/25000/2860>.

En consecuencia, mediante la sentencia del Recurso 138-2012 se ha expresado en su parte considerativa que:

En relación a los métodos de valoración en aduana de mercadería importada, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha sido reiterativa y uniforme al considerar que los métodos señalados en los artículos 2 y 3 de la referida Decisión 571, *no pueden ser adoptados por la Aduana de en forma voluntaria, por el contrario, es claro que sólo si no es posible aplicar el primer método de valoración, que es el de transacción, cabe continuar con el segundo y así sucesivamente*; en consecuencia si bien es cierto, dentro de sus atribuciones y facultades está la determinación correcta de la base imponible (valor de la mercadería) para garantizar el pago exacto de los tributos aduaneros [...] *En el presente caso, la Administración Aduanera no explicó de forma motivada el por qué el cambio de método de valoración, simplemente alegó, que al realizar el aforo físico por parte de la Verificadora Cotecna, no era coincidente tanto en marcas, modelos y cantidades y en virtud de ese hecho cambió al método de transacción por el de mercaderías idénticas y similares (el énfasis es del autor).*³⁷⁹

De igual forma, mediante la sentencia emitida dentro del Recurso 136-2012 se expresa que:

Es importante indicar que el Primer método denominado Valor de Transacción de las mercancías importadas, es el que prevalece sobre los otros cinco subsidiarios, ya que se basa sobre el valor real de la transacción que es el precio efectivamente pagado por el importador y generalmente tiene como base la factura comercial de la compraventa; tal método puede dejarse de aplicar, cuando las condiciones de la operación hacen imposible el establecimiento del mismo, si la Administración Aduanera tiene duda razonable, tal como lo ha señalado varias veces, sobre el valor real de la venta, Recurso No. 136-2012 debe presentar el informe debidamente motivado del por qué se ha cambiado a otro método; de la revisión de la Resolución No. 1477 emitida dentro del Recurso de Revisión No. 226-2004, la Corporación Aduanera Ecuatoriana (actual SENAE) *no ha explicado motivadamente por qué realizó el cambio de método de valoración, simplemente se indicó que el reajuste del valor efectuado a las mercancías amparadas por la compañía verificadora se adecúa a las normas legales y convencionales que rigen sobre la materia; y, en virtud de lo manifestado cambió al método de transacción de mercaderías idénticas*” (el énfasis es del autor).³⁸⁰

En idéntica forma, mediante la sentencia emitida dentro del Recurso No. 265-2006 se afirma que:

Según lo ha apreciado la Sala Juzgadora, no sólo que esto no ocurrió, sino que además al recurrir al segundo método de valoración, se practicó la comparación con mercaderías similares pero vendidas en cantidades comerciales diferentes, situación que evidentemente modifica el espíritu de este método de valoración. Más que una falta de

³⁷⁹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 138-2012*, 17 de febrero de 2014, 13.

³⁸⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 136-2012*, 30 de abril de 2014, 15.

motivación, esta Sala encuentra que existe por parte de la verificadora, y más aún, *por parte de la Administración Aduanera, una inobservancia de las normas antes citadas, y un evidente impedimento al importador para que ejerza válidamente su derecho de defensa y pueda demostrar que el valor establecido en la factura comercial presentada era efectivamente el valor de transacción. No se explica tampoco en ninguna parte del proceso por qué razón la verificadora descartó también el segundo método y procedió a emplear el tercero*” (el énfasis es del autor).³⁸¹

La Sala Especializada ha sido contundente y uniforme en su criterio, puesto que en casos similares ha mantenido de manera reiterativa que la valoración aduanera por parte de la administración tributaria aduanera no se puede realizar de una manera voluntaria, antojadiza e improvisada, sino que se la debe realizar de conformidad con la ley y en virtud del valor real de la transacción, que es el precio efectivamente pagado por el importador en base a la factura comercial para determinar la liquidación del valor de los tributos a pagarse. En caso de que no fuere posible determinar aquella situación, la normativa internacional faculta que se pueda realizar la valoración mediante la aplicación de los métodos subsiguientes, explicando las razones por las que se realiza el cambio de método de valoración.

Mediante el análisis realizado se pone en evidencia que la valoración aduanera la realiza la administración tributaria aduanera en base a normas supra e infra legales que no han tenido su asidero en una ley formal emanada por el legislativo; en ese sentido, la aduana mediante, sus agentes y funcionarios, puede modificar la valoración aduanera de forma voluntaria e injustificada, poniendo en riesgo la seguridad jurídica y la legalidad de la valoración para determinar el monto a pagar de los tributos aduaneros. En consecuencia, mediante las sentencias analizadas se demuestra que la aduana, en determinados casos, modifica el método de valoración al que se les somete a las mercancías importadas sin justificación, valorando con otras cantidades las mercancías e incrementando la carga tributaria del importador, impidiéndole ejercer su derecho a la defensa en sede administrativa, obligándole a recurrir a la contenciosa tributaria para poder ejercitar sus derechos a una valoración técnica e imparcial.

En efecto, el principio de reserva de ley se presenta altamente atenuado y relativizado, debido a que se deja abiertamente la posibilidad de que la administración tributaria sea la encargada de realizar la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros a través de la valoración aduanera; siendo que, de acuerdo a la teoría

³⁸¹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 265-2006*, 26 de febrero del 2008, 7.

jurídica se debería establecer en una ley formal los elementos sustanciales del tributo aduanero y los mecanismos específicos para arribar a la determinación de su base imponible.

Los casos análogos analizados a la situación planteada son los Recursos Nro. 242-2009³⁸², 372-2009³⁸³, 571-2010³⁸⁴, 182-2011³⁸⁵, 340-2011³⁸⁶, 437-2011³⁸⁷, 347-2012³⁸⁸, 607-2014³⁸⁹, 325-2015³⁹⁰, 476-2015³⁹¹, 471-2016³⁹², 2017-00017-COGEPE.³⁹³

3.2 Experiencia comparada en los países de la Comunidad Andina: legislación tributaria aduanera de Perú, Colombia y Bolivia

Los procesos de integración de los pueblos cumplen un rol fundamental, ya que coadyuvan al desarrollo económico y permiten el fortalecimiento regional para garantizar un buen nivel de competencia con los demás países en el mundo. En este sentido, la Comunidad Andina es un organismo de integración que actualmente agrupa a cuatro países: Ecuador, Perú, Colombia y Bolivia; y uno de los fines más importantes que persigue desde su creación es la conformación de un mercado común que facilite el comercio, tanto entre sus países miembros como con otros países con los que mantiene relaciones comerciales.³⁹⁴ Para cumplir con estos objetivos la Comunidad Andina adopta decisiones que se constituyen en normativa supranacional vinculante para sus

³⁸² Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 242-2009*, 13 de mayo del 2011.

³⁸³ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 372-2009*, 9 de junio del 2011.

³⁸⁴ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 571-2010*, 22 de junio de 2012.

³⁸⁵ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 182-2011*, 30 de abril de 2013.

³⁸⁶ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 340-2011*, 30 de agosto de 2013.

³⁸⁷ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 437-2011*, 3 de julio de 2013.

³⁸⁸ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 347-2012*, 18 de julio de 2013.

³⁸⁹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 607-2017*, 19 de marzo de 2015.

³⁹⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 325-2015*, 12 de abril de 2016.

³⁹¹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 476-2015*, 7 de noviembre de 2016.

³⁹² Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 471-2016*, 28 de febrero de 2017, 15.

³⁹³ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia” en *Recurso 2017-00017-COGEPE*, 14 de noviembre de 2017.

³⁹⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho internacional tributario* (Quito: Pudeleco, 2008), 166.

países miembros, a través de las cuales trata de armonizar sus legislaciones internas en lo que a materia aduanera se refiere.

Destacar el valor de las decisiones andinas es fundamental en el desarrollo de la presente investigación, puesto que son normas de carácter supranacional y de obligatorio cumplimiento para los países miembros. En opinión de este investigador, en primer lugar es necesario recalcar la importancia de Decisión 472 de la Comunidad Andina, emitida en el año 1999, por la cual los países miembros celebran el tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la que se pone de manifiesto en sus artículos 2, 3 y 4 que las decisiones obligan a los países miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros; a su vez, se establece que las decisiones serán de obligatorio cumplimiento a partir de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo; y se obliga a los países miembros a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina; así como se comprometen a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas resoluciones.³⁹⁵

En segundo lugar, es necesario mencionar la Decisión 571, emitida por la Comunidad Andina en 2003, en la que se establecen los efectos de la determinación del valor en aduana y la aplicación del Acuerdo sobre la Valoración de la OMC. En efecto, se determina que el valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 al 7 del Acuerdo sobre Valoración, explicado en el punto 2.5.4 del primer capítulo, en los que se establecen los métodos para determinar el valor en aduana para obtener la base imponible de los tributos aduaneros. Adicionalmente, la decisión define de manera más concreta el concepto de lugar de importación, introduce la necesidad de tener una declaración del valor y la exigencia de presentar la Declaración Andina del Valor, las responsabilidades, los controles aduaneros y las infracciones y sanciones.³⁹⁶

En tercer lugar, es necesario hacer referencia a la Decisión 1684 de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial 2340 del 28 de mayo de 2014, cuyo título es Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, en la que se realiza una actualización de la

³⁹⁵ Julia Inés Sánchez Arias, “Las normas de valoración aduanera y la Comunidad Andina” en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero, (Bogotá: Legis, 2015), 225.

³⁹⁶ *Ibíd.*, 224.

normativa andina vigente, que a criterio de Julio Guadalupe Básconez resultan positivas, puesto que responden a las necesidades cambiantes de un proceso de integración regional que se nutre de particularidades propias y casuística específica de los países andinos. Las mencionadas actualizaciones, como la normativa andina sobre valoración aduanera en su integridad, deben ser interpretadas y aplicadas en un sentido que no restrinja la aplicación, en la mayor medida posible, el método de valor de transacción de las mercancías importadas como la primera base para la valoración aduanera.³⁹⁷

Es necesario también señalar de forma breve a las Decisiones 381 y 422, referentes a la Nomenclatura Común Andina; la Decisión 379, que habla de las normas sobre Valoración Aduanera; la Decisión 477, que regula el Tránsito Aduanero Internacional; y la Decisión 478, referente a la Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, las mismas que son importantes para el normal desarrollo y desenvolvimiento del nivel de integración en materia de comercio exterior.

En el escenario planteado es fundamental el conocimiento y aplicación de la normativa andina sobre la valoración aduanera, ya que cumple un rol preponderante en la generación de uniformidad, previsibilidad y certidumbre en las operaciones del comercio exterior llevadas a cabo tanto por nacionales de los países andinos como también por inversionistas que han apostado por desarrollar sus operaciones desde y hacia los países andinos. Sirven las resoluciones descritas brevemente de plataformas normativas y de comercialización, con todo lo positivo que ello supone para la generación de trabajo y desarrollo.³⁹⁸

Hablar de las experiencias tributarias aduaneras en los países que forman parte de la Comunidad Andina es importante para el desarrollo del presente trabajo, puesto que permite identificar y comparar aspectos esenciales de la base imponible de los tributos aduaneros y su tratamiento dentro de las legislaciones internas de cada país.

Es necesario mencionar el marco constitucional y legal en el que se desarrolla la imposición tributaria aduanera, pues esta revisión normativa permite verificar cuál es el tratamiento que se da a los principios de legalidad y de reserva de ley en la norma

³⁹⁷ Julio Guadalupe Básconez, “Valoración aduanera y la CAN, la nueva resolución”, en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Dir. Germán Pardo Carrero (Bogotá: Legis, 2015), 252.

³⁹⁸ *Ibíd.*, 282.

suprema de cada uno de los países, y como se desarrollan estos principios en las normas de rango inferior, que establecen los tributos de carácter aduanero.

Los países de la Comunidad Andina, así como la gran mayoría de los países que conforman América Latina, han llevado a cabo importantes transformaciones constitucionales en las últimas décadas, lo cual ha permitido de cierta manera que su marco normativo siga corrientes similares y tenga varias semejanzas en algunos aspectos, sobre todo en el ámbito tributario, lo cual es tema de análisis del presente trabajo. Más aún en países como Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador, en los cuales en las últimas dos décadas, a partir de los años noventa, se han promulgado nuevas constituciones que comparten muchas características entre sí, como se verá a continuación. En ese sentido, se inicia mencionando que las constituciones de Perú³⁹⁹, Colombia⁴⁰⁰ Bolivia⁴⁰¹ y Ecuador se reconocen y consagran como Estados de Derecho, con particularidades y matices propios de sus experiencias constituyentes.

En relación al principio de legalidad en materia tributaria, en la normativa peruana se halla en el capítulo IV de su Constitución, referente al Régimen Tributario y Presupuestal, en el artículo 74, el mismo que reconoce que en el Perú los tributos se “crean, modifican o derogan”⁴⁰² exclusivamente por ley, sin embargo, también existe una salvedad en el mismo artículo al indicar que, por excepción, los aranceles y tasas se regulan mediante “Decreto Supremo”, que lo emite el Presidente de la República; en concordancia con lo señalado, el artículo 118⁴⁰³ de la Constitución Política de Perú señala que le corresponde al Presidente de la República dirigir la política exterior y las relaciones internacionales; y celebrar y ratificar tratados, así como regular las tarifas arancelarias.

En Colombia, el principio de legalidad en materia tributaria aduanera, se encuentra consagrado en el artículo 150 de la Constitución señalando que le corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: c)

³⁹⁹ Perú, *Constitución Política de Perú*, Diario Oficial, 30 de diciembre de 1993.

⁴⁰⁰ Colombia, *Constitución Política de Colombia*, Recopilación 1991, 2 de enero de 1991, art.1.

⁴⁰¹ Bolivia, *Constitución Política de Bolivia*, Recopilación 2006, 2 de enero de 2006, art.1.

⁴⁰² Perú, *Constitución Política de Perú*, art. 74.

⁴⁰³ *Ibíd.*, art. 118.

Modificar, por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; (...).⁴⁰⁴

De esta manera, es posible determinar que en Colombia es al Congreso a quien le corresponde a través de la ley “dictar normas generales” a las cuales debe sujetarse el Gobierno, en lo que corresponde al establecimiento de “aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”, lo cual significa una fuerte presencia del principio de legalidad en materia tributaria, sin embargo de lo cual, este artículo se complementa con otra parte del texto constitucional colombiano, que faculta al Presidente de la República para el establecimiento específico de los tributos aduaneros, según lo dispone el artículo 189 numeral 25 de la Constitución, de lo cual podemos identificar que en Colombia la Constitución faculta, tanto al Congreso como al Presidente de la República para la regulación de los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, lo cual se lo realiza a través del Estatuto Aduanero, según se verá más adelante.

En el caso boliviano, el principio de legalidad en materia tributaria aduanera, señala que es facultad de la Asamblea Legislativa Plurinacional la creación o modificación de impuestos en el nivel central, según lo determina el artículo 158 de la Constitución.⁴⁰⁵ Sin embargo, en donde se halla de forma clara la facultad constitucional de regular el régimen aduanero el Presidente de la República para el establecimiento de los tributos aduaneros, es en el artículo 298 numerales 4, 5 y 19, así como en el artículo 323 de su texto constitucional.

También es necesario detallar las administraciones tributarias en cada país de la Comunidad Andina en relación a la regulación de los tributos aduaneros. En el Perú es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), creada mediante ley N° 24829.⁴⁰⁶ En Colombia es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En Bolivia quien se encarga de la administración de los tributos de forma general, excepto los tributos aduaneros, es el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). Por su parte, la Aduana Nacional de Bolivia⁴⁰⁷ es la entidad encargada de facilitar las operaciones del comercio exterior, el control de mercancías y la recaudación de tributos aduaneros.

⁴⁰⁴ Colombia, *Constitución Política de Colombia*, art.150.

⁴⁰⁵ Bolivia, *Constitución Política de Bolivia*, art.158.

⁴⁰⁶ Perú, *Ley 24829, Ley de Creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*, Diario Oficial de 8 de junio de 1988.

⁴⁰⁷ En julio de 1999 se aprueba la Ley General de Aduanas 1990, a través de la cual se establece la estructura orgánica de la Aduana Nacional de Bolivia.

En el Perú se puede identificar los siguientes tributos a las mercancías importadas, los cuales varían según el tipo de mercancías, y son: Derechos de importación, Derechos *Antidumping* y Compensatorios. Por otra parte, en Colombia se clasifican los tributos aduaneros en dos grandes grupos: los derechos de aduana y el Impuesto a las Ventas (IVA). Según el Estatuto Tributario y el Estatuto Aduanero colombiano, se establece que los derechos de aduana hacen referencia a: todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos *antidumping* o compensatorios y todo pago que se fije o exija, directa o indirectamente, por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación.⁴⁰⁸ En Bolivia está la Ley General de Aduanas, la cual en su artículo 25⁴⁰⁹ clasifica a los tributos aduaneros de la siguiente manera: a) Gravamen Arancelario y derechos de compensación y *antidumping*, cuando procedan; y, b) Impuestos internos aplicables a la importación, establecidos por Ley.

En consecuencia, es evidente que existe una flexibilización del principio de reserva de ley en materia de tributos aduaneros en los países miembros de la Comunidad Andina, puesto que se emiten mediante una remisión por parte de la ley a un reglamento, incluyendo aspectos cubiertos por la reserva legal hacia los parlamentos. César Gamba, académico peruano, afirma que existe una delegación excesivamente abierta a la administración tributaria, para que sea ella la que regule las materias cubiertas, y no se cuente con una justificación razonable para aquello.⁴¹⁰ Es evidente que en el nivel andino de integración se clasifican a los tributos aduaneros en una misma dinámica, cada Estado con sus particularidades y aspectos sustanciales, pero en la lógica de la Comunidad Andina las tensiones para el establecimiento de la base imponible de los tributos aduaneros es una tónica constante.

Se han analizado de manera breve los instrumentos que regulan la integración andina en el ámbito de los tributos aduaneros mediante las Decisiones, así como lo referente a los impuestos aduaneros que se aplican en los países que forman parte de la Comunidad Andina, por lo que es necesario señalar en este punto que el poder llegar a la uniformidad de las legislaciones andinas es una tarea ardua que no ha tenido avances importantes, debido a que es una tarea compleja por las diferencias existentes en las legislaciones internas de cada uno de los países, lo cual de cierta manera limita la

⁴⁰⁸ Colombia, *Decreto 1159-2012*, 1 de julio de 2012.

⁴⁰⁹ Bolivia, *Ley General de Aduanas 1990*, Gaceta Oficial de 28 de julio de 1999, art. 25.

⁴¹⁰ Gamba Valega, "La reserva de ley en materia tributaria", 434.

fluidez del comercio entre estos países. Sin embargo, los sistemas de recaudación de tributos aduaneros internos de estos cuatro países pertenecientes a la Comunidad Andina, quizá encuentran un punto de convergencia en la normativa internacional que rige en el ámbito aduanero, producto de los acuerdos de integración existentes a través de los cuales se determina la obligatoriedad de los estados de aplicar las normas establecidas que de cierta manera facilitan y generan beneficios para la fluidez de las transacciones comerciales.

4. Tensiones y posibles vulneraciones al momento de establecer o definir la base imponible en los tributos aduaneros y su relación con el principio de reserva de ley

4.1 Tensiones entre el establecimiento de la base imponible de los tributos aduaneros y el principio de reserva de ley

La fundamentación política de los tributos es indudable. Plazas Vega considera que tal vez no exista en el ordenamiento jurídico una disciplina que consulte en mayor grado el pensamiento político imperante, en una determinada sociedad, que el derecho tributario.⁴¹¹ En ese sentido, la historia ha registrado una permanente preocupación por la posible arbitrariedad del gobernante o Ejecutivo, lo que ha dado como resultado la implementación de principios de hondo y fundamental contenido político, como que no puedan establecerse tributos sin ley y sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes.⁴¹²

Desde esa perspectiva, por regla general, solo el parlamento como órgano colegiado de representación popular tiene el poder tributario para crear o modificar tributos, dejando al ejecutivo una función meramente reglamentaria; sin embargo, se ha puesto en evidencia que los Estados suelen atribuir esa facultad a la rama ejecutiva del poder público en casos excepcionales en lo que atañe al comercio exterior. A criterio de Plazas Vega, es necesario que sea el presidente, como director de las relaciones internacionales del país, quien asuma la responsabilidad de regular la materia del comercio internacional.

⁴¹¹ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 421.

⁴¹² *Ibíd.*, 615.

En concordancia con lo señalado por los autores Paredes Montiel y Rodríguez Lobato,⁴¹³ es posible identificar tres problemáticas claramente definidas, que se presentan al momento de definir la base imponible de los tributos aduaneros y su relación con el principio de reserva de ley.

En primer lugar, el hecho de que el Ejecutivo invada el campo reservado al Legislativo a través de la regulación de tributos aduaneros y en detrimento del principio de legalidad y reserva de ley; en segundo lugar, se evidencia una fuerte atenuación del principio de reserva de ley al momento en que la misma ley autoriza la regulación en niveles normativos inferiores de los tributos aduaneros y sus elementos configuradores, principalmente la base imponible; finalmente, se encuentra la fuerte injerencia que tiene la normativa internacional en materia de comercio, en la aplicación de la normativa interna, considerando que es de obligatorio cumplimiento, al ser producto de acuerdos, convenios y tratados internacionales, las mismas que se desarrollan a continuación.

En cuanto a la primera tensión mencionada, se identifica un problema fehaciente cuando el Ejecutivo, sea a través del Presidente de la República o de cualquiera de los organismos delegados para el efecto, invaden la materia protegida por el principio constitucional de reserva de ley en materia de tributos al comercio exterior, como el caso típico de las tasas de servicio de control aduanero. En el caso de los tributos aduaneros, como los aranceles y la fijación de sus niveles son competencia de la Función Ejecutiva, esta delegación constitucional denota que el poder tributario en esta materia la detenta el Presidente de la República al ser el representante de esa función del Estado, identificándose un poder tributario aduanero paralelo al creado por la Constitución y el *Código Tributario*; en este caso el poder tributario que consiste en la facultad de crear tributos cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama legislativa del poder público.⁴¹⁴

Para lo cual se hacen tres reflexiones importantes, en primer lugar, se debería delimitar la estructura del poder tributario mediante la indicación del órgano u órganos titulares de supremacía tributaria en quienes radican. En el caso de los tributos en general, la Constitución y la ley indican que el poder tributario radica en el Legislativo y, por excepción, en el caso de los tributos al comercio exterior radica en el Ejecutivo, ocasionando una ambivalencia de posibilidades para la creación tributaria.

⁴¹³ Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, 249.

⁴¹⁴ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 625.

En segundo lugar, se deben fijar las condiciones del ejercicio del poder tributario, generalmente es la ley, en sentido formal, la fuente de creación tributaria y que solo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material, adecuándose al caso estudiado, puesto que se evidencia una intromisión del Ejecutivo al crear y modificar los tributos aduaneros mediante reglamentos emanados por el Presidente o resoluciones emitidas por las administraciones tributarias.

En tercer lugar, el régimen tributario se acoge a los principios que han de orientar tanto la regulación de los tributos en general como a cada tributo en particular;⁴¹⁵ en esencia, la doctrina ha profundizado ampliamente el estudio de los principios que rigen la actividad tributaria y hay acuerdos en su conceptualización y aplicación. En virtud de aquello, los tributos se rigen por la aplicación de principios como legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, etc., los mismos que en el caso de los tributos aduaneros se los identifica atenuados y aminorados por la delegación al ejecutivo para su creación, entendiéndose que a los tributos aduaneros no hay la necesidad de crearlos mediante una ley formal, la materia de su aplicación no se encuentra reservada al legislativo, generando una incertidumbre en los administrados del manejo técnico de la política comercial y del comercio exterior.

La segunda tensión evidencia una fuerte atenuación del principio de reserva de ley al momento en que la misma ley autoriza y delega la regulación de los aranceles o tributos al comercio exterior en niveles normativos inferiores. Según se ha analizado, el COPCI contextualiza lo referente a los métodos de valoración aduanera establecidos en el Código de Valor de la OMC al momento de determinar la base imponible de los derechos arancelarios siendo poco específico, remitiéndose el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, a través del cual se definen aspectos importantes como la clasificación de los derechos arancelarios o permitiendo que resoluciones del Comité de Comercio Exterior o de la Secretaría Nacional de Aduanas regulen definitivamente los tributos aduaneros específicamente en sus tres clasificaciones, situación que atenúa gravemente al principio de reserva de ley.

Es evidente que lo expuesto habilita para que en una norma de menor jerarquía puedan regularse otros elementos no esenciales del tributo, como pueden ser, entre otros, las formas de declaración y de pago. La definición de los elementos esenciales de los impuestos, en general, deben regularse por medio de la ley, pero en el caso de los

⁴¹⁵ *Ibíd.*, 622.

tributos aduaneros y sus elementos configuradores, entre los cuales se encuentra a la base imponible, se regulan mediante disposiciones supra legales e infraconstitucionales,⁴¹⁶ como es el caso de las tasas de servicio de control aduanero.

En síntesis, la creación de los tributos y la delimitación precisa de sus elementos constitutivos, entre ellos la base imponible y tarifa específicamente en los tributos aduaneros o al comercio exterior, son aspectos que se encuentran fuera del principio de reserva de ley⁴¹⁷, evidenciándose serios inconvenientes en su tratamiento.

Justamente, la definición de la base imponible de los tributos aduaneros, específicamente de los derechos arancelarios, la cual es desarrollada a través de actos normativos que son inferiores jerárquicamente a la ley, atenta en contra de los principios constitucionales que rigen el derecho tributario, en especial el de reserva de ley. En ese sentido, el presidente ejerce un verdadero poder tributario en materia arancelaria y de comercio exterior, porque su función no se limita a hacer posible que se aplique la ley mediante su reglamentación, sino que conlleva la facultad de crear y modificar los elementos esenciales del tributo aduanero.⁴¹⁸ Por ello es importante que el ordenamiento jurídico tenga claridad y coherencia entre sus normas, pues en caso de no ser así, queda a la libre discrecionalidad de quien debe aplicar una ley, el poder regular su contenido.

Se encuentra una tercera problemática o tensión entre el principio de reserva de ley y la definición de la base imponible de los tributos aduaneros al momento de identificar una gran cantidad de disposiciones provenientes de instrumentos internacionales que deben aplicarse al establecer y determinar los tributos aduaneros. Sobre todo, se deben tomar en cuenta las disposiciones provenientes de dos organismos de integración como son, la Organización Mundial del Comercio y la Comunidad Andina, los cuales emiten normativas que se encuentran vigentes, y que el Ecuador como parte integrante de estos organismos se encuentra en la obligación de acatarlas.

Debe analizarse esta perspectiva en el contexto integracionista y supranacional característico de la distribución del orden económico internacional en bloques regionales o subregionales. A criterio de Plazas Vega la sistemática integración de los países en comunidades supranacionales ha conducido a cambios fundamentales en la

⁴¹⁶ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible", 38.

⁴¹⁷ *Ibíd.*, 636.

⁴¹⁸ *Ibíd.*, 644.

pirámide jurídica, en virtud de los cuales los tratados internacionales y las normas del derecho comunitario prevalecen sobre el derecho interno, incluida la constitución.⁴¹⁹

Enfatiza el autor citado que de ningún modo puede pretenderse que el derecho comunitario deje en organismos integrados por burócratas supranacionales sin representación popular la facultad de ejercer el poder tributario a la manera de un macro totalitarismo. Entre tanto, las facultades de los entes comunitarios solo pueden limitarse a lo que prescriban los tratados originarios sin menoscabar, en modo alguno, el principio de legalidad y de reserva de ley.⁴²⁰

Cesar Montaña destaca que los instrumentos internacionales, por lo general, se gestan y forman de una manera particular y distinta a como se produce y perfecciona la ley estatal, lo cual garantiza solo en alguna medida el cumplimiento del principio democrático encarnado tradicionalmente en la Asamblea Nacional. En efecto, resulta que con alguna frecuencia la ley no es el instrumento jurídico regulador integral de los impuestos, este rol en algunos supuestos ha quedado entregado a instrumentos internacionales de diverso orden, que ya no pertenecen al derecho tributario, sino en primera instancia al derecho internacional o al derecho supranacional, realizado esfuerzos para armonizar la imposición tributaria, sobre todo en el ámbito internacional y regional.

En materia de los tributos aduaneros, el Código de Valor de la OMC regula la definición de la base imponible de los tributos aduaneros por medio de métodos que se aplican en virtud de la importación y la exportación, siendo el más utilizado el método de valor de transacción de las mercancías. De igual manera, en el ámbito de la Comunidad Andina la regulación supranacional mediante las Decisiones 472, 571, 1684, 381, 422, 379, 477, 478 han permitido armonizar el sistema de regulación de la valoración aduanera a nivel internacional, pero se ha dejado de lado la aplicación de los principios tributarios como el de legalidad y reserva de ley, puesto que la supranacionalidad de la ley impide que los parlamentos nacionales legislen parcial o totalmente sobre las normas internacionales.

En esencia, en el mundo de los tributos aduaneros, con todo lo que se ha explicado durante la presente investigación, se ha desvinculado de alguna forma de su matriz en el derecho tributario, con sus principios e instituciones específicas. Empero, esto no quita que para el establecimiento de los impuestos al comercio exterior, junto

⁴¹⁹ *Ibíd.*, 622.

⁴²⁰ *Ibíd.*, 623.

con sus elementos esenciales, entre ellos la base imponible, deba requerirse un instrumento garantista del cumplimiento de principios centrales de la disciplina tributaria,⁴²¹ considerándolos como verdaderos tributos pero con sus particularidades propias.

4.2. Posibles vulneraciones a los derechos fundamentales del contribuyente

El contribuyente juega un rol fundamental dentro de la relación jurídica tributaria. En los actuales regímenes jurídicos las visiones en cuanto a sus derechos fundamentales han variado progresivamente, ubicándolos en una perspectiva garantista y, sobre todo, humanista. Hoy en día no se puede concebir al contribuyente desde una óptica de la individualidad, sino, ante todo, desde la perspectiva de su condición de partícipe de la colectividad, de su ser social, moral y político. De igual manera, el impuesto ya no es únicamente susceptible de concebirse, como en otros tiempos, en función del beneficio que reporta el contribuyente que lo paga, sino que debe obrar como el instrumento fundamental para la redistribución del ingreso y la riqueza en las sociedades afligidas por la desigualdad y la pobreza.⁴²²

En esa misma perspectiva, las administraciones tributarias deben tener siempre presente que si bien es su función, por excelencia, garantizar el mayor y eficiente recaudo, no por ello están habilitados para la arbitrariedad y las interpretaciones abusivas de las normas tributarias en desmedro de los derechos de los contribuyentes. Concomitantemente con aquello, la administración tributaria no debe, por sustancialidad ética, fijar una retribución adicional a las remuneraciones que perciben sus funcionarios por el incremento de la recaudación o una mayor determinación,⁴²³ puesto que cuando ello ocurre se da lugar para la libre aplicación de la arbitrariedad y la pérdida de dignidad de las actuaciones del Estado.

Efectivamente, la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 300 determina los principios por los que se regirá el régimen tributario, concentrándose en el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad transparencia y suficiencia recaudatoria; así como promoverá la redistribución. Por lo tanto, el contribuyente tiene el derecho de que la administración tributaria actúe de conformidad a los principios que pregona la Constitución, siendo fundamental que

⁴²¹ Montaña Galarza, "Importancia de la base imponible, 39.

⁴²² Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 833.

⁴²³ *Ibíd.*, 834.

todas las actuaciones del régimen tributario interno e internacional se reflejen en sus actividades.

José Vicente Troya hace notar que los principios de capacidad contributiva, justicia y no confiscatoriedad, no se encuentran explícitamente enunciados en el régimen tributario previsto en el artículo mencionado. Sin embargo, la capacidad contributiva, se entiende, es un principio que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad que a continuación se estudia.⁴²⁴

En primer lugar, se considera necesario tratar la justicia y la equidad, que son dos derechos constitucionales fundamentales de los ciudadanos en cada Estado.⁴²⁵ La aplicación de los mismos tiene repercusiones desde una perspectiva general, pero principalmente desde una visión tributaria. En cuanto a lo mencionado, Radbruch, citando a Aristóteles, menciona que la equidad es la justicia del caso concreto. La justicia ve el caso singular desde el punto de vista de la norma general, y la equidad busca en el caso particular la propia ley. Afirma que la justicia y la equidad no son distintos valores, sino distintos caminos para llegar al valor uno del derecho.⁴²⁶

En ese sentido, la equidad puede y debe tener plena aplicación en el derecho tributario, sin perjuicio del rigor del principio de legalidad o democrático y de reserva de ley. Es claro que un sistema tributario que agobie a los contribuyentes con tributos excesivos o números impuestos no es equitativo y puede generar graves problemas para la hacienda pública porque, en lugar de aportar mayores recaudos tiende a provocar un efecto contrario de reducción efectiva por muchas razones, como el desincentivo a la inversión productiva, la disminución de la demanda de empleo, el estímulo implícito a la fuga de capitales para dar como resultado el fraude y la evasión fiscal, por lo que la suficiencia recaudatoria se configurará en beneficio del contribuyente.

El principio de progresividad tiene estrecha relación con la equidad porque, en lo que concierne a ingresos tributarios, gira alrededor de la mayor incidencia sobre quienes ostenten mayor capacidad contributiva. En lo que atañe al gasto público, impone como destinatarios esenciales a las personas de menores recursos.⁴²⁷ La incidencia de los impuestos en función de la progresividad debe ser mayor para quienes ostentan mayor capacidad contributiva, pero no según una medida aritmética, sino geométrica.

⁴²⁴ Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario*, 130.

⁴²⁵ Tómese en cuenta que la justicia no está considerada como un principio del régimen tributario ecuatoriano.

⁴²⁶ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 838.

⁴²⁷ *Ibíd.*, 855.

En ese contexto, Plazas Vega analiza los tipos de alícuota, comentando que existe la alícuota progresiva que se refiere a que si el tanto por ciento crece se aplica a la totalidad de la base imponible que corresponda al caso; en la alícuota por escalones o grados, si bien el tanto por ciento aplicable es creciente, es el fruto del fraccionamiento de la base imponible y el cálculo de importes parciales con mayor tipo impositivo sobre cada porción de base. La alícuota discrecional es cuando en la ley se establecen mínimos y máximos de porcentaje a aplicar.

Ahora bien, en cuanto a los tributos aduaneros, como ya se ha explicado, para obtener su base imponible es necesario aplicar un método de valoración y determinar la cuantía de la obligación tributaria, en ese sentido el autor referido anota que en materia de tributos al comercio exterior la alícuota es discrecional, debido a que el verificador aduanero cuando realiza la constatación física de las mercancías y determina el valor de la transacción mediante los documentos justificativos determina la base imponible y liquidable y, finalmente, los cuantifica en una determinada cantidad. Por tanto, se encuentra otra deficiencia dentro de la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros, puesto que la determinación de la base imponible, dependerá del método de valoración que se aplique y la alícuota que se determine para la imposición será discrecional, tal como lo hemos evidenciado en el análisis jurisprudencial.

Adicionalmente, es importante aludir a la generalidad, que significa que todos están obligados a contribuir. Ante la ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad.⁴²⁸ José Luis Terán menciona que el principio de generalidad implica que la imposición es para todos, generalidad que involucra a nacionales y extranjeros que realicen los presupuestos de hecho previstos en las leyes tributarias y dentro del territorio ecuatoriano.⁴²⁹

El principio de eficiencia se refiere a la optimización de los recursos públicos para obtener el máximo resultado posible (ingreso) al mínimo costo, y se debe aplicar tanto en el diseño de los impuestos como en la recaudación por parte de la administración tributaria. Como se mencionó anteriormente, no se debe confundir a la eficiencia con arbitrariedad y el abuso de las normas tributarias en perjuicio de los contribuyentes.⁴³⁰ Este principio se relaciona directamente con el de suficiencia recaudatoria y la simplicidad administrativa, que consiste en la capacidad de recaudar

⁴²⁸ Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario*, 130.

⁴²⁹ José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito: Cevallos, 2014), 109.

⁴³⁰ *Ibíd.*, 162.

una cantidad apropiada de recursos para poder financiar las acciones del Estado, con tributos que presten características de generalidad,⁴³¹ de una manera simple, entregándole al administrado todas las facilidades necesarias al momento de pagar sus obligaciones.⁴³²

En ese sentido, el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador es la administración tributaria encargada de regular los tributos al comercio exterior. En la actualidad mantiene un sistema de declaraciones en línea que facilita al comerciante la realización de sus gestiones a fin de obtener la determinación tributaria al momento de la importación o exportación. En este caso, como se ha venido anotando, el método de valoración que se aplique a las mercancías importadas determinará la base imponible de los tributos aduaneros, situación que se lo realiza mediante un procedimiento de declaración por parte del administrado y de verificación física de un agente de aduanas, haciendo una comprobación de los documentos habilitantes, realizada aquella situación se procede a cuantificar el monto de la obligación tributaria a cumplirse. En definitiva, los principios en mención se cumplen, pero no se puede dejar de lado el nivel de discrecionalidad que puede llegar a tener al momento de la valoración y el procedimiento de determinación del valor en aduana de las mercancías.

Dentro de este contexto, y como principal derecho de los contribuyentes en esta relación jurídico-tributaria, se encuentra en la seguridad jurídica como la máxima normativa más importante; su importancia es tal, que incluso, conforme lo establecen Pásquele Pistone y Heleno Taveira Torres, es un *sobreprincipio*,⁴³³ pues su esfera de incidencia recae en aspectos como la legalidad, la igualdad formal y material, la irretroactividad y la universalidad de la aplicación de una norma que impone un gravamen. Bajo estas connotaciones, la seguridad jurídica es un derecho transversal que se concatena con el principio de legalidad del tributo, relacionado con la idea de que toda carga impositiva debe ser establecida de forma clara, previa y precisa, con un origen en una norma que ha sido emanada por el órgano con competencia legal para el efecto, siguiendo los procedimientos que el propio ordenamiento jurídico ha establecido para ello.

Otro efecto que deviene de la aplicación del derecho a la seguridad jurídica relacionado es el principio de irretroactividad tributaria, este se refiere a que todo

⁴³¹ *Ibíd.*, 197.

⁴³² *Ibíd.*, 171.

⁴³³ Pasqueale Pistone y Heleno Taveira Torres, *Estudios de derecho tributario y constitucional e internacional* (Buenos Aires, Ábaco, 2005), 104-5.

cambio normativo en materia sustantiva impositiva aplica luego de promulgada la nueva norma y desde el período fiscal siguiente del tributo que se modificó. Este principio determina que ninguna disposición en materia tributaria puede afectar a actos, decisiones, retribuciones o cualquier situación del pasado en contra del contribuyente. Este principio tiene una relación fundamental con la seguridad jurídica.⁴³⁴

De igual manera, se relaciona el principio de transparencia, puesto que implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras y precisas, es decir, que el contribuyente las pueda comprender con facilidad y conozca con precisión los montos que le hayan establecido conforme a la ley, a la vez que el sistema se opere en base a la honestidad.⁴³⁵ En ese sentido, en cuanto al principio de irretroactividad, se puede decir que se cumple en la medida en que la administración tributaria cumpla y respete el referido principio, puesto que en materia de tributos al comercio exterior el SENA E ha tenido varios inconvenientes en determinar la irretroactividad tributaria y se han tenido que controvertir mediante impugnación aquellos procesos en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, así como también ante la Corte Nacional de Justicia en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, aspecto que ha devenido en una debilidad aplicativa de este principio.

Es importante, asimismo, considerar que cuando se habla de un ordenamiento jurídico tributario se está refiriendo a un ordenamiento complejo expuesto a constantes modificaciones, no solo por motivos netamente jurídicos, sino debido al profundo entramado político y social que trae consigo el régimen tributario, especialmente el referido al comercio exterior. No obstante aquello, y a pesar de su naturaleza maleable, los contribuyentes, como eje central de la relación tributaria, no pueden estar expuestos a constantes cambios jurídicos que generen no solo inestabilidad, sino además una profunda desconfianza en el sector aduanero, de acuerdo al tema de este estudio.

Adicionalmente, la transparencia es un principio que se cumple en virtud de la técnica legislativa que se ha implementado en los últimos años, sin embargo, es necesario reconocer que el Ejecutivo no tiene la experiencia necesaria que detenta la Asamblea Nacional o el Parlamento para cumplir a cabalidad con las técnicas de creación de normas, situación que ha provocado que en los reglamentos emitidos por el Presidente y las resoluciones emitidas por los organismos reguladores del comercio exterior en el Ecuador contengan ambigüedades en sus disposiciones.

⁴³⁴ Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos*, 140.

⁴³⁵ *Ibíd.*, 190.

Es interesante no dejar de lado lo que ha establecido el Servicio de Rentas Internas, a través de la circular Nro. NAC-DGECCGC17-00000004, en cuanto al reconocimiento de los derechos que tutelan a los contribuyentes y demás sujetos pasivos, estableciendo como clasificación la siguiente: a) derechos de trato y confidencialidad, b) derechos de asistencia o colaboración, c) derechos económicos, d) derechos de información y, e) derechos procedimentales⁴³⁶. Todos estos derechos tienen su origen en la Constitución, *Código Tributario*, *Ley de Régimen Tributario*, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario e incluso en la propia Ley de creación del Servicio de Rentas Internas.

Previo a concluir el presente punto, es necesario mencionar que la estricta aplicación del principio de la reserva de ley en cuanto a los derechos del contribuyente se convierte en una verdadera garantía para el ciudadano, debido fundamentalmente a que ofrece legitimidad a la tributación, ya que mediante este principio solo el órgano legislativo electo popularmente es quien establece los tributos y garantiza que las cuestiones fundamentales de la tributación no sean reguladas por una norma de inferior jerarquía.⁴³⁷

Conforme se ha explicado en párrafos anteriores, el régimen tributario tiene una connotación especial debido a la aplicación de los principios del derecho tributario en general, así como la constante actualización que sufre la normativa que lo rige, ya sea por una necesidad social, una política interna o incluso por la influencia de factores exógenos que pueden tener incidencia en el sistema del comercio exterior mundial. Los contribuyentes son la parte más sensible de esta relación tributaria, razón por la cual el pleno conocimiento y análisis de los derechos que los asisten, así como la implementación de mecanismos jurídicos dentro de su ordenamiento normativo para su protección son una obligación de los Estados, para que los mismos sean eficaces y eficientes.

4.3. Demérito de la base imponible en los tributos aduaneros

Para iniciar, resaltar la importancia tributaria de la determinación legal de la base imponible de los tributos en general y en particular de los tributos aduaneros. Ibáñez Marsilla menciona que, en el seno de los tributos aduaneros, la valoración de las

⁴³⁶ Ecuador SRI, *Circular Nro. NAC-DGECCGC17-00000004*, Registro Oficial 980, Primer Suplemento, 7 de abril de 2017.

⁴³⁷ *Ibíd.*

mercancías proporciona la medida en que se realiza el hecho imponible, en definitiva, es la base imponible de los tributos aduaneros que junto con el tipo de gravamen colabora de forma determinante en la fijación de la cuantía a satisfacer en concepto de tributo. Por ello la valoración aduanera alcanza una importancia capital en el marco de los tributos aduaneros.⁴³⁸

Pardo Carrero sostiene que la base imponible de los derechos aduaneros ha tenido grandes adelantos en los últimos decenios, puesto que existe básicamente una legislación que rige en todo el mundo y que establece no pautas sino un ordenamiento completo, sofisticado e incluso casuista (para ofrecer seguridad jurídica) respecto de la manera como se debe establecer la base imponible de los derechos de aduana, por efectos de la armonización internacional del tema.⁴³⁹

El autor citado resalta que la única base gravable que se encuentra regulada internacionalmente es precisamente la base de los derechos aduaneros, adoptada hoy por la OMC y por todos los países miembros, de los cuales el Ecuador es parte. Por tanto, la base imponible de los tributos aduaneros se encuentra regulada e incorporada, como se lo había mencionado, en los anexos del Código de Valoración de la OMC o “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994” o sencillamente Código de Valor.⁴⁴⁰

Precisamente, Ibáñez Marsilla explica que uno de los principales objetivos del Código de Valor apunta a lograr una mayor uniformidad y certidumbre en la valoración en aduana; en efecto, son dos cualidades íntimamente relacionadas. Si bien sería posible que existirá certidumbre a pesar de que cada país aplicara unas normas de valoración diferentes, qué duda cabe que el hecho de contar con unas normas internacionales comunes hace más fácil que los operadores puedan prescindir el resultado de sus transacciones, elemento que a su vez redundará en beneficio del tráfico internacional.⁴⁴¹

En efecto, las empresas sienten aversión por el riesgo frente a la valoración aduanera puesto que han existido casos de diferencias en la valoración y en la aplicación de los métodos de valoración. Es por lo mencionado que se ha intentado reducir los riesgos mediante un conjunto de normas cuyas consecuencias son predecibles, creando un clima más favorable para los negocios.

⁴³⁸ Santiago Ibáñez Marsilla, *La valoración de las importaciones, régimen tributario y experiencia internacional* (Madrid: Mc. Graw Hill, 2002), XXVI.

⁴³⁹ Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 412.

⁴⁴⁰ *Ibíd.*

⁴⁴¹ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 193.

La doctrina ha aceptado en forma general que el parámetro utilizado preferentemente en materia de derechos aduaneros responde al concepto usualmente aceptado de base imponible, manteniendo efectivamente una conexión con el hecho imponible, es decir, con la importación. Araujo Falcao sostiene que es el precio real efectivo de la mercancía en aduanas la magnitud que se toma como base gravable, a la cual se le aplicará el tipo o tarifa correspondiente, de acuerdo con los parámetros de la OMC, los acuerdos multilaterales o bilaterales de comercio.⁴⁴²

Ibáñez Marsilla comenta que otra de las finalidades del Código de Valor es lograr un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana, excluyendo la utilización de valores arbitrarios o ficticios, sostiene que la uniformidad es -además- el mecanismo destinado a impedir que los distintos Estados hagan una utilización desviada de la valoración aduanera. En efecto, la neutralidad del sistema de valoración es un corolario de la inspiración liberal del GATT, en el sentido de que la valoración en aduana no debe ser una fuente de generación de distorsiones en el mercado, sino más bien debe lograr la armonización del mismo.⁴⁴³

Efectivamente, la importancia tributaria de la base imponible en materia tributaria es fundamental puesto que, al ser un aspecto tan sensible como para el Estado como para el contribuyente, importador o exportador, es necesario que exista una claridad específica en cuanto al tema. Anteriormente se hizo referencia a los siglos XVIII y XIX, cuando las aduanas eran un espacio en el cual se cometían grandes abusos por parte del gobernante, y de igual manera del contribuyente, es por lo que mejorar la normativa tributaria aduanera ha sido fruto del arduo trabajo que han venido desarrollando los teóricos junto con los países que se han abierto a armonizar sus relaciones comerciales.

Conforme se expuso anteriormente, el método de valoración que se aplica en mayor medida es el valor de transacción, resaltando que el Código de Valor de la OMC ha logrado que mediante ese método se determine el valor, por ende, la base imponible de los tributos aduaneros, mediante criterios sencillos y equitativos que estén conformes con los usos comerciales. Ibáñez Marsilla sostiene que el método fundamental de determinación del valor en aduana es el valor de transacción, puesto que trata de aproximarse, en la medida de lo posible, a la realidad de la transacción, y ello implica tomar en consideración circunstancias imperantes en esa realidad. Finalmente, afirma

⁴⁴² Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 412.

⁴⁴³ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 93.

que la no discriminación es un criterio muy importante que evita las trabas al comercio que impiden que este produzca todos sus efectos beneficiosos que es capaz de generar.⁴⁴⁴

Ahora, lo expuesto no quiere decir que lo referido en cuanto a la importancia de la base imponible para los tributos aduaneros esté libre de problemas o inconvenientes, o que sea una tarea fácil o exenta de dificultades. El precio de una mercancía está compuesto no solo por el valor objetivo de la misma o valor en fábrica más una razonable ganancia, sino que juegan elementos tales como el transporte, el seguro, el riesgo dentro del país de importación, el desarrollo y capacidad adquisitiva de los habitantes, la vinculación económica entre el comprador y vendedor, por lo cual se estará ante una base imponible de carácter fáctico, compuesta por toda una serie de aspectos que son precisamente los que trata de regular, hasta donde le es posible, el Código de Valor.

Es importante resaltar que con lo expuesto se determina la mercancía objeto de la operación de comercio exterior, esto es, debidamente designada, clasificada, resulta de mayor importancia para todos los actores del comercio internacional otorgarle su justo valor, momento en que se encuentra un posible demérito de la base imponible en los tributos aduaneros.

El valor de la mercancía es tema de mayor monta en las órbitas comerciales y tributarias, y respecto a él se encuentran interesados todos los actores del comercio internacional. Lo dicho, en el sentido de que en el comercio internacional se encuentran diversos actores con intereses disímiles; el exportador e importador seguramente quisieran otorgar el menor valor a su operación para aminorar los efectos impositivos que pueden derivarse de la misma, mientras que el Estado querrá un valor alto, pues este no solamente tendrá como objetivo los derechos aduaneros, sino los tributos internos que puedan recaer sobre la mercancía importada. Por otra parte, los productores nacionales, para evitar la competencia, están interesados en valores altos para la mercadería importada, mientras que el Estado exportador aboga por un valor menor de la mercancía, con miras a que sus productores sean más competitivos en el exterior y, en últimas, tener un mayor acceso a mercados externos y mejorar la dinámica de su balanza de pagos.

⁴⁴⁴ *Ibíd.*, 98.

Conforme se había enunciado, la valoración aduanera por medio de sus métodos determina la base imponible de los tributos aduaneros, siendo una difícil y no amigable materia de entender, con un problema adicional, que la doctrina no se ha encargado de profundizar en el tema referido. Es así que se han podido identificar, concordando con el criterio de Ibáñez, posibles factores que coadyuvan a configurar el demérito de la base imponible de los tributos aduaneros por medio de los métodos de valoración establecidos en el Código de Valor.

En consecuencia, las posibles amenazas son: a) que los países apliquen la valoración aduanera de manera divergente, aplicando de una forma desigual las normas del Código de Valor entre un Estado y otro; b) que los países interpreten el Código de Valor de manera diferente, sin mantener un criterio unificado que le permite estandarizar la valoración aduanera; c) la vaguedad de algunas previsiones del Código de Valor, que requieren una interpretación nacional que incrementa las posibilidades de diversidad, siendo que se trata de atenuar esta dificultad a través de las interpretaciones de la OMC; d) los defectos de los mecanismos de solución de diferencias, situación que de alguna manera se ha mejorado con nuevos mecanismos de solución de controversias; e) el uso inadecuado de la doctrina y la jurisprudencia decantada en los sistemas anteriores; f) el inadecuado rechazo del método de valor de transacción; g) la opción en favor de los países entre el método del CIF o FOB, circunstancia que puede tener notables variaciones económicas en el valor de aduana; h) la redacción desafortunada del Código de Valor; i) la posibilidad de que los países en vías de desarrollo no apliquen las normas del Código de Valor; j) la limitada efectividad del Código de Valor para promover reglas justas; y, k) la falta de adecuación del Código de Valor a los principios generales de la tributación como el de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica, esto a pesar de que en el Derecho Tributario la base imponible de los tributos aduaneros, que es precisamente el valor de la mercancía en aduana, no haya sido objeto de mayor estudio.⁴⁴⁵

Justamente, se dará un trato específico al último argumento mencionado en líneas anteriores, puesto que, como se evidencia, legalmente la base imponible de los tributos aduaneros se encuentra regida por una norma internacional, siendo que de acuerdo a la teoría la base debería establecerse por una norma formal de carácter nacional, por tanto, los Estados miembros de la OMC deben someterse a los tratados internacionales que se refieran al tema estudiado en pos de la armonización. En efecto, la apertura para la armonización de los tributos al comercio exterior y la determinación de sus bases imponibles ha evitado que el Ejecutivo en su posibilidad de discrecionalidad pueda integrar mediante reglamentos o circulares generales las bases imponibles por parte de la administración tributaria aduanera.

⁴⁴⁵ Ibáñez Marsilla, *El valor en aduana*, 58.

Según Cruz de Quiñonez, si los tributos internos que gravan las ventas al interior del país deben ceñirse estrictamente a la ley, la única razón posible para admitir que los que gravan las importaciones no lo hicieran sería la del sometimiento a tratados internacionales de comunidad económica arancelaria y de libertad de comercio, en cuyo caso las normas comunitarias estarían por encima de las decisiones internas y serían comunes para los Estados miembros para cumplir con el objetivo de la libre circulación y libre competencia. La posible solución que plantea la autora citada es que las decisiones sobre la apertura, protección y armonización de aranceles se deben realizar siempre en el seno del Parlamento regional, y en ese caso sí podría entenderse que las tarifas fueran modificables previa habilitación legal, para imponer en el país los tipos o tarifas decididas, como en el caso de la Comunidad Andina, mediante el Parlamento Andino, que no es una realidad actual.⁴⁴⁶

Adicionalmente, Cruz de Quiñonez pone en evidencia las negativas implicaciones de la aplicación de las resoluciones, manuales y las circulares generales, que es otro tipo de acto administrativo que se distingue de los reglamentos, en que no contienen normas jurídicas, no puede crear derechos ni deberes frente a terceros, quedando circunscrita su eficacia en el ámbito de la administración, situación que acarrearía la ilegalidad de las circulares que contengan disposiciones normativas, reglamentarias, o peor aún, que creen o modifiquen las bases imponibles de los tributos aduaneros. Pero en la práctica se evidencia que mediante resoluciones de la administración tributaria sí se pueden establecer tributos aduaneros, como la tasa de servicio de control aduanero,⁴⁴⁷ que crea un tributo mediante una resolución emitida por la SENA, con todos sus elementos esenciales, sobre todo la base imponible, existiendo la posibilidad de que el Ejecutivo, por medio de sus instituciones delegadas, imponga o establezca directamente los elementos cualificadores y cuantificadores del tributo.

Otro argumento poderoso para afirmar que se evidencia un demérito de la base imponible de los tributos aduaneros es que, en el caso de los reglamentos, no se da un tratamiento especial a las tarifas, que se convierten en el elemento esencial de los tributos, en este caso se evidencia que se delega al Ejecutivo la implementación de ese importante elemento. En el caso de la tarifa, debe revelarse el método y el sistema para

⁴⁴⁶ Cruz de Quiñonez, "Fuentes del derecho tributario", 317.

⁴⁴⁷ Publicada en el Primer Suplemento del Registro Oficial 115, de fecha 8 de noviembre de 2017, que entró en vigencia a partir del 13 de noviembre de 2017.

valorar los costos y beneficios de los servicios prestados o la función pública que se pretende financiar a través de ellos.⁴⁴⁸

En línea con lo dicho, Cruz de Quiñonez menciona que lo ideal para la aplicación del principio de reserva de ley en correspondencia con la base imponible de los tributos aduaneros es que se hagan constar las bases metodológicas para la tarifa en la ley, y luego se aplique un reglamento complementario para su determinación, resguardando la imposición de las tarifas y bases a quien tiene la potestad normativa creadora de tributos.⁴⁴⁹ La autora citada comenta la realidad jurídica en Colombia en lo relativo al tema expuesto, expresando que en cuanto a los tributos al comercio exterior se observa que se habilita al Ejecutivo para establecer los aranceles, sobretasas, tarifas y demás disposiciones del régimen de aduanas, pero sobre todo de política comercial y en ningún caso por motivos fiscales.⁴⁵⁰

En virtud de lo expuesto, la norma legal en materia tributaria aduanera, específicamente en cuanto a la tarifa, debe concebirse en razón de la reserva de ley, como un límite a la discrecionalidad de la Administración. Esa discrecionalidad es técnica, de manera que la elección de la administración, al intervenir mediante reglamento resulte unida a una valoración de elementos cuantificadores que provengan del legislador.⁴⁵¹

Además, el criterio de la autora referida menciona que esta restricción llevaría a un control de los motivos de la ley general, en el juicio de constitucionalidad para desentrañar el móvil de la delegación que en la mayoría de los casos no se desliga de los propósitos fiscales subyacentes en todo tributo, aun los que tienen fines extrafiscales. No se aviene bien con el principio de legalidad y de reserva de ley que el ejecutivo pueda reformar directa y discrecionalmente las tarifas de los aranceles que, como se sabe, son los impuestos al comercio exterior, de muy antigua raigambre entre los impuestos proteccionistas.⁴⁵²

En conclusión, las tensiones identificadas tienen una secuencia lógica con el hecho de que el Ejecutivo invada el espacio legal reservado para el legislativo, ocasionando que se trate como un tema de menor monta a la determinación de la base imponible en los tributos aduaneros, puesto que como se ha evidenciado se delega a

⁴⁴⁸ Cruz de Quiñonez, “Fuentes del derecho tributario”, 315.

⁴⁴⁹ *Ibíd.*, 316.

⁴⁵⁰ *Ibíd.*

⁴⁵¹ *Ibíd.*

⁴⁵² *Ibíd.*, 317.

normas de carácter supranacional, y peor aún leyes de carácter infralegal como resoluciones y circulares generales, para el establecimiento de los tributos aduaneros, ocasionando graves tensiones con el principio de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica. Situación esta que ha llevado a pensar que pueden existir posibles amenazas como la aplicación diferente o divergente de la valoración aduanera y, por ende, de la base imponible, identificando la falta de criterios unificados, así como la falta de compromiso de los países de llevar a cabo una valoración fáctica que sea imparcial y que beneficie los intereses del Estado y no perjudique al contribuyente en cuanto a sus derechos fundamentales y a su actividad comercial.

Conclusiones

La falta de trabajos investigativos que se refieran a estudios serios sobre la base imponible de los tributos ha reflejado una dificultad para ingresar al amplio mundo de los tributos aduaneros, por lo que el estudio de la determinación de la base imponible y las tensiones en su aplicación ha permitido concluir lo siguiente:

1. Aunque es indudable que los tributos aduaneros se encuentran sometidos al principio de reserva de ley, en la práctica no se evidencia totalmente la aplicación del mismo, al no establecer los elementos esenciales y cuantificadores del tributo. La falta de un límite a la Función Ejecutiva cuando ejerce sus facultades normativas delegadas en materia de los tributos al comercio exterior o *aranceles* demuestra que los tributos aduaneros tienen su fuente legal, pero que aquel pronunciamiento se desvirtúa a partir de que en la práctica no se identifica tal sujeción, sino una expresa delegación.
2. Las tensiones identificadas en la determinación de la base imponible en los tributos aduaneros son producto de la irrupción que el Ejecutivo hace del espacio legal reservado para el legislativo; desde una visión práctica, se observa que los tributos aduaneros presentan tensiones al momento de fijar sus elementos básicos para estructurarse, sobre todo en el hecho y la base imponible, presentándose en su aplicación el principio de reserva de ley altamente atenuado y relativizado.
3. La evolución y dinámica a escala mundial del comercio exterior ocasionó que los tributos aduaneros tengan una finalidad bifronte, contemporáneamente enfocándose hacia una función proteccionista y reguladora, adquiriendo una naturaleza fiscal y extrafiscal, de la cual ha ganado terreno esta última. Con el devenir del tiempo se ha variado el concepto de los tributos aduaneros, entendiéndolos como impuestos indirectos *sui generis*, considerados como una carga real y concatenada con la idea de que las obligaciones *propter rem* le otorgan al acreedor un derecho real.
4. El principio de reserva de ley se presenta altamente atenuado y relativizado, debido a que se deja abierta la posibilidad de que la administración tributaria sea la encargada de realizar la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros a través de la valoración aduanera; siendo que, de acuerdo a la teoría jurídica, se deberían establecer en una ley formal los elementos sustanciales del

tributo aduanero y los mecanismos específicos para arribar a la determinación de su base imponible.

5. La primera problemática analizada, en amplio sentido, aborda que el principio de legalidad se cumple en función de la delegación constitucional de competencias propias del Legislativo al Ejecutivo, permitiéndole crear los tributos al comercio exterior y fijar sus niveles, en razón de su naturaleza técnica y por los cambios o fluctuaciones aceleradas y constantes del comercio internacional; por tanto, la primera atenuación que se encuentra es al principio de legalidad, puesto que la forma de crear y modificar los tributos aduaneros se convertirá en impuestos regulados por la voluntad del Ejecutivo mediante el Comité de Comercio Exterior (COMEX). La delegación a la que se hace mención se refiere al hecho de que la Constitución permite que los preceptos que contienen los tributos aduaneros sean creados, modificados o derogados por el Ejecutivo y todos sus elementos configuradores, aspectos que legalmente están reservados mediante un procedimiento al Legislativo. En este caso, la única manera de legitimar la situación expuesta es mediante una delegación pautada al Ejecutivo para que pueda desarrollar su poder tributario aduanero en el comercio exterior, en caso contrario se estaría identificando a los tributos aduaneros como una exacción obligatoria y de carácter legal, pero que aunque parezca, no sería un tributo sino una prestación patrimonial coactiva de carácter no tributario.
6. La segunda problemática identificada se la ubica en el sentido de que en virtud del principio de reserva de ley, el legislador se reserva la facultad de crear tributos mediante una ley formal con todos sus elementos configuradores, principalmente el hecho y la base imponible, reservándose su tratamiento a la ley. Situación que no se evidencia en los tributos aduaneros, puesto que se remite a la regulación normativa de rango inferior como las normas reglamentarias, resoluciones o circulares generales para regular los tributos aduaneros, sin que medie siquiera una mínima intervención del Legislativo para crear normas tributarias. Es importante destacar que la ley no solo debe definir como simples directrices y pautas en lo referente a los tributos aduaneros y los elementos referidos, sino que tiene que fijar los elementos básicos para crear un tributo aduanero, puesto que si se acepta que los tributos aduaneros tienen categoría de tributos, también tiene que aceptarse que la ley es la que debe fijar directamente sus elementos constitutivos; por tanto, el principio de reserva de ley se presenta altamente atenuado y morigerado,

disminuyendo su esfera de acción y flexibilizando las garantías constitucionales como la seguridad jurídica. Debido a la delegación mencionada el Ejecutivo.

7. La determinación de la base imponible de los tributos aduaneros, mediante los métodos de valoración aduanera, permite que de alguna manera se evite un ejercicio discrecional y subjetivo de la administración aduanera en la valoración de las mercancías; puesto que obtener la cuantía de la base determina el tipo impositivo aplicable y, por ende, los métodos para arribar a su establecimiento deben cumplir con las directrices objetivas que la ley le debe brindar para su legal y adecuada aplicación. La base imponible, por medio de los métodos de valoración aduanera, se trata de un elemento vinculado estrechamente con aspectos centrales, tanto de carácter objetivo como subjetivo, y coadyuva a proveer de seguridad jurídica a la relación entre el fisco y el contribuyente; es decir, por una parte otorga certeza en el ordenamiento jurídico y, por otra, interdicción de la arbitrariedad, procurando evitar la determinación de valores artificiosos y encaminar hacia un sistema de valoración equitativo, neutro, uniforme y objetivo.
8. La tercera tensión o afectación analizada se refiere a la gran cantidad de disposiciones provenientes de instrumentos internacionales que deben aplicarse al momento de establecer y determinar los tributos aduaneros y su relación con el principio de reserva de ley, sobre todo las relativas al Código de Valor de la Organización Mundial del Comercio y las Decisiones 472, 571 y 1684 de la Comunidad Andina, las cuales se aplican obligatoriamente a pesar de no haber sido emitidas originalmente por el organismo legislativo nacional. Al criterio de este tesista, la normativa internacional ofrece un ordenamiento completo, sofisticado y práctico respecto de la manera cómo se debe establecer la base imponible de los tributos aduaneros, logrando un sistema uniforme en la valoración en aduana, evitando la imposición arbitraria y discrecional del Ejecutivo en caso de regularlos directamente, brindando estabilidad al importador, exportador y a la ciudadanía en general que busca blindarse por medio del principio de seguridad jurídica; sin embargo, la falta de definición legal de los tributos aduaneros en una ley formal deviene en la desconfianza e incertidumbre de los administrados al momento de ejercer operaciones de comercio. Aquella estabilidad se lograría por medio de una ley formal que establezca objetivamente el procedimiento para la creación y modificación de los tributos aduaneros y el establecimiento de sus hechos y bases imponibles.

9. El estudio comparado entre las normativas tributarias aduaneras de los países Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador permite concluir que existen diferencias en el desarrollo de la normativa al interior de estas naciones, lo que en ocasiones puede llegar a distorsionar la naturaleza de la norma supranacional, aspectos que podrían alterar la armonización de las normas internacionales con las nacionales. En el sistema jurídico actual todas las actuaciones que realizan los poderes públicos deben estar encaminadas a garantizar los derechos y principios reconocidos en el texto constitucional, e incluso todo el sistema normativo debe constituirse en una garantía constitucional que sirve como mecanismo de protección de los derechos del ciudadano.
10. Mediante el estudio jurisprudencial realizado se pone en evidencia que la valoración de las mercancías la lleva a cabo la administración tributaria aduanera en base a normas supra e infralegales que no han tenido su asidero en una ley formal emanada por el Legislativo; en ese sentido, la aduana, mediante sus agentes y funcionarios puede modificar la valoración aduanera de forma voluntaria e injustificada, poniendo en riesgo la seguridad jurídica y la legalidad de la valoración para determinar el monto a pagar de los tributos aduaneros. En consecuencia, mediante las sentencias analizadas se demuestra que la aduana, en determinados casos, modifica el método de valoración al que se somete a las mercancías importadas sin justificación, valorando con otras cantidades las mercancías e incrementando la carga tributaria del importador, impidiéndole ejercer su derecho a la defensa en sede administrativa, obligándole a recurrir a la contenciosa tributaria para poder ejercitar sus derechos a una valoración técnica e imparcial.

Bibliografía

- Acosta, Alberto. *Breve historia económica del Ecuador*. 2.ª. Quito: Corporación Editora Nacional, 2001.
- Alais, Horacio. "Los impuestos aduaneros argentinos". En *Impuestos sobre el comercio internacional*, coordinado por Víctor Uckmar, 201-47. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2003.
- Albiñana García-Quintana, César. *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Tecnos, 1992.
- Albi Ibáñez, Emilio, y José Luis García Ariznavarreta. *Sistema fiscal español*. Córcega: Ariel, 1996.
- Andrade Ubidia, Santiago. *La casación civil en el Ecuador: doctrina, análisis de la ley, su aplicación por las salas de lo civil y mercantil de la Corte Suprema de Justicia, posibles reformas*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Andrade y Asociados, 2005.
- Aroca Lara, Carlos Felipe. *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Asorey, Rubén. "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario". En *Principios tributarios constitucionales*, coordinado por Miguel Valdés Villarreal. México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.
- Bartomili, Lorena. "Legislación y jurisprudencia aduanera: aspectos que comprometen la seguridad jurídica". En *Memorias 7ª reunión mundial de derecho aduanero: Modernización y retos de la impartición de la justicia*, coordinado por Andrés Rhode Ponce, 57-68. México, DF: ISEF, 2011.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- Benítez Rivas, Alfredo. "El concepto de tributo". En *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 23-36. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Bolivia. *Constitución Política de Bolivia*. Gaceta Oficial de 7 de febrero de 2009.
- . *Ley General de Aduanas 1990*. Gaceta Oficial de 28 de julio de 1999.

- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. 3.ª. Buenos Aires: Heliasta, 1997.
- Calamandrei, Piero. *La casación civil*. Buenos Aires: Castellana, 1945.
- Calero García, María Luz. "La base imponible en el derecho tributario general". *Revistas Científicas Complutenses*, n.º 5 (2002): 66-75.
- Carnelutti, Francesco. *Instituciones del proceso civil*. Vol. II. Madrid: Dolex, 1978.
- Carranza Torres, Luis. *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*. Buenos Aires: Legis, 2007.
- Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho aduanero*. 6.ª. México: Porrúa, 1997.
- Casás, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- Cazorla Prieto, Luis María. *Derecho financiero y tributario*. Navarra: Aranzadi, 2006.
- Colombia. *Constitución Política de Colombia*. Recopilación 1991, 2 de enero de 1991.
- Comunidad Andina. *Decisión 378*. Gaceta Oficial 183, 27 de junio de 1995.
- . *Decisión 571*. Gaceta Oficial 1023, 15 de diciembre 2003.
- . *Decisión 778 Sustitución de la Decisión 574 Régimen andino sobre control aduanero*. Gaceta Oficial, 7 de noviembre de 2012.
- . *Resolución 1684*. Gaceta Oficial 2340, 28 de mayo de 2014.
- Corti, Horacio. "Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista". En *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 37-68. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Cruz de Quiñonez, Lucy. "Fuentes del derecho tributario". En *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 279-328. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- De Barros Carvalho, Paulo. "El principio de seguridad jurídica en materia tributaria". En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, 89-107. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.
- De Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1954.
- De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación*. Buenos Aires: Zavalía, 1968.
- Duque Sánchez, José Román. *Manual de casación civil*. Caracas: Sucre, 1979.
- Durango Vela, Gustavo. *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana*. Quito: Edipcentro, 2009.

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

———. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 56, Segundo Suplemento, 12 de agosto de 2013.

———. *Decreto Ejecutivo 3010*. Registro Oficial 770, 30 de agosto 1995.

———. *Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, Del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 452, 19 de mayo de 2011.

Ecuador COMEX. *Resolución 004-2016*. Registro Oficial 435, 27 de abril 2016.

———. *Resolución 004-2016*. Registro Oficial 204, 15 de marzo de 2016.

———. *Resolución 022-2016*. Registro Oficial 849, Segundo Suplemento, 27 de septiembre 2016.

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, "Sentencia". *En Recurso No. 138-2012*, 17 de febrero de 2014.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 136-2012*, 30 de abril de 2014.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 265-2006*, 26 de febrero del 2008.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 242-2009*, 13 de mayo del 2011.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 372-2009*, 9 de junio del 2011.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 571-2010*, 22 de junio de 2012.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 182-2011*, 30 de abril de 2013.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 340-2011*, 30 de agosto de 2013.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 437-2011*, 3 de julio de 2013.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 347-2012*, 18 de julio de 2013.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 607-2017*, 19 de marzo de 2015.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 325-2015*, 12 de abril de 2016.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 476-2015*, 7 de noviembre de 2016.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 476-2015*, 7 de noviembre de 2016.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 471-2016*, 28 de febrero de 2017.

———. "Sentencia". *En Recurso No. 2017-00017-COGEP*, 14 de noviembre de 2017.

Ecuador SENA. *Manual específico para la valoración aduanera de mercancías, SENA-MEE-2-2-007-V2*, 25 de febrero de 2017.

———. *Resolución Nro. SENA-SENAE-2017-0001-RE (M)*. Registro Oficial 115, Primer Suplemento, 8 de noviembre de 2017.

- Ecuador SRI, *Circular Nro. NAC-DGECCGC17-00000004*. Registro Oficial 980, Primer Suplemento, 7 de abril de 2017.
- Ferreiro Lapatza, José. "Elementos constitutivos de la obligación tributaria". En *Tratado de derecho tributario*, coordinado por Andrea Amatucci. Bogotá: Temis, 2001.
- Fundación Tomás Moro. *Diccionario jurídico Espasa*. Madrid: Espasa, 2002.
- Gamba Valega, César. "La reserva de ley en materia tributaria, un principio esencial del sistema tributario". En *Derecho tributario (tópicos contemporáneos)*, coordinado por Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares, 16-33. Lima: Griley, 2011.
- García Novoa, César. «La concepción actual de los principios tributarios.» En *Derecho Tributario (tópicos contemporáneos)*, coordinado por Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares, 103-47. Lima: Griley, 2011.
- Giannini, Achille Donato. *Instituciones del derecho tributario*. Madrid: Escuela de Derecho Financiero, 1957.
- González Bianchi, Pablo. "Algunas reflexiones sobre el valor de transacción". En *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Germán Pardo Carrero, 85-220. Bogotá: Legis, 2015.
- González García, Eusebio, y Ernesto Lejeune. *Derecho tributario*. 2.ª. Salamanca: PLADIT, 2000.
- Guadalupe Básconez, Julio. "Valoración aduanera y la CAN, la nueva resolución". En *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Germán Pardo Carrero, 241-86. Bogotá: Legis, 2015.
- Gual Villalbí, Pedro. *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*. Barcelona: Juventud, 1943.
- Huamán Sialer, Marco Antonio. "Evolución cronológica del arancel y de las políticas arancelarias en el Perú". *LEX IX*, n.º 8 (2011): 357-86.
- Ibáñez Marsilla, Santiago. "El precio pactado como base de la valoración". En *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Germán Pardo Carrero, 85-108. Bogotá: Legis, 2015.
- . *El valor en aduana, análisis a la luz de su aplicación internacional*. Madrid: TARIC, 2010.
- . *La valoración de las importaciones, régimen tributario y experiencia internacional*. Madrid: Mc. Graw Hill, 2002.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999.

- Lacoste, Juan José. "Aspectos básicos de la valoración aduanera en Colombia". En *Relevancia Tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Germán Pardo Carrero, 371-406. Bogotá: Legis, 2015.
- Lobo Torres, Ricardo. "Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado". En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, 243-63. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.
- Lozano Serrano, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1998.
- Medrano Cornejo, Humberto. "Hecho imponible y objeto del tributo". En *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 88. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Menéndez, Francisco. "Controversias aduaneras: disputas tradicionales y nuevas cuestiones que se observan, a partir de la evolución de institutos y valores jurídicos en juego a tutelar por las aduanas, tales como restricciones y prohibiciones por distintas causas". En *Memorias 7ª reunión mundial de derecho aduanero: Modernización y retos de la impartición de la justicia*, coordinado por Andrés Rhode Ponce, 69-79. México, DF: ISEF, 2011.
- Montaño Galarza, César. "Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador". *Fiscalidad*, n. ° 2 (2008): 78.
- . "El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución de 2008" *Foro*, n. ° 15 (2011): 61.
- . *Problemas constitucionales de la integración*. México, DF: Porrúa, 2013.
- . "Importancia de la base imponible, base gravable o parámetro para la determinación tributaria". En *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Pardo Germán Carrero, 19-50. Bogotá: Legis, 2015.
- Navarro Coelho, Sacha Calmon. "El principio de legalidad. El objeto de la tutela". En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, 337-59. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.
- Organización Mundial de Comercio. *Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio*. wto, 1994. https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm.
- Pardo Carrero, Germán. *Tributación aduanera*. Bogotá: Legis, 2009.

- . "La normativa aduanera y la seguridad jurídica ¿Será que ello no es posible?". En *Memorias 7ª reunión mundial de derecho aduanero: Modernización y retos de la impartición de la justicia*, de coordinado por Andrés Rhode Ponce, 21-68. México, DF: ISEF, 2009.
- Paredes Montiel, Marat, y Raúl Rodríguez Lobato. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México: Porrúa, 2001.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1994.
- Pelechá Zozaya, Francisco. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- Perú. *Constitución Política de Perú*. Diario Oficial, 30 de diciembre de 1993.
- . *Ley 24829, Ley de Creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*. Diario Oficial de 8 de junio de 1988.
- Pistone, Pasqueale, y Heleno Taveira Torres. *Estudios de derecho tributario y constitucional e internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Vol. II. Bogotá: Temis, 2017.
- Queralt, Juan Martín. "La potestad tributaria". En *Tratado de derecho tributario*, coordinado por Andrea Amatucci, 141-57. Bogotá: Temis, 2001.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª. Madrid: Editorial Universitaria UCM, 1993.
- Salas Febres, María Alejandra. "El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria". En *Temas actuales de derecho tributario*, coordinado por Eusebio González García, 41-72. Barcelona: Bosh, 2005.
- Sánchez Arias, Julia Inés. "Las normas de valoración aduanera y la Comunidad Andina". En *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, coordinado por Germán Pardo Carrero, 221-40. Bogotá: Legis, 2015.
- Soler, Osvaldo. *Derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Simón Acosta, Eugenio. "El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario". En *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, 551-86. Madrid: Marcial Pons, 2008.

- Simón Acosta, Eugenio. "El principio de legalidad o reserva de ley tributaria". En *Principios constitucionales tributarios*, coordinado por Eusebio González García. México, DF: Imprenta Universitaria, 1993.
- Simón Otero, Liana. "Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana". *Cuestiones Constitucionales*, n. ° 24 (2011): 201-66.
- Terán Suárez, José Luis. *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Cevallos, 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Estudios de derecho internacional tributario*. Quito: Pudeleco, 2008.
- . *Manual de derecho tributario*. Quito: CEP, 2014.
- Vallejo Vásquez, Santiago. «El recurso extraordinario de casación en materia tributaria y su correcta proposición y fundamentación.» *Tesis de abogado*. Universidad Central del Ecuador, 2014.
- Yupangui Carrillo, Yolanda. *Terminología básica tributaria*. Quito: Ediciones Reinoso, 2010.
- Zolezzi, Daniel. *Valor en aduana. Código universal de la OMC*. Buenos Aires: La Ley, 2003.