

**DR. ARMANDO SERRANO CARRIÓN**  
**Universidad Católica de Santiago de Guayaquil**

# **DEPÓSITO INDUSTRIAL**

**2007**

**DEPÓSITO INDUSTRIAL**

**Derechos de Autor No:** 027699: 30-oct-2007

**ISBN:** 978-9978-86-719-8: 30-oct-2007

**Edición:** Primera

**Tiraje:** 500

**Impresión**

Corporación de Estudios y Publicaciones

## ÍNDICE

### DEPÓSITO INDUSTRIAL

1.-	<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
2.-	<b>ANTECEDENTES</b>	<b>3</b>
	A.- Denominación: Depósito Industrial	<b>3</b>
	B.- Conclusión	<b>6</b>
	C.- Contenido	<b>6</b>
	D.- Entorno	<b>9</b>
3.-	<b>DEFINICIÓN</b>	<b>14</b>
4.-	<b>ELEMENTOS DEL DEPÓSITO INDUSTRIAL</b>	<b>14</b>
	A.- Elementos Personales	<b>14</b>
	A.1. Usuario o Beneficiario	<b>15</b>
	A.1.1 Uso Exclusivo para Industriales Clasificados	<b>15</b>
	A.1.2 Usuario con Capacidad de Transformación	<b>18</b>
	A.1.3 Usuario debe ser Propietario de la Mercadería	<b>19</b>
	A.1.4 El Usuario debe ser una Persona Jurídica	<b>20</b>
	A.1.5 Reglamento	<b>21</b>
	A.1.6 Legislación Internacional	<b>23</b>
	A.1.6.a Perú	<b>23</b>
	A.1.6.b Colombia	<b>26</b>
	A.1.6.c Venezuela	<b>39</b>
	A.1.6.d Unión Europea	<b>44</b>
	A.2. Estado Ecuatoriano	<b>48</b>
	A.2.1. Legislación Actual	<b>48</b>
	A.2.2 Antecedentes en la Legislación Nacional	<b>49</b>
	A.2.3 Legislación Internacional	<b>56</b>
	A.2.3.1 Colombia	<b>59</b>
	A.2.3.2 Perú	<b>61</b>
	A.2.3.3 Comunidad Económica Europea	<b>68</b>
	B.- Elementos Materiales del Depósito Industrial	<b>68</b>
	B.1. Legislación Nacional.-	<b>68</b>
	B.2. Legislación Internacional.-	<b>81</b>
	B.2.1. Kyoto	<b>82</b>
	B.2.2. Perú	<b>85</b>
	B.2.3. Venezuela	<b>88</b>
	C.- Elementos Jurídicos del Depósito Industrial	<b>92</b>
	C.1. Obligación Tributaria	<b>93</b>
	C.1.1. Fuente de la Obligación Tributaria	<b>93</b>
	C.1.2. Naturaleza de la Obligación Tributaria	<b>97</b>
	C.2. Elementos de la Obligación Tributaria	<b>98</b>
	C.2.1. Sujeto Activo	<b>98</b>
	C.2.2. Sujeto Pasivo	<b>104</b>
	C.2.3. Objeto de la Obligación Tributaria	<b>105</b>
	C.2.4. Naturaleza de la Prestación	<b>109</b>
	C.3. El hecho Económico Sujeto al Tributo	<b>113</b>
	C.3.1. Hecho Generador del Tributo	<b>118</b>
	C.3.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria	<b>121</b>

C.3.3. Exigibilidad de la Obligación Tributaria	<b>126</b>
C.4. La Obligación Aduanera en los Regímenes Especiales	<b>132</b>
C.4.1. Exigibilidad de la Obligación	<b>137</b>
C.4.2. Condición Resolutoria	<b>142</b>
<b>5. CONCLUSIONES</b>	<b>144</b>
A. Denominación	<b>145</b>
B. Elementos Personales	<b>146</b>
B.1. Usuario o Beneficiario	<b>146</b>
B.2. Estado Ecuatoriano	<b>147</b>
C. Elementos Materiales del Depósito Industrial	<b>147</b>
D. Costos Financieros	<b>148</b>

## **DEDICATORIA**

Para Sibila, mi esposa, por su paciencia e impulso a mis actividades académicas. Para mis Hijos, Armando, Soraya, Salhua, Víctor Manuel, Joyce Sibila y Armando José, fuentes permanentes de renovación y vitalidad.

Armando Serrano Carrión

## **NOTA DE LA DIRECTORA**

En esta oportunidad como Directora de la Biblioteca de Autores de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, me complace en poner a su disposición la obra “El Depósito Industrial” cuyo autor es el Dr. M. Armando Serrano Carrión.

Es muy importante para nuestra Facultad, que un docente con el conocimiento y la experiencia del autor, entregue a la biblioteca ecuatoriana una obra de índole aduanera, pues, cumple nuestro objetivo, el poner a disposición de la comunidad jurídica, textos de calidad, y sobre todo porque es un tema de especialización.

La obra del autor constituyó su tesis doctoral, y esperamos que como lo manifestó en ella, el Depósito Industrial sea “implementado y renovado para provocar un mejoramiento de la competitividad del país enrumbo a un modelo de fomento de sus exportaciones.”. No hay lugar a dudas que por la profundidad con que el estudio del tema se ha realizado y la legislación comparada utilizada, esta obra indudablemente servirá de base para que nuestros legisladores hagan las reformas necesarias para mejorar nuestro comercio exterior.

**AB. CORINA NAVARRETE LUQUE DE REAL**

Directora Biblioteca de Autores  
Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas  
UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL



## **NOTA DE LA EDITORIAL**

La Corporación de Estudios y Publicaciones, con mucho agrado, apoya la valiosa iniciativa que tiene la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil al publicar esta serie editorial denominada “Biblioteca de Autores de la Facultad de Jurisprudencia”; la misma que contribuirá a la difusión de la Ciencia del Derecho en el país.

La CEP, cumpliendo con la misión que mantiene durante más de cuarenta años; esto es, la edición y publicación de Códigos, Leyes y Obras Jurídicas, ha puesto a órdenes de tan prestigiosa institución todo su contingente, como un apoyo al noble objetivo de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, que es el de difundir el conocimiento.

En esta oportunidad, hemos establecido una alianza estratégica con la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, con el fin de coadyuvar al desarrollo de la justicia y el Derecho en el Ecuador. Es por ello que felicitamos la iniciativa de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad y, a la vez, hacemos votos para que los distinguidos profesionales que conforman la plana de catedráticos de la facultad colaboren entusiastamente con el fondo “Biblioteca de Autores” de la Facultad de Jurisprudencia.

## **LA EDITORIAL**



## DESARROLLO

### 1.- INTRODUCCIÓN

La humanidad desde su nacimiento ha llevado en su interior el profundo convencimiento de la necesidad de días mejores. Certeza que, con toda seguridad, es parte misma del espíritu del ser humano. Fuerza vital que ha conducido a muchos hombres a emprender en epopeyas heroicas que han marcado las relucientes páginas de la historia de los pueblos. La búsqueda de mejores días es permanente, diaria. El hombre no cesa en esta afanosa tarea.

En este propósito la humanidad ha diseñado un sin número de mecanismos que le faciliten orientar adecuadamente su labor. Que le permitan transitar sus acciones por esquemas dirigidos hacia las metas trazadas. Así, ha delineado permanentemente mecanismos de desarrollo económico y social que le permitan alcanzar mejores días. Esquemas de desarrollo económico y social que durante la historia han recibido distintos nombres y contenidos diferentes, y por ello han sido uno más interesantes que otros. Para efectos de estos comentarios, solamente mencionaremos los que estrictamente se vinculan con los temas que tratamos, y que sirvan para graficar y ubicar rápidamente dentro del contexto global las explicaciones jurídicas, que son realmente las que intentaremos agotar.

Después de la Segunda Guerra Mundial la economía en el mundo sufrió cambios sustanciales. La conflagración extendió sus brazos ampliamente y hasta daría la penosa impresión que no hubo espacio que no alcanzara. Los esquemas económicos vigentes hasta la fecha tuvieron que rediseñarse en función de la nueva realidad. Con ese propósito la CEPAL, Comisión Económica para América Latina, planteó como esquema económico de desarrollo para los países ubicados en esta zona geográfica, el modelo denominado de SUSTITUCIÓN DE IMPORTACIONES, como válido para conducir sus esfuerzos, para alcanzar metas económicas y sociales superiores.

Ecuador no fue exactamente el primero en aceptar este esquema de desarrollo, por el contrario, fue uno de los últimos países de Latinoamérica en sumarse a esta corriente cepalina, que estuvo dirigida a lograr lo que se denominó también como desarrollo hacia dentro.

Su implementación exigió la adopción de un sin número de decisiones y medidas dirigidas a tal propósito, cubrir áreas sociales y económicas muy amplias a fin de crear un verdadero esquema de desarrollo. Las normas jurídicas sirvieron para plasmar y ejecutar el esquema económico diseñado.

El ordenamiento jurídico insignia que sirvió de eje para la implementación de este proceso fue la LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL, en la cual se resumen y recogen los conceptos esenciales del modelo de Sustitución de Importaciones. Se crearon otros ordenamientos jurídicos secundarios que sirvieron como apéndices necesarios para permitir su pleno desarrollo, pero por su alcance y contenido, se limitaron a un plano secundario.

Las figuras jurídicas creadas en esta normatividad respondieron fielmente a los propósitos esenciales del esquema de desarrollo diseñado, tal como lo comentaremos posteriormente, sin embargo, podemos adelantar que, con el paso del tiempo dejaron entrever su flexibilidad ante la presión de los funcionarios públicos encargados de la administración del esquema que sucumbían ante el atajo de la corrupción, en cualquiera de sus abundantes presentaciones.

Este modelo de desarrollo se mantuvo vigente hasta finales de la década de los ochenta y comienzos de los noventa, en que definitivamente, fue desmontado. Este esquema alcanzó a tocar algo más de tres décadas, de tal suerte que, se ha constituido en uno de los de mayor extensión. Su implementación cubrió amplias áreas sociales, económicas y productivas; y, para su aplicación se requirió de innumerables ordenamientos jurídicos. Podríamos afirmar sin mayor riesgo a

equivocarnos, que ha sido el modelo de desarrollo mejor implementado que hemos tenido durante los últimos años.

Desmontado el esquema de sustitución de importaciones, el país no ha definido el perfil de uno nuevo, con la misma minuciosidad, ni de la misma magnitud o extensión. Durante la década de los noventa se han pegado brochazos gruesos, que permiten entrever la intención de implementar un esquema de Fomento de las Exportaciones, pero que no han pasado más allá de declaraciones oficiales o mera expresión de buenas intenciones. En la realidad no han existido decisiones que permitan perfilar firmemente un nuevo esquema de desarrollo y por supuesto, esto se ha reflejado en la normatividad vigente, en la que no se han plasmado figuras jurídicas orientadas a tal propósito. Apenas se ha introducido en el plexo normativo nacional una que otra norma dirigida al fomento de las exportaciones, pero todas sumadas no permiten afirmar que constituyan un nuevo modelo de desarrollo. Escasamente contribuyen a impulsar las exportaciones en segmentos muy limitados.

Dentro de este contexto orientaremos nuestros comentarios a una de las figuras jurídicas creadas para el fomento de las exportaciones y que hasta la fecha, ha perdurado, desde su nacimiento.

## 2.- ANTECEDENTES

### A.- DENOMINACIÓN: DEPÓSITO INDUSTRIAL

Esta es la denominación que recibe esta figura jurídica cuando aparece por primera ocasión en la legislación ecuatoriana, que ocurre con la reforma integral a la LEY ORGÁNICA DE ADUANAS de 1978 ( R. O.# 601 del 6 de Junio de 1978 ). Esta denominación no tuvo un antecedente claro. Desconocemos, a ciencia cierta, las razones por la que se la llamó así. Duda que se profundiza si recordamos que, en años pasados, en 1973 se concluyó a nivel internacional el Convenio de Kyoto, y a esta misma institución se la denominó de manera diferente: INTERNACIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO. Las características, sus elementos sustanciales, resultan muy similares, sin que permitan una distinción de fondo.

Con el propósito de despejar esta duda es necesario auscultar, en el marco jurídico vigente a nivel nacional, anterior al nacimiento del Depósito Industrial, en donde existían varias disposiciones que a la fecha, permitían ingresar al país mercaderías liberadas del pago de tributos, con el propósito de ser transformadas y posteriormente reexportadas, esto es, permitían cumplir el mismo objetivo económico que el "Depósito Industrial". Disposiciones que, con toda seguridad, influyeron y marcaron el perfil de la naciente figura jurídica. En la Ley de Fomento Industrial en su artículo 20 # 6, (R. O.# .319- 28-sep-1971) tenemos lo siguiente:

#### LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

ART. 20 .- ADEMÁS DEL BENEFICIO DE CARÁCTER GENERAL A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO ANTERIOR, LAS EMPRESAS INDUSTRIALES QUE SE ACOJAN AL RÉGIMEN DE LA PRESENTE LEY, GOZARÁN DE LAS SIGUIENTES **EXCENCIONES** TRIBUTARIAS:  
6.-EXONERACIÓN TOTAL DE LOS DERECHOS, TIMBRES E IMPUESTOS QUE GRAVEN A LA **INTRODUCCIÓN DE MATERIAS PRIMAS IMPORTADAS** DENTRO DE CADA EJERCICIO FISCAL, QUE NO SE PRODUJEREN EN EL PAÍS Y QUE FUEREN EFECTIVAMENTE EMPLEADAS EN LA ELABORACIÓN DE LOS PRODUCTOS QUE SE EXPORTAREN, PREVIO DICTAMEN FAVORABLE DE LA SUBSECRETARÍA DE LA PRODUCCIÓN.  
EL MINISTERIO DE FINANZAS REGLAMENTARÁ LA APLICACIÓN DE ESTE NUMERAL.

Es necesario tener presente que, el propósito sustancial de la Ley de Fomento Industrial fue el de brindar una ventaja tributaria a los beneficiarios del esquema de desarrollo implementado, el cual efectivamente se logró a través de este mecanismo. Quien se acogió a esta posibilidad, sirviéndose del mecanismo establecido en esta norma, finalmente, obtuvo una sustancial ventaja impositiva. Básicamente este beneficio estuvo direccionado hacia el sector industrial, que a finales de la década de los 70, ya se sentía amenazado con el desgaste sufrido por el esquema de "Sustitución de Importaciones", que fue el que amparó, los beneficios tributarios que disfrutaban. Efectivamente, en la década de los 80 se inició el desmonte de todo el esquema Cepalino de "Sustitución de Importaciones", que concluyó en los primeros años de los 90, en que se eliminaron totalmente tales ventajas impositivas. Este escenario presionó a preservar determinados incentivos a favor del sector industrial, vinculado con la exportación, lo cual se logró con el Depósito Industrial.

Es necesario tener presente también que, la legislación Aduanera anterior, el Decreto Ley de Emergencia #22 del 11 de Julio de 1953 ( R. O.# 279 Agosto de 1953), dictado por el Dr. José María Velasco Ibarra, contenía varias normas relacionadas, como el artículo 14, lit. d y el directamente vinculado con los depósitos aduaneros:

#### **MERCADERÍAS QUE GOZAN DE FACILIDADES**

ART.14.- SE **SUSPENDERÁ** EL PAGO DE DERECHOS ARANCELARIOS Y DE LOS IMPUESTOS ADICIONALES A LAS MERCADERÍAS QUE SE ENCUENTREN EN LOS SIGUIENTES CASOS:  
D) LAS QUE FUEREN IMPORTADAS CON FINES DE **TRANSFORMACIÓN** Y QUE CON EL TRABAJO O CON EL VALOR AGREGADO EN EL PAÍS, **RETORNAREN AL EXTRANJERO.**

#### **DE LOS DEPÓSITOS**

ART.38 .- EL MINISTRO DE FINANZAS PODRÁ ORDENAR LA CREACIÓN DE **DEPÓSITOS ADUANEROS FISCALES Y PÚBLICOS**, AMBOS BAJO LA VIGILANCIA DE LA ADUANA.

Estas son las normas nacionales que alimentan el marco jurídico dentro del cual nace la figura, motivo de nuestro comentario. Posteriormente, cuando entremos a revisar sus elementos con mayor detenimiento, estableceremos que para su estructuración toma ingredientes de cada una de éstas.

La denominación se nutre de estos elementos. Afirmación que la consolidamos, si consideramos que la legislación aduanera vigente fortaleció al denominado "DEPÓSITO ADUANERO PÚBLICO", al que se refiere la norma mencionada, que estuvo orientado a servir básicamente al sector comercial. Su servicio hacia el sector industrial fue pobre, lo cual fue percibido rápidamente y evidenció la urgencia de atender tal necesidad. La legislación de 1978, sensible a este requerimiento, creó la figura jurídica del "DEPÓSITO INDUSTRIAL", que como podremos apreciar posteriormente, fue dirigida hacia el sector industrial vinculado con la exportación.

Mediante el Decreto #2401-A del Consejo Supremo de Gobierno, presidido por el General Alfredo Poveda Burbano, promulgado en el Registro Oficial #601 del 6 de Junio de 1978, se puso en vigencia la nueva Ley Orgánica de Aduanas, que en su Título III, establece los "REGÍMENES ESPECIALES", reservando el capítulo IV para "DEPÓSITOS ADUANEROS ESPECIALES". Este, cuenta a su vez, con dos secciones: La primera corresponde a los DEPÓSITOS COMERCIALES y la segunda a los DEPÓSITOS INDUSTRIALES.

#### **TÍTULO III CAPÍTULO IV SECCIÓN II DE LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES**

ART. 99.-NATURALEZA.- LAS EMPRESAS **INDUSTRIALES QUE GOCEN DE LOS BENEFICIOS DE LA LEYES DE FOMENTO**, SIEMPRE QUE CUMPLAN CON LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL REGLAMENTO Y PREVIA AUTORIZACIÓN DEL MINISTERIO DE FINANZAS, PODRÁN ALMACENAR EN BODEGAS ESPECIALES A SU CARGO, BAJO CONTROL ADUANERO, **INSUMOS IMPORTADOS PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN.**

EL MINISTRO DE FINANZAS, CUANDO EXISTA FUNDADAS RAZONES PARA ELLO, PODRÁ AUTORIZAR OTRO DESTINO A LOS INSUMOS IMPORTADOS O DE LOS PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS EN QUE SE LOS HA UTILIZADO, PREVIO EL CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES QUE PARA EL CASO SE ESTABLECE EN EL REGLAMENTO Y AL PAGO DE LOS DERECHOS RESPECTIVOS.

En el ordenamiento jurídico anterior, esta facilidad aduanera, estuvo ubicada en la Sección correspondiente a las Disposiciones Generales, "Mercaderías que gozan de facilidades". Diferente a los Depósitos Aduaneros, que ocupaban su propia sección, entre los que se incluían dos: FISCALES Y PÚBLICOS. Los primeros eliminados en la nueva legislación y reemplazados por la figura motivo de nuestro comentario.

En la nueva legislación, esta misma facilidad se la ubica entre los Depósitos Aduaneros, se le brinda un nuevo nombre que, a todas luces, evidencia su clara inclinación para servir al sector industrial, lo que es recogido en su contenido mismo:

**"...LAS EMPRESAS INDUSTRIALES QUE GOCEN DE LOS BENEFICIOS DE LAS LEYES DE FOMENTO..."**.

Con esta redacción resulta indiscutible, que fue una facilidad direccionada al sector industrial, que posteriormente, le provocarían serias limitaciones que fue necesario superarlas, para una adecuada utilización de la figura jurídica.

## **B.- CONCLUSIÓN**

En definitiva, la denominación de la figura jurídica motivo de nuestro comentario, se nutre de los elementos mencionados y que constituyen su antecedente inmediato en la legislación nacional. Por ello es necesario destacar que, esta denominación responde al ámbito nacional, lo cual le está provocando algunos inconvenientes que ya empiezan a perfilarse a nivel internacional, puesto que esta misma figura jurídica en el contexto internacional del comercio mundial es conocida como "INTERNACIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO", así lo señala el Convenio de Kyoto, cuando se refiere a estos Regímenes Especiales Aduaneros. Para el país resultaría conveniente, armonizar su denominación con las reconocidas en el comercio internacional, así lo sugerimos en nuestros comentarios cuando se produjeron las reformas a este ordenamiento jurídico en 1994 y 1998.

## **C.- CONTENIDO**

El Depósito Industrial constituye una figura jurídica de fomento a las exportaciones. Permite el ingreso al país de ciertas mercaderías para ser sometidas a un proceso de transformación y posteriormente, reexportadas, sin que sean afectadas por la carga tributaria ordinaria a que estaría sometida una importación normal.

Debemos tener presente que, tratándose de un régimen de fomento de las exportaciones, el objetivo es liberar de la carga tributaria que soporta la actividad económica. El incentivo justamente, consiste en liberar de esta carga a quien decide emprender en la actividad que el gobierno ha considerado como prioritaria para los propósitos del bienestar de la economía del país. Es aquí donde se encuentra la razón del sacrificio fiscal, en la salud de las finanzas públicas. Al Estado le interesa promover actividades orientadas a provocar el bienestar público. Si el esquema económico global, diseñado por el gobierno, determina que las exportaciones resultan prioritarias, debe buscar los mecanismos adecuados para encauzar los recursos de todo orden en la consecución de tal objetivo. Debe servirse de los diversos instrumentos de carácter fiscal para orientar la inversión.

La actual Constitución Política trae claras disposiciones que evidencian que el tributo, debe cumplir funciones extrafiscales:

### **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.-**

Art.256.- (Principios tributarios).- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. los tributos, **ADEMÁS DE SER MEDIOS PARA LA OBTENCIÓN DE RECURSOS PRESUPUESTARIOS, SERVIRÁN COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÓMICA GENERAL.**

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país. (R.O. # 1- 11/08/98).

Texto similar a la versión anterior del texto Constitucional vigente, en el que se recoge con absoluta claridad que el tributo no cumple solamente con la función de proporcionar ingresos seguros y abundantes a las arcas fiscales, sino que además cumple con otros propósitos que

afectan favorablemente el ámbito social o la economía general del país. Lo que la más generalizada doctrina reconoce como las funciones extrafiscales del tributo.

### CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR SISTEMA TRIBUTARIO

Art. 52.- El sistema tributario se rige por los principios básicos de igualdad y generalidad. los tributos, **ADEMÁS DE SER MEDIOS PARA LA OBTENCIÓN DE RECURSOS PRESUPUESTARIOS, SIRVEN COMO INSTRUMENTOS DE POLÍTICA ECONÓMICA GENERAL.**

Las leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procuran una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país. ( R.O.. 800 – 27-mar-1979).

La doctrina más generalizada admite que el concepto del ingreso fiscal de tipo tributario ha evolucionado sustancialmente, ya no se limita solamente a atender los requerimientos exclusivos de las arcas fiscales orientadas a satisfacer con más o menos eficiencia, las erogaciones que exigen el cumplimiento y atención de las necesidades colectivas:

"125. TRIBUTOS PÚBLICOS.- Los tributos que el Estado exige de los particulares en ejercicio del poder de imperio, constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos, empleando aquella expresión en su genérica, comprensiva de todas las categorías de contribuciones estatales, según la interpretación corriente de nuestro país..."<sup>1</sup>.

El tributo como un recurso del Estado ha seguido la misma orientación que la historia ha reservado para esta organización política. La evolución del Estado lo ha conducido a intervenir de manera directa en los fenómenos sociales o económicos que se producen en la colectividad, a fin de propender de manera activa al logro del bienestar común. Resulta un impulsador activo de la prosperidad orientada hacia los sectores sociales más desvalidos o vulnerables. En los aspectos económicos aspira constituirse en un motor de aquellas áreas o sectores productivos que se identifican con el modelo económico diseñado por el Estado como el más conveniente para los intereses generales del país.

"...El concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación, tal como sucedió con el gasto público y la ciencia financiera en general. Ello se debe a que el concepto sobre las funciones estatales se han ido ampliando y hoy se admite que el estado debe de intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico..."<sup>2</sup>.

Las guerras, las profundas crisis financieras y otras circunstancias agobiantes del mundo moderno, han obligado a la economía, y otras ciencias financieras modernas a buscar una reorientación de la misión que corresponde al estado como una organización responsable, entre otros, de los aspectos sociales y económicos de la comunidad. Escudriñar de manera más profunda en los mecanismos y herramientas que le permitan participar de manera activa en los resortes que promuevan determinados resultados que provoquen beneficios colectivos, procuren el bienestar social y en definitiva el mejoramiento sustancial del nivel de vida de sus administrados.

A partir del siglo XIX han sufrido variaciones los conceptos acerca de la misión que corresponde al Estado, esbozándose primero y afianzándose después, cada vez con mayor intensidad, una política intervencionista en las actividades económicas y sociales, cuya evolución a precisado Marchal en tres sistemas o etapas: el estado gendarme (economía liberal); el estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista) y el estado fáustico (dirigismo en la economía)<sup>3</sup>.

Las necesidades y circunstancias que someten a los fenómenos sociales y económicos actuales son tan amplias, variadas y sofisticadas que ha obligado a servirse no solamente de nuevas herramientas sino que, dar mayor versatilidad a las disponibles. Así los tributos, ahora no solamente tienen como propósito el recaudar ingresos para las arcas fiscales tal como tradicionalmente ha ocurrido, sino que además, deben cumplir con otros objetivos que se los ha denominado en términos generales, como extrafiscales, o parafiscales, según sea el caso. Sus propósitos superan los objetivos que, originalmente, le fueron reservados, la recaudación de ingresos fiscales. Se ha constituido en una eficiente herramienta fiscal para lograr otros propósitos de carácter social o económico. Si se incrementa la carga tributaria se puede deprimir a

<sup>1</sup> FONROUGE, Giuliani Derecho Financiero, Vol. 1, Ed. 3ª, Depalma, p. 206.

<sup>2</sup> VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. 5ª, Depalma, p. 49.

<sup>3</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol. 1, Ed. 3ª, Depalma, p. 17.

determinado sector; por el contrario, si se disminuye su carga tributaria, se lo puede incentivar y promover. Si es política del gobierno el incentivar las exportaciones, siguiendo el criterio expresado, con el propósito de estimular al sector para que prospere en sus expectativas resulta conveniente liberarlo de cargas tributarias. De esta manera, resultará más atractiva la inversión que se realice en esta área, lo cual impulsará a que otros incursionen en la misma actividad. Que el sector se fortalezca.

"El conjunto de circunstancias económico-sociales examinadas ha repercutido sobre las finanzas públicas y determinado cambios fundamentales en los fines y medios técnicos para lograrlos que pueden sintetizarse en esta forma: 1) El presupuesto sufre la acción de la economía y, a la vez, influye sobre ésta; se abandona la mística del equilibrio anual y se procura un equilibrio económico (presupuestos cíclicos); 2) El gasto público no constituye un simple medio para atender los servicios públicos; también debe cumplir funciones económicas, fomentando el incremento del poder adquisitivo; 3) **EL IMPUESTO TIENE FINALIDADES EXTRAFISCALES Y DEBE ACTUAR POSITIVAMENTE COMO ELEMENTO REGULADOR Y REDISTRIBUIDOR (CERSEÑAMIENTO DE CIERTAS RENTAS; ABSORCIÓN DEL AHORRO; ESTÍMULO INDUSTRIAL, ETC.);** 4) El empréstito ya no es un recurso "extraordinario"; puede ser empleado normalmente y utilizado en sus efectos sobre el mercado de capitales; 5) Creación de moneda en condiciones y circunstancias especiales, con fines transitorios"<sup>4</sup>.

## D.- ENTORNO

En tratándose de una figura jurídica que engrana en un ordenamiento legal, plenamente identificado con el comercio exterior, los factores que influyen en este lo afectan directamente. El mundo entero ha volcado sus ojos sobre un modelo de desarrollo orientado a la intensa promoción del comercio internacional, así la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO (OMC), que resulta el organismo que aspira impartir las normas del comercio mundial, ha establecido un sinnúmero de parámetros, normas y regulaciones bajo las cuales debe desarrollarse esta actividad. Acciones todas, orientadas a liberar las barreras que han entorpecido el comercio internacional y que han impedido el normal acceso a los mercados. Disposiciones que están dirigidas a liberar esta actividad de aquellas actuaciones que constituyen una zancadilla e impiden que pueda ejercerse con total y absoluta lealtad y transparencia, permitiendo que la libre competencia encuentre un campo fértil.

### **DECLARACIÓN MINISTERIAL DE COLUMBUS SOBRE EFICIENCIA COMERCIAL PREÁMBULO**

Nosotros, los Ministros y representantes de los Estados miembros de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, reunidos en asamblea en la Ciudad de Columbus (Ohio, Estados Unidos de América) del 17 al 21 de octubre de 1994 con motivo del Simposio Internacional de las Naciones Unidas sobre Eficiencia en el Comercio, declaramos lo siguiente:

1. La mayor participación en el comercio internacional es un requisito previo para el desarrollo. El comercio internacional dinámico y saludable es un instrumento importante para el crecimiento económico y el desarrollo sostenible de todos los países. Asimismo, contribuye al cumplimiento de las metas consistentes en mitigar la pobreza y crear empleos en todo el mundo.

2. La suscripción histórica del Acta final de la Ronda de Uruguay en abril de 1994, en Marrakech (Marruecos), marcó el término exitoso de muchos años de negociaciones en el marco macroeconómico que se requiere para el surgimiento de un sistema de comercio abierto, predecible, seguro y no discriminatorio. No obstante, los esfuerzos desplegados para asegurar un entorno de comercio abierto no rendirán sus máximos frutos a menos que las empresas de todas las naciones puedan importar o exportar con eficiencia. Nos hemos reunido aquí en Columbus con el objeto de encontrar soluciones a estos asuntos microeconómicos del comercio internacional.

Durante los últimos años, se han logrado progresos significativos en el establecimiento de más relaciones de comercio abierto y dinámico. Muchos países, y en particular los países en desarrollo y los países en transición, han hecho esfuerzos significativos para liberalizar y ajustar sus políticas comerciales a las disciplinas multilaterales. En este nuevo contexto, la eficiencia comercial, que hace posible un comercio más rápido, simple, amplio y menos costoso, es una herramienta de política valiosa: ofrece, por un lado, el puente natural entre los objetivos generales de mejorar el comercio y desarrollo, y, por el otro, las medidas prácticas necesarias para permitir que la comunidad internacional logre tales objetivos...

### **MEDIDAS DE EFICIENCIA COMERCIAL**

<sup>4</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol. 1, Ed. 3ª, Depalma, p. 21.

9. Para lograr estas metas, hemos decidido iniciar, a nivel mundial, un procedimiento que fomente la participación en el comercio internacional a través de un conjunto de acciones prácticas, recomendaciones y pautas que los Gobiernos, las organizaciones internacionales y nacionales, y las empresas puedan adoptar según sea apropiado. Estas recomendaciones y pautas están dirigidas a seis áreas en las que consideramos que una acción inmediata es factible y probable para generar resultados tangibles para el comercio internacional: **ADUANAS**, transporte, banca y seguros, información para el comercio, prácticas comerciales y telecomunicaciones. Como primer paso en este sentido, estamos lanzando oficialmente la Red Mundial de Centros de Comercio, que permitirá a los miembros comerciar entre sí con mayor eficiencia, y ayudará a los que hasta ahora han permanecido al margen del Comercio internacional, en particular a los países menos desarrollados y las pequeñas y medianas empresas en todos los países, a participar activa y provechosamente en éste...

En esta misma dirección boga la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (OMA), pero su actuación está orientada específicamente a regular y definir el rol de las operaciones y administraciones aduaneras en el mundo. Con este propósito ha desarrollado conceptualmente, el papel que las modernas organizaciones que manejan las administraciones de aduanas locales, en todo el mundo deben cumplir, sustancialmente, como promotoras y facilitadoras del comercio internacional. El antiguo concepto de aduana ha sido superado para alinearlo con la tendencia del comercio internacional. La vieja aduana, eminentemente recaudadora y minuciosamente controladora, cuyo propósito se limitaba a efectuar una profunda y detallada revisión de todas y cada una de las mercaderías ingresadas al territorio nacional, con el exclusivo objeto de recaudar más impuestos para amamantar eficientemente las arcas fiscales, ha sido superada. Este papel lo puede cumplir con eficiencia con técnicas modernas diseñadas por la OMA, sin que para ello agote sus recursos, sino por el contrario, que cobre vitalidad suficiente para impulsar otros objetivos más importantes y trascendentes, como es el desarrollo del comercio internacional. Facilite el comercio, en la medida que este se constituya en una herramienta de crecimiento económico que traiga bienestar, prosperidad y mejores días a la humanidad. Por tanto, el objetivo importante y sustancial que debe dirigir las actuaciones de las administraciones aduaneras en el mundo, es el convertirse en facilitadoras del comercio internacional, el resto, la recaudación y el control, constituyen parte de su actividad.

Con el propósito de lograr estos objetivos, se ha obtenido que la comunidad internacional vinculada con el comercio exterior, puntualice ciertos acuerdos en los que ha plasmado actuaciones o elementos comunes orientados a optimizar las operaciones aduaneras. Así en 1973, se logró suscribir en la ciudad Japonesa de Kyoto, un convenio internacional que lleva su mismo nombre. El convenio de **KYOTO**, tiene como propósito determinar los elementos comunes de los denominados **REGÍMENES ADUANEROS**, a fin de que los operadores del comercio internacional conozcan a ciencia cierta los elementos sustanciales de las herramientas jurídicas de las que deben servirse para el desarrollo de sus actividades. Establece cuáles son los regímenes aduaneros existentes para que sus operadores conozcan de las herramientas que disponen para el desarrollo de sus actividades. Menciona los elementos que deben integrar los regímenes aduaneros, para que el comerciante internacional, pueda tener la certeza que su negociación se ha hecho bajo los parámetros que brinden las mejores facilidades para el manejo de su mercadería y las circunstancias económicas más favorables. De esta manera, se establece un lenguaje internacional común para las administraciones de aduanas en el mundo.

Los países que adopten estas prácticas internacionales comunes sintonizarán la corriente del comercio mundial, y será más fácil negociar con ellos. La seguridad que brinda a los operadores del comercio internacional promueve la actividad, incentiva el comercio exterior. El mundo camina hacia la simplificación y armonización de los términos en el comercio internacional.

El Ecuador para participar de esta corriente internacional dirigida a intensificar el comercio internacional, debe sintonizar con mucha sutileza las tendencias más pronunciadas para definir si resultan convenientes o no a sus intereses como país; y, si decide sumarse, ha de tomar la firme decisión de recoger en su legislación los términos necesarios para armonizar las operaciones del comercio exterior con la tendencia internacional, caso contrario, cada día nos separa de esta un trecho mayor. La falta de una adecuada percepción en esta materia nos está asegurando como país, un puesto permanente entre los países en vías de desarrollo, esto es, aquellos que no pueden aspirar a desarrollarse.

Nuestra competencia inmediata en el mercado internacional, nuestros vecinos, Colombia y Perú, han tomado una clara definición sobre la materia y hace algún rato, vienen perfilando su comercio exterior en orden a armonizarse con las prácticas internacionales. Sus instituciones jurídicas,

organizaciones administrativas y prácticas operativas hace algún tiempo, vienen alineándose con la tendencia mundial, lo que indiscutiblemente va a provocar una ventaja artificial a su favor, mejorando su competitividad y por supuesto, su presencia en el mercado internacional será más fuerte y segura.

**CONVENIO DE KYOTO  
"APÉNDICE 1**

**CONVENIO INTERNACIONAL PARA  
LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN  
DE LOS REGÍMENES ADUANEROS  
(NUEVA VERSIÓN)**

**PREÁMBULO**

Las Partes Contratantes del presente Convenio elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera.

**PROCURANDO** eliminar las divergencias existentes entre los procedimientos y prácticas aduaneras de las Partes Contratantes que pudieren obstaculizar el comercio internacional y otros intercambios internacionales.

**DESEANDO** contribuir eficazmente al desarrollo del comercio y de los intercambios mencionados mediante la simplificación y la armonización de los procedimientos y prácticas aduaneras y mediante el fomento de la cooperación internacional.

**SEÑALANDO** que se puede alcanzar importantes beneficios mediante la facilitación del comercio internacional, sin entorpecer la aplicación de las normas adecuadas de control aduanero.

**RECONOCIENDO** que se podrá alcanzar la simplificación y la armonización mencionadas aplicando especialmente los siguientes principios:

- implementación de programas cuyo objetivo sea la continua modernización de los procedimientos y prácticas aduaneras a fin de mejorar su eficacia y rendimiento.
- aplicación de procedimientos y prácticas aduaneras de modo predecible, coherente y transparente.
- acceso a toda la información necesaria respecto a leyes aduaneras, reglamentos, directivas administrativas y procedimientos y prácticas aduaneras, para las partes interesadas.
- adopción de técnicas modernas tales como sistemas de gestión de riesgo y controles basados en auditorías, así como el aprovechamiento máximo de la información.

### 3.- DEFINICIÓN

El Depósito Industrial, se incorpora por primera ocasión a la legislación nacional vigente, en la Ley Orgánica de Aduanas promulgada en el Registro Oficial #601, del 6 de Junio de 1978:

**PRIMERA PARTE  
TÍTULO III  
CAPÍTULO IV  
SECCIÓN II**

**DE LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES**

Art. 99.- Naturaleza.- Las empresas industriales que gocen de los beneficios de las leyes de Fomento, siempre que cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento y previa autorización del Ministerio de Finanzas; podrán almacenar en bodegas especiales a su cargo, bajo control aduanero, **INSUMOS IMPORTADOS PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN.**

El Ministro de Finanzas, cuando existan fundadas razones para ello, podrá autorizar otro destino a los insumos importados o de los productos industrializados en que se los ha utilizado, previo el cumplimiento de las formalidades que para el caso se establece en el Reglamento y al pago de los derechos respectivos.

Este primer artículo hace muy poco para definir lo que es realmente el Depósito Industrial como figura jurídica. Aporta muy poco en la determinación de los elementos necesarios para perfilar su alcance jurídico, por tanto, resulta necesario apelar a otras fuentes para encontrar su verdadera dimensión. Con este exclusivo propósito vamos a servirnos de los comentarios formulados en el siguiente contexto:

- a.- Elementos personales
- b.- Elementos materiales
- c.- Elementos jurídicos

### 4.- ELEMENTOS DEL DEPÓSITO INDUSTRIAL

#### A - ELEMENTOS PERSONALES

**A.1.-USUARIO O BENEFICIARIO  
A.2.-ESTADO ECUATORIANO**

#### A.1.- USUARIO O BENEFICIARIO

##### A.1.1.- USO EXCLUSIVO PARA INDUSTRIALES CLASIFICADOS

En la legislación de 1978, cuando recién se incorporó a la normatividad nacional esta figura jurídica, los beneficiarios de este régimen aduanero especial, se los limitó exclusivamente a los industriales que se encontraban a su vez, "**CLASIFICADOS**" en alguna de las "categorías" de las Leyes de Fomento Industrial. Se exigía, para poder servirse de los beneficios del Depósito Industrial, ser industrial y encontrarse en goce los beneficios de las leyes de fomento.

"Art. 99.- Naturaleza.- Las empresas **INDUSTRIALES** que **GOCEN** de los beneficios de las **LEYES DE FOMENTO**, siempre que cumplan" (Dcto. #2401-a R.O. #601 6 /06/78).

Para que un industrial pueda gozar de las leyes de fomento, tal como lo exigía la norma, era necesario que estuviere "Clasificado" en alguna de las "categorías" de las leyes de Fomento que brindaban amparo a este sector, que eran la LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL o la LEY DE FOMENTO A LA PEQUEÑA INDUSTRIA. Estos ordenamientos jurídicos preveían varias categorías, Especial, A, B, C y simple calificación, en el caso de la Ley de Fomento Industrial, en función de los beneficios que permitía disfrutar; sin embargo, para los efectos de la norma motivo de nuestro comentario, tal detalle era indiferente, por cuanto, todas estas categorías, permitían el goce de alguno de los beneficios de las leyes de fomento, y eso era suficiente. Era necesario encontrarse "Clasificado" en alguna de estas "categorías". Para tal efecto, se requería que el

beneficiario contara con un Acuerdo Interministerial otorgado por el Comité Interministerial de Fomento a la Pequeña o gran Industria, que lo faculte para el goce de tales beneficios. Por tanto, los usuarios a los que originalmente fue dirigida esta norma, resultaron sumamente reducidos.

Por esta razón, se ha señalado de manera insistente, que esta figura jurídica nació direccionada para servir al sector industrial y su fuente de inspiración fueron las viejas leyes de fomento al mismo sector, tal como lo anotamos anteriormente. Es necesario puntualizar también que, esta íntima vinculación, le provocó un sin número de inconvenientes en el corto plazo. Las leyes de Fomento Industrial, fueron parte del esquema de desarrollo denominado de "SUSTITUCIÓN DE IMPORTACIONES", que a la postre empezaba a ser seriamente cuestionado, lo que provocó su erosión constante y poco a poco empezó a desmontarse, hasta que finalmente, concluyó su vigencia a inicios de la década de los 90. Mediante la segunda transitoria de la Ley del Régimen Tributario Interno se eliminaron las exoneraciones, deducciones y demás beneficios y tratamientos preferenciales consagrados en las diferentes leyes de fomento, respecto del Impuesto a la Renta.

"CUARTA.- BENEFICIOS CONCEDIDOS POR LEYES DE FOMENTO.- Las empresas amparadas en las leyes de fomento, que estuvieren en goce de deducciones, exenciones y demás beneficios en materia del impuesto a la renta, en virtud de acuerdos y resoluciones expedidos con anterioridad a esta ley y que tuvieran vigencia por un período determinado, continuarán haciendo uso de dichos beneficios durante el plazo señalado en el respectivo acuerdo o resolución. Cuando no existiere un determinado plazo para que opere la exención, deducción o tratamiento preferencial, **LOS MENCIONADOS BENEFICIOS CONTINUARÁN VIGENTES PARA ESTAS EMPRESAS DURANTE LOS EJERCICIOS IMPOSITIVOS DE 1990,1991,1992 Y 1993.**

Los acuerdos y resoluciones que se expidan a partir de esta ley para otorgar beneficios en materia de impuesto a la renta, al amparo de las leyes de Fomento vigentes, incluida la lista de inversiones Dirigidas, a favor de empresas nuevas o existentes, limitarán dichos beneficios a los siguientes porcentajes y plazos:

Año de expedición	Porcentaje de utilización del beneficio contemplado en las leyes de fomento	Plazo de utilización en años
Del acuerdo o resolución		
1990	100	4
1991	75	3
1992	50	2
1993	25	1

**A PARTIR DE 1994 QUEDAN ELIMINADAS TODAS LAS EXENCIONES, DEDUCCIONES BENEFICIOS Y DEMÁS TRATAMIENTOS PREFERENCIALES CONSAGRADOS EN LAS DIFERENTES LEYES DE FOMENTO, RESPECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA,** salvo lo dispuesto en el art. 16 de esta ley" (R.O. #341 22/12/89).

Es necesario tener presente, para una adecuada evaluación del entorno en el que nació la norma motivo de nuestro comentario que, este proceso de desmonte del esquema de "SUSTITUCIÓN DE IMPORTACIONES", que si bien culminó en la fecha anotada, fue precedido de un proceso gradual de desarme. El inicio de este proceso de desarticulación podríamos ubicarlo, sin mayor lugar a equivocaciones, a comienzos de la década de los 80. Algunos de los beneficios importantes contemplados en las leyes de Fomento Industrial y que constituían el verdadero atractivo para que los inversionistas decidieran "Clasificarse" y someterse a estos ordenamientos jurídicos, se fueron desmontando paulatinamente. El encanto de las leyes de fomento se fue perdiendo con el avance de la década, hasta que finalmente, a ningún inversionista le resultó atractivo "Clasificarse" en alguna de sus "categorías", puesto que ya no existían incentivos suficientes para tal esfuerzo.

Resultaba evidente que, mientras menos "Clasificados" habían, se reducían también los opcionados para disfrutar de los "DEPOSITOS INDUSTRIALES", en virtud de que la norma estaba concebida de tal manera que, solamente los que gocen de los beneficios de las leyes de Fomento, podrían servirse de esta figura jurídica. Limitación que, paulatinamente fue pronunciándose más, hasta que en los años 90 cuando se produjo el desmonte final de las leyes de Fomento a la producción, fue definitivo. Al final de los 80 eran muy pocos los que optaban por una "Clasificación", ya en la década de los 90 ni siquiera lo pensaban, hasta que entró en vigencia la Ley de Régimen Tributario Interno que, finalmente, derogó todos los beneficios a la renta concedidos por la Leyes de Fomento. Frente a esta realidad fue necesaria una reforma orientada a desvincular el uso de esta figura aduanera con la normatividad de Fomento al sector industrial.

La siguiente reforma importante que se produjo en la Ley Orgánica de Aduanas fue en 1994, con posterioridad al desmonte del modelo de desarrollo de "Sustitución de Importaciones", por ello en su normatividad se recogió el siguiente cambio:

**LEY ORGÁNICA DE ADUANAS**  
**DECRETO LEY NO.04**  
**TÍTULO V**  
**REGÍMENES ADUANEROS**  
**II. REGÍMENES ESPECIALES**

"Art. 29.- **DEPÓSITO ADUANERO.**- Depósito aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercaderías permanecen almacenadas por un plazo determinado, en lugares autorizados y bajo control de la aduana, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: comerciales e industriales.

En los depósitos comerciales las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas sin transformación alguna.

**EN LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES LAS MERCANCÍAS DE PROPIEDAD DEL CONCESIONARIO, SE ALMACENAN PARA SU TRANSFORMACION.**

**Podrán ser concesionarias de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador"** (R.O. #396 :10/03/94).-

Para efectos de nuestro comentario resulta relevante destacar que, a partir de la reforma a la Ley Orgánica de Aduanas de 1994, se suprimió la exigencia de ser un industrial "Clasificado" en alguna de las leyes de Fomento al sector Industrial. En lo sucesivo pudieron servirse de este régimen aduanero, tal como lo indica la citada norma, cualquier persona jurídica, pública o privada, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador.

Definitivamente, el abanico de oponentes para servirse de este régimen aduanero especial, se amplió sustancialmente. Se suprimió la limitante que a la fecha se había constituido en un verdadero cuello de botella, que estaba estrangulando innecesariamente las bondades de esta figura jurídica. Es necesario resaltar que, estas mismas circunstancias -su vinculación con el sector industrial- no se dieron a nivel de la legislación de los países vecinos, ni tampoco fue una exigencia de la normatividad internacional.

#### **A.1.2.- USUARIO CON CAPACIDAD DE TRANSFORMACIÓN**

Tal como lo comentaremos con detenimiento posteriormente, resulta interesante mencionar de paso que, esta figura jurídica no se la ha desvinculado totalmente de la actividad que desarrolla. De tal manera que, siendo esta una actividad condicionada a un proceso de transformación de las mercancías que ingresan bajo su amparo, sus titulares pueden ser solamente quienes dispongan de la infraestructura suficiente y capaz de permitir tales procesos de transformación. Esta es una de las obligaciones propias e inherentes a la esencia de la figura jurídica, que las mercancías que ingresan bajo su amparo, sean transformadas, por lo tanto, se permitirá su uso solamente a quienes dispongan de los elementos necesarios para el cumplimiento de dicha obligación.

"Art. 29.- Depósito Aduanero.-...En los depósitos industriales las mercancías de **PROPIEDAD** del concesionario, se almacenan para su **TRANSFORMACIÓN**" (R.O. #396 :10/03/94).-

Tal como podemos advertir de la norma citada, reserva el uso de este Régimen Especial para aquellas personas que cuentan con la infraestructura suficiente y necesaria para someter a la mercancías que importan, a un proceso de transformación. No menciona ni distingue la norma citada, si dicha infraestructura debe ser de propiedad del usuario o simplemente debe contar con la posibilidad de brindar tal proceso de transformación a través de cualquier otra modalidad, el arrendamiento de maquinarias, la contratación del servicio industrial o de elaboración. Si admitimos esta última posibilidad, el abanico de usuarios se extiende significativamente. La administración aduanera, que de conformidad con la Ley Orgánica de Aduanas es el sujeto activo del tributo, y por tanto la administradora del mismo, exige a los usuarios el disponer de la infraestructura necesaria para someter a las mercaderías a este proceso de transformación, sin que hasta la fecha se haya definido el alcance de tal exigencia, de tal manera que existe un espacio muy amplio donde navega la discrecionalidad administrativa, que en más de una oportunidad, se ha convertido en nicho de corrupción. Exigencia que no tiene parámetros definidos, en ciertas ocasiones se ha requerido que los usuarios sean los propietarios de las maquinarias, galpones, equipos, tecnología, etc. suficientes para cumplir con dicho proceso. En otros casos, no ha

existido requerimiento alguno y se ha permitido que parte de los procesos sean desarrollados por terceras personas, ajenas al usuario. En definitiva, este aspecto no está debidamente normado en nuestra legislación y es aplicado de manera zigzageante por la administración de turno.

Si aplicáramos los principios generales del derecho tributario, tendríamos que afirmar que las actuaciones de la administración son regladas y por tanto, si esta exigencia no consta de manera expresa en la normatividad positiva, la administración no tendría sustento alguno para requerirla de manera legítima.

#### A.1.3.- USUARIO DEBE SER PROPIETARIO DE LA MERCADERÍA

Además, debemos destacar que el Régimen exige que el usuario sea el propietario de la mercancía que ingresa, lo cual constituye una limitante, sobre todo si comparamos con las normas internacionales, cuyo texto citamos:

### CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES ADUANEROS

#### ANEXO E-6

#### ANEXO RELATIVO A LA ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

6. Norma  
El derecho a importar mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo **NO QUEDARÁ RESERVADO AL PROPIETARIO** de las mercancías importadas.

27. Práctica recomendada  
Las autoridades competentes deberían permitir que **UNA PARTE DE LAS OPERACIONES DE PERFECCIONAMIENTO PREVISTAS, SE EFECTÚE POR OTRA PERSONA DISTINTA AL BENEFICIARIO** de la admisión temporal para perfeccionamiento activo, sin que esta última persona deba recurrir a la cesión de las mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo, pero a condición, sin embargo, de que esta persona permanezca, durante el tiempo que duren las operaciones, responsable ante la aduana del respeto de las condiciones bajo las cuales el beneficio del régimen ha sido concedido.

28. Práctica recomendada  
La admisión temporal para perfeccionamiento debería poder ser continuada, en caso de cesión de las mercancías importadas y de los productos compensadores a un tercero, a condición de que este último asuma las obligaciones del importador.

#### A.1.4.- EL USUARIO DEBE SER UNA PERSONA JURÍDICA

Es preciso reconocer que, esta exigencia, limita el uso de este régimen especial aduanero a favor de las personas jurídicas, lo cual es un nuevo ingrediente, ya que antes no se refería de manera expresa al titular del derecho. Anteriormente, era la empresa la que podía contar con esta herramienta, independiente de quien fuera su titular, que no había limitación alguna para que eventualmente, pudiera ser una persona natural inclusive. Esta exigencia de ser una persona jurídica, para poder servirse del Depósito Industrial, es introducida por esta norma, pero en todo caso, resulta sumamente moderada en relación a la exigencia anteriormente comentada.

La legislación internacional resulta en esta parte sumamente liberal y permite total apertura:

### CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES ADUANEROS

#### ANEXO E-6

#### ANEXO RELATIVO A LA ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

#### INTRODUCCIÓN

La legislación nacional de la mayoría de los países

f) por "persona": **TANTO UNA PERSONA FÍSICA COMO UNA PERSONA JURÍDICA** a menos que del contexto no se deduzca otra cosa.

4) El derecho a importar mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo puede estar reservado a las personas establecidas en el territorio aduanero.

6. Norma

**El derecho a importar mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo no quedará reservado al propietario** de las mercancías importadas.

La última reforma en la legislación nacional se produjo en 1998, en la que no se introdujeron cambios sustanciales en relación a la materia motivo de nuestro comentario. Los cambios sustanciales registrados en este nuevo ordenamiento jurídico, están orientados básicamente a brindar una nueva administración aduanera, por ello se crea la CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA, que fue su principal logro. Sobre la materia aduanera en si misma, no se registraron cambios sustanciales, de tal suerte que, en el Depósito Industrial tampoco ocurrieron reformas:

**LEY NO. 99**  
**CONGRESO NACIONAL**  
**EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS**  
**LEY ORGÁNICA DE ADUANAS**  
**CAPITULO VI**  
**REGÍMENES ADUANEROS**  
**II. REGÍMENES ESPECIALES**

"Art. 60.- **DEPÓSITO ADUANERO.**- Depósito Aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares autorizados y bajo control de la administración aduanera, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: comerciales, públicos o privados, e industriales.

En los depósitos comerciales, las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas, sin transformación alguna.

EN LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES, LAS MERCANCÍAS DE PROPIEDAD DEL CONCESIONARIO, SE ALMACENAN PARA SU TRANSFORMACIÓN.

Podrán ser concesionarios de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador (R.O. 359 del 18 de julio de 1998).

#### A.1.5.- REGLAMENTO

Esta nueva Ley Orgánica de Aduanas ha sido la que más se ha demorado en ser debidamente reglamentada y por ello se produjo una enconada discusión, respecto de la vigencia o no del reglamento anterior, correspondiente a la Ley de 1994, para la aplicación del nuevo ordenamiento jurídico de 1998. Al respecto el Tribunal Constitucional señaló:

**JUICIO #111-2001-TP**  
**EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

"...ANTECEDENTES"...Que el numeral 5 del artículo 171 de la Constitución Política de la República, la naturaleza jurídica de los Reglamentos es regular la aplicación de las Leyes y si bien gozan de una vigencia autónoma, los reglamentos hacen relación directa a la existencia de la ley a la que se refieren, siguiendo la suerte de las modificaciones o derogatorias de las que sean objeto estas.- Si una disposición legal es derogada, evidentemente las normas reglamentarias correspondientes también sufren el mismo destino. En este alcance que tiene la figura de la derogatoria tácita prevista por los artículos 37 y 38 del Código Civil que establecen que en el caso en el cual una norma resulte contradictoria o inaplicable, en relación con la nueva, de mayor o igual jerarquía, esta se entiende como no vigente... CONSIDERANDO...es indudable que el art. 115 del Reglamento a la ley de Régimen Tributario Interno fue de aplicación del Art. 45, de manera que, al haberse derogado esta disposición legal, se producía la derogación tácita de la norma reglamentaria indicada..." pero al haberse producido la derogatoria tácita del Art. 115 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se colige que existe ley pero no hay Reglamento de aplicación" (R.O. # 380 31/07/01).

Sin lugar a dudas es un tema apasionante, sin embargo, es necesario tener presente que su profundización nos separa del que estamos comentando, el cual es preciso continuar en su desarrollo. El Reglamento a la Ley de 1998, se dictó recién por el Ejecutivo, el 31 de Agosto del 2000 y se promulgó en el R. O. #158 del 7 de Septiembre del 2000 y trae dos disposiciones que si bien no son novedosas, resultan pertinentes para confirmar lo ya señalado por el ordenamiento jurídico principal, respecto del usuario del Depósito Industrial, de quien se exige que sea una persona jurídica y propietario de la mercadería que ingresa bajo este Régimen Especial aduanero:

726  
Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA  
REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Capítulo VI  
Regímenes Aduaneros  
II Regímenes Especiales  
DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 88.- Clases de Depósitos Aduaneros.- Los depósitos aduaneros son: Comerciales e Industriales. El depósito comercial es privado cuando las mercancías depositadas son **exclusivamente de propiedad del concesionario.** El depósito comercial es público cuando las mercancías depositadas son de propiedad de terceros. **El depósito industrial almacena mercancías para transformación y es siempre privado.**

Art. 90.- Requisitos.- Para ser autorizado a realizar la actividad de depósito aduanero se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a.- **Estar constituida como persona jurídica**, pública o privada, nacional o extranjera;
- b.- Que su objeto social contemple esta actividad.
- c.- Tratándose de una empresa extranjera, adicionalmente, demostrar que está domiciliada en el país; y,
- d.- Presentar una solicitud de conformidad con lo establecido en el Manual de Procedimientos dictado para el efecto.

Disposiciones que confirman que el usuario debe ser una persona jurídica, propietaria de la mercancía, y además tiene que someterla a un proceso de transformación y para ello debe disponer de la infraestructura necesaria para dicho efecto. Tal como hemos anotado, las normas constantes en el Convenio de Kyoto no comparten esos criterios. Para determinar que tan alineada se encuentra nuestra legislación a la normatividad internacional, revisemos ligeramente los ordenamientos jurídicos vigentes en nuestros países vecinos

## A.1.6.- LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

### A.1.6. a. PERÚ

Es necesario advertir que, en Perú, la denominación de esta misma figura jurídica se la ha armonizado a las exigencias de los organismos y normas internacionales que conducen el comercio exterior. El convenio de Kyoto, tal como lo señalamos oportunamente, la ha denominado como "**INTERNACION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO**", la misma que ha sido adoptada por la legislación peruana. Aunque la denominación parecería un detalle solamente de forma, que no reviste mayor trascendencia, es significativo destacar que es un elemento que aporta de manera determinante a brindar la percepción de certeza y seguridad de la transacción que se realiza entre los operadores del comercio exterior.

Cuando se adquiere una mercancía al otro extremo del mundo, es indudable que resulta necesario tener la certeza, de que será sometida a las mismas exigencias, modalidades, tratamientos y demás requerimientos que hemos previsto dentro de los cálculos de costos, tiempo y otras circunstancias, que generarán un margen de utilidad razonable que volverá atractivo el negocio y permitirá mantenerlo dentro de los parámetros de competencia fijados por el mercado. Lo contrario, augura un porcentaje altísimo de riesgos que provocará un incremento desproporcionado de probabilidades de pérdidas, molestias, retrasos y sin sabores, que tornará desestimulante la actividad comercial con ese operador, por esa ruta o con ese destino.

De tal manera que la armonización, junto con la simplificación de las operaciones del comercio exterior son substanciales para desarrollar esta actividad. Es necesario que todos los operadores hablen el mismo lenguaje y mientras más sencillo, mejor. Como dice Víctor Alfaro "se busca crear un vocabulario único, reconocido y practicado mundialmente, para precisar, especificar, codificar, organizar y sistematizar todos los bienes o mercancías de exportación o importación. Se trata, así, de facilitar las negociaciones internacionales, dotar de un mismo "idioma" a todas las partes y permitir una codificación mundial uniforme del tipo y cantidad de bienes de intercambio internacionalmente", (es necesario tener presente que Víctor Alfaro se refiere concretamente al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, pero su contenido se aplica muy bien a nuestro propósito, con pequeñas salvedades), citado por Máximo Carvajal Contreras, en su libro<sup>5</sup>. En este aspecto la legislación peruana ha adoptado una decisión trascendental, conducir sus normas por el mismo sendero que marcan los organismos internacionales:

**DECRETO LEGISLATIVO N. 809 DEL 18 DE ABRIL DE 1996**

**FUENTE: DIARIO OFICIAL "EL PERUANO" DEL 19 DE ABRIL DE 1996**

<sup>5</sup> *Derecho Aduanero*, editorial Porrúa, México, 1998, p. 246.

## LEY GENERAL DE ADUANAS

### TÍTULO V REGÍMENES, OPERACIONES Y DESTINOS ADUANEROS

#### CAPÍTULO VI REGÍMENES DE PERFECCIONAMIENTO

##### SECCIÓN I ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

**ARTÍCULO 70°.**- Es el Régimen Aduanero que permite el ingreso de ciertas mercancías extranjeras al territorio aduanero con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos que graven su importación, para ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sufrido una transformación o elaboración, debiendo dichas mercancías estar materialmente incorporadas en el producto exportado.

Asimismo, podrán someterse a este Régimen aquellas mercancías que se utilicen directamente en el proceso de producción, tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores, que se consumen durante dicho proceso.

Están comprendidos en este régimen los procesos de maquila.

A diferencia de Ecuador en la legislación peruana no existe la limitante respecto del titular del Régimen Aduanero Especial, en la que el beneficiario puede ser tanto una persona natural o jurídica, conforme a las normas citadas. En Ecuador pueden servirse de esta solamente las personas jurídicas. En esta parte, la normatividad peruana también guarda armonía con lo previsto en el Convenio de Kyoto que, permite servirse de sus beneficios a las personas naturales y jurídicas.

**ARTÍCULO 71°.**- Cualquier **persona natural o jurídica** podrá hacer uso de la Admisión Temporal, la que se entenderá concedida automáticamente por el plazo de veinticuatro (24) meses.

Los solicitantes de la Admisión Temporal deberán constituir garantía por los derechos e impuestos suspendidos a favor de ADUANAS, la que podrá otorgarse por plazo menor al referido en el párrafo precedente y podrá ser renovada dentro de su vigencia a la sola presentación de la nueva garantía.

**ARTÍCULO 72°.**- Las **personas naturales o jurídicas**, solicitantes de la Admisión Temporal, que califiquen como buenos contribuyentes, podrán respaldar sus obligaciones en la forma y modo que a propuesta de ADUANAS se establezca mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Tampoco existe en el vecino país del sur la limitante, respecto de la propiedad de la mercadería que si se exige en Ecuador, tal como hemos anotado. Quien se sirva de este Régimen Especial Aduanero no necesariamente debe ser el propietario de la mercadería a importarse, es más tal determinación resulta intrascendente para los efectos y propósitos de esta figura jurídica. En la legislación peruana esto es tan transparente, que equipara a esta misma figura jurídica con la maquila, refundiéndolas en una sola:

"...Están comprendidos en este régimen los procesos de maquila..."

La maquila se caracteriza porque la operación requiere de un tercero -socio del exterior- que resulta ser el propietario de la mercadería que la envía al país, para que reciba un proceso de elaboración o de industrialización final. De tal suerte que, el nacional, importador de la mercadería no es el propietario de la misma que todo el tiempo, mientras dure del proceso de maquilado, es de propiedad del socio del exterior y cuando culmine con su trabajo, la envía o embarca donde aquél le indique.

En la legislación peruana, por tanto, tampoco es necesario que el usuario del Régimen Especial Aduanero de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo sea el propietario de la mercadería que importa, con lo cual también uniforma sus disposiciones con lo previsto en el Convenio de Kyoto.

### CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS

## ANEXO E-6

### ANEXO RELATIVO A LA ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

#### INTRODUCCIÓN

La legislación nacional de la mayoría de los países

f) por "persona": **tanto una persona física como una persona jurídica** a menos que del contexto no se deduzca otra cosa.

4) El derecho a importar mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo puede estar reservado a las personas establecidas en el territorio aduanero.

6. Norma  
**El derecho a importar mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo no quedará reservado al propietario** de las mercancías importadas.

En lo que si son similares las dos legislaciones, ecuatoriana y peruanas en la obligación impuesta a los usuarios de este régimen de someter las mercaderías ingresadas, a un proceso de transformación. Lo cual a su vez, coincide con las exigencias previstas en Kyoto. A pesar de lo anotado es preciso hacer una distinción, la administración aduanera ecuatoriana exige a los usuarios de este régimen disponer de la infraestructura para someter las mercaderías a este proceso de transformación, en más de una ocasión, se ha requerido que el usuario, cuando menos, sea el propietario de las maquinarias y disponga de la infraestructura, necesaria para dicho propósito. Exigencia que no consta en el plexo normativo vigente, así como tampoco lo menciona la legislación peruana ni Kyoto.

#### A.1.6.b. **COLOMBIA**

Nuestro vecino del norte, ha tomado la firme decisión de alinearse a las disposiciones impartidas por los organismos internacionales rectores del comercio exterior, cuando menos en el tratamiento de este Régimen Aduanero Especial. Lo ha denominado de la misma manera como lo exige Kyoto:

#### **DECRETO POR EL CUAL SE MODIFICA LA LEGISLACIÓN ADUANERA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a los artículos 3º de la ley 6º de 1971 y 2º de la ley 7º de 1991, oído el Consejo Superior de Comercio Exterior y,

#### **CONSIDERANDO**

**DECRETA:**

**TÍTULO V  
RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN**

**CAPÍTULO VI  
OTRAS MODALIDADES DE IMPORTACIÓN**

**SECCIÓN VI  
IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA  
PERFECCIONAMIENTO ACTIVO**

**ARTÍCULO 162°. CLASES DE IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO.**

Las importaciones temporales para perfeccionamiento activo podrán ser:

- ee) Importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital.
- ff) Importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación.
- gg) Importación temporal para procesamiento industrial.

La denominación de la figura jurídica corresponde a las exigencias internacionales y tiene una completa armonía con sus disposiciones; sin embargo, en cuanto a su contenido es necesario destacar que excede significativamente los parámetros determinados en la legislación ecuatoriana, ya que incluye la posibilidad de aplicar el perfeccionamiento activo, sobre bienes de capital, actividad que no está contemplada en el espectro previsto por nuestra normatividad; lo cual de ninguna manera, lo ubica al margen de la normatividad internacional, por el contrario, se sirve de una de las disposiciones previstas justamente en el convenio de Kyoto, para ampliar o extender generosamente las bondades de los beneficios de este Régimen Especial.

Marché 30  
B-1210 Bruselas

**CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y  
ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS  
(NUEVA VERSIÓN) 1  
PROTOCOLO DE ENMIENDA AL CONVENIO  
INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN  
DE LOS REGÍMENES ADUANEROS  
CAPÍTULO II**

**CAMPO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA**

Campo de aplicación del Convenio

**Artículo 2**

Cada Parte Contratante se compromete a promover la simplificación y la armonización de los procedimientos aduaneros y, a tales efectos, cumplir, conforme a las disposiciones del presente Convenio, con las Normas, las Normas Transitorias y las Prácticas Recomendadas establecidas en los Anexos del presente Convenio. No obstante, **NO HABRÁ NINGÚN IMPEDIMENTO PARA QUE LAS PARTES CONTRATANTES OTORGUEN MAYORES FACILIDADES QUE LAS ESTABLECIDAS** en los anexos mencionados, y se recomienda a cada Parte Contratante que conceda las facilidades mencionadas tan ampliamente como le sea posible.

De tal manera que Colombia, al ampliar el alcance del Régimen Especial Aduanero de Perfeccionamiento Activo, no incumple con la normatividad internacional puesto que, esta lo que brinda es un piso que constituye una plataforma mínima de elementos que permitan cumplir eficientemente un requerimiento del comercio exterior; sin embargo, no existe impedimento alguno para que se otorguen mayores "facilidades que las establecidas", por parte de los contratantes. Disposición de la que se ha servido la legislación Colombiana para ampliar significativamente la esfera de aplicación de este Régimen Especial. Detalle que es importante destacarlo y por supuesto, lo comentaremos con mayor detenimiento cuando tratemos sobre los elementos materiales del Depósito Industrial, por cuanto brinda una apreciable ventaja

comparativa artificial a favor de los usuarios colombianos, respecto de sus inmediatos competidores, sus vecinos. Esta ventaja que no es propia del mercado, sino que resulta elaborada artificialmente por una adecuada legislación, le brinda al exportador colombiano mayores facilidades que le permitirán llegar al mercado internacional en mejores condiciones de oferta. Condiciones que, en definitiva, son las que permiten posicionarse adecuadamente del mercado internacional, en detrimento de sus competidores.

## TÍTULO V RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

### CAPÍTULO I Parte I Importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital

Artículo 163º. Importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital.  
Es la modalidad que permite la importación temporal de **bienes de capital**, con suspensión de tributos aduaneros, destinados a ser reexportados, después de haber sido sometidos a **reparación o acondicionamiento**, en un plazo no superior a seis (6) meses y con base en la cual su disposición queda restringida. En casos debidamente justificados, la autoridad aduanera podrá autorizar plazos superiores a los previstos en este artículo, hasta por un término igual al otorgado inicialmente.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinará la mercancía que podrá ser objeto de esta modalidad de importación.

Tal como podemos colegir de la citada norma, no existe una limitante respecto de la persona que puede servirse de este Régimen Especial, de tal manera que, bien podría hacerlo una persona natural o jurídica, tal como lo admite la legislación internacional. Tampoco requiere que el importador de la mercadería sea el propietario de la misma, simplemente tal hecho jurídico, para los efectos que persigue la legislación colombiana resulta intrascendente. De tal suerte que, el usuario colombiano de este régimen, bien puede importar a su amparo mercaderías de terceros, sin obstáculo alguno. Lo que si requiere esta disposición es que las mercaderías que ingresen bajo su amparo sean sometidas a "reparación o acondicionamiento", lo que implica que su titular debe disponer de la infraestructura necesaria para cumplir con dicho propósito. Me permito resaltar que a diferencia de la legislación ecuatoriana que exige la "capacidad instalada" o infraestructura suficiente para proceder a la "transformación" de las mercancías, en el presente caso se reduce a la "reparación o acondicionamiento", que constituyen procesos menos profundos; sin embargo, por falta de información de casos concretos no podemos desestimarlos, en cuanto a su capacidad de aportación de valor agregado nacional.

### Parte II Importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación.

Artículo 168º. Importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación.

Se entiende por importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación, la modalidad que permite recibir dentro del territorio aduanero nacional, al amparo de los artículos 172, 173 y 174 del Decreto Ley 444 de 1967, con suspensión total o parcial de tributos aduaneros, mercancías específicas destinadas a ser exportadas total o parcialmente en un plazo determinado, después de haber sufrido **transformación, elaboración o reparación**, así como los insumos necesarios para estas operaciones.

Bajo esta modalidad podrán importarse también las maquinarias, equipos, repuestos y las partes para fabricarlos en el país, que vayan a ser utilizados en la producción y comercialización, en forma total o parcial, de bienes y servicios destinados a la exportación.  
Las mercancías así importadas quedan con disposición restringida.

Esta es la segunda modalidad prevista por la legislación colombiana para el perfeccionamiento activo. Si bien es un régimen especial aduanero, cuya denominación genérica armoniza con la legislación internacional, internamente Colombia ha creado varias modalidades y por ello, la necesidad de otorgarle a cada una de estas subdivisiones un nombre específico para facilitar su distinción. En el presente caso, la **"IMPORTACIÓN TEMPORAL EN DESARROLLO DE SISTEMAS ESPECIALES DE IMPORTACIÓN-EXPORTACIÓN"** constituye una denominación peculiar, propia de Colombia, que no se repite en ningún otro país de la subregión Andina, ni tampoco en la legislación internacional.

No tiene ninguna de las limitantes que encontramos en la legislación ecuatoriana, respecto a la personas que pueden servirse del régimen, puede hacerlo cualquier persona, sea natural o jurídica, y no necesariamente, debe ser el dueño o propietario de la mercadería ingresada. La norma no hace distinción alguna al respecto, por tanto le resultan indiferentes tales hechos.

Es necesario puntualizar de manera enfática que, bajo esta modalidad, se permite someter a las mercaderías a un proceso de "TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O REPARACIÓN", a diferencia de la modalidad anteriormente mencionada, que solamente admitía la posibilidad de "REPARACIÓN O ACONDICIONAMIENTO". Permite que estos sean más profundos y que realmente se abrigue la posibilidad de un cambio sustancial de las mercaderías utilizadas, sean de fondo o de forma. A su vez, exige que los usuarios dispongan de la infraestructura necesaria para aplicar a las mercaderías importadas estos procesos, tales como maquinarias, herramientas, galpones, tecnología, etc.; sin embargo, al igual que la legislación ecuatoriana, no se pronuncia si esta debe ser propia, arrendada o si el usuario puede subcontratar a un tercero para cumplir con tales obligaciones. Simplemente la norma no distingue, de tal manera que, tal posibilidad no se encuentra descartada.

Cuando tratemos sobre los elementos materiales debemos volver para comentar con mayor detenimiento este artículo, en el que se incluye un tratamiento muy ventajoso para los "insumos" necesarios para concluir los procesos de transformación ; también, incluye la posibilidad de ingresar al amparo de este régimen "maquinarias, equipos, repuestos y las partes para fabricarlos en el país"; de igual manera, es necesario destacar que las mercancías pueden ser utilizadas para la "producción y comercialización" de "bienes y servicios". Elementos del régimen especial aduanero que lo privilegian y destacan respecto del ecuatoriano, brindándole a sus usuarios ventajas comparativas artificiales, significativas.

Parte III  
Importación temporal para procesamiento  
industrial

Artículo 184°. Importación temporal para procesamiento industrial.

Es la modalidad bajo la cual se importan temporalmente materias primas e insumos que van a ser sometidos a **transformación, procesamiento o manufactura industrial**, por parte de **industrias reconocidas** como **Usuarios Altamente Exportadores** y **autorizadas** para el efecto por la autoridad aduanera, y con base en la cual su disposición quedará restringida.

Los Usuarios Altamente Exportadores autorizados para utilizar esta modalidad, deberán presentar la Declaración de Importación indicando la modalidad para procesamiento industrial y sin el pago de tributos aduaneros.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impartirá las instrucciones para el desarrollo de esta modalidad y habilitará el depósito dentro del cual se realizarán las operaciones de procesamiento industrial.

Esta es la tercera modalidad de perfeccionamiento activo que reconoce la legislación colombiana y que, sin lugar a dudas, nos obliga a emitir un comentario, reconociendo la fertilidad de su ordenamiento jurídico, puesto que no solamente abre significativamente el abanico de posibilidades para el sector empresarial dedicado a estas actividades sino que le brinda al país una herramienta muy fuerte para participar del mercado internacional, de manera decidida y agresiva. Emite una clara señal de la decisión política del país de participar de manera agresiva en los procesos de exportación que constituyen el reto del mundo globalizado del futuro inmediato. En orden a nuestros comentarios y al tenor de lo prescrito en la norma citada, vale anotar que, para servirse de esta modalidad los usuarios deben ser "industrias". Esta figura jurídica está prevista para servir a determinado sector productivo, el industrial, lo cual nos hace recordar que la legislación ecuatoriana en su ordenamiento jurídico de 1978 tuvo un direccionamiento similar, que ya lo comentamos con detenimiento. Por tanto, esta es una fuerte limitante que impediría que los miembros de los demás sectores productivos puedan servirse de sus bondades.

Además de que los usuarios pueden ser solamente "industrias" deben ser **“RECONOCIDAS COMO USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES”**, que requiere del pronunciamiento previo de la administración pública para que resuelva otorgarle tal calidad. Esta exigencia cierra sensiblemente el abanico de posibilidades a los usuarios de esta modalidad, volviéndola más selectiva en función de los requerimientos previstos para este reconocimiento, que pasamos a enumerar brevemente:

TÍTULO II

DECLARANTES  
CAPÍTULO III

USUARIOS ALTAMENTE EXPORTADORES

Artículo 35°. Usuario Altamente Exportador.

Se entiende por Usuario Altamente Exportador la persona jurídica que haya sido **reconocida e inscrita como tal por la Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales**, previo el cumplimiento de los requisitos señalados en este decreto.

Artículo 36°. Condiciones para ser **reconocido e inscrito** como Usuario Altamente Exportador.

Podrán ser reconocidas e inscritas como Usuarios Altamente Exportadores por parte de la autoridad aduanera, las **personas jurídicas** que acrediten las siguientes condiciones:

- a) La realización de exportaciones durante los doce (12) meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud por un valor FOB igual o superior a dos millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$ 2.000.000,00) y,
- b) Que el valor exportado represente por lo menos el 60% del valor de sus ventas totales en el mismo período.

**Parágrafo 1°.** Para efectos de lo previsto en el presente artículo, podrán tenerse en cuenta las ventas con destino a la exportación efectuadas a las sociedades de comercialización internacional y las ventas de materias primas a residentes en el exterior para ser entregadas a productores dentro del territorio aduanero nacional, en desarrollo de los programas especiales de Exportación de que tratan los artículos 329° y siguientes del presente Decreto.

**Parágrafo 2º.** Las personas naturales inscritas como representantes de un Usuario Altamente Exportador ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, únicamente podrán actuar por cuenta de éste, comprometiéndose con su actuación al mismo.

Para que la administración reconozca la calidad de usuario altamente exportador e inscriba como tal en el registro correspondiente, debe reunir los requerimientos señalados en la citada norma y para los efectos de nuestro comentario, cabe destacar que, exige que se trate de una persona jurídica. Requerimiento similar al previsto por la legislación ecuatoriana. No admite como usuario de esta tercera modalidad, a personas naturales, lo cual no ha ocurrido en las anteriores. Resulta evidente que esta exigencia, de ser reconocido como "...usuario altamente exportador...", es una limitante que restringe sensiblemente las posibilidades de acreditarse como tal, sin embargo los beneficios de aquellos que lo logran, son enormemente atractivos lo que constituye un fuerte estimulante para tal propósito. Los beneficios que se alcanzan permiten reducir apreciablemente los costos de operación de estos regímenes especiales, logrando de esta manera una ventaja comparativa artificialmente elaborada sobre sus competidores que les permitirá no solo posicionarse, sino adueñarse del mercado, en detrimento de aquellos que siguen soportando cargas operativas impropias que constituyen un verdadero lastre de las exportaciones. En su momento lo comentaremos con detenimiento, sin embargo, para graficar lo dicho puntualizaremos brevemente lo siguiente:

Artículo 38º. Régimen de garantías.

Los Usuarios Altamente Exportadores deberán constituir y entregar a la autoridad aduanera, dentro de los quince (15) días siguientes a la ejecutoria del acto administrativo en que se otorga el reconocimiento e inscripción, una garantía global, bancaria o de compañía de seguros, en los términos que indique la autoridad aduanera, cuyo objeto será garantizar el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en este Decreto.

El monto de la garantía será determinado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y **no podrá ser superior al cinco por ciento (5%) del valor FOB de las importaciones y exportaciones** realizadas durante los doce (12) meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud de reconocimiento e inscripción.

Cuando el Usuario Altamente Exportador sea además Usuario Aduanero Permanente, la garantía global constituida en calidad de este último, cubrirá el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en este Decreto para los Usuarios Altamente Exportadores.

Artículo 39º. Beneficios otorgados a los Usuarios Altamente Exportadores.

Quiénes hubieren obtenido el reconocimiento e inscripción como Usuarios Altamente Exportadores, tendrán los siguientes beneficios:

- a) Presentar Solicitud de Autorización de Embarque Global para efectuar cargues parciales de que trata el artículo 272º del presente Decreto;
- b) **Eliminación de la inspección física aduanera**, sin perjuicio de que la autoridad aduanera pueda realizarla de manera aleatoria o selectiva cuando lo considere conveniente;
- c) Autorización global y permanente para realizar la inspección aduanera de las mercancías a exportar, cuando a ella hubiere lugar, en las instalaciones del Usuario;
- d) Constitución de la garantía global a que se refiere el artículo 38º de este Decreto, la que **cobijará la totalidad de sus actuaciones realizadas en calidad de Usuario Altamente Exportador ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que ésta entidad pueda exigir otras garantías o pólizas**, salvo lo relativo a las garantías en reemplazo de aprehensión o enajenación de mercancías que efectúe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;
- e) Sin perjuicio de lo previsto en el literal anterior, posibilidad de constituir garantía global bancaria o de compañía de seguros, con el fin de obtener dentro de los diez (10) días siguientes a la presentación de la solicitud, la devolución de saldos a favor del IVA por concepto de las exportaciones realizadas y,
- f) Posibilidad de importar insumos y materias primas bajo la modalidad de importación temporal para procesamiento industrial, en los términos previstos en este Decreto.

Ventajas y beneficios que, sin lugar a dudas, pueden compensar muchos de los esfuerzos realizados para lograr tal reconocimiento y se constituyen en un fuerte incentivo para aventajar a la competencia.

La legislación colombiana ha demostrado una enorme fertilidad para anidar figuras jurídicas aduaneras enfocadas a privilegiar las exportaciones. Con este propósito podemos encontrar a lo largo de su amplio cuerpo normativo aduanero varias disposiciones. Si bien nuestro comentario se limita al Régimen Especial Aduanero de Perfeccionamiento Activo, que este ordenamiento jurídico lo ha resumido bajo la sección revisada, existen otras disposiciones que se escapan. De un breve análisis, resulta fácil colegir que, a pesar de que no se encuentran bajo la misma sección, los elementos sustanciales configuran la misma estructura que nos permite afirmar que se trata de la misma figura jurídica con otro nombre. Probablemente tenga algunos elementos distintos, pero su presencia resulta secundaria, tan intrascendente que su participación no altera la parte sustancial de su contenido. Sin el ánimo de distraernos, sino solamente lo indispensable para graficar lo señalado, nos permitiremos mencionar de paso, lo siguiente:

## **CAPÍTULO XI PROGRAMAS ESPECIALES DE EXPORTACIÓN**

### **Artículo 329°. Programas Especiales de Exportación.**

Programa Especial de Exportación -PEX- es la operación mediante la cual un residente en el exterior compra materias primas a un productor residente en Colombia, disponiendo su entrega a otro productor también residente en el territorio aduanero nacional, quien se obliga a **elaborar y exportar el bien manufacturado a partir de dicha materia prima**, según las instrucciones que reciba del comprador externo.

Parágrafo. Para tener derecho a la aprobación de un Programa Especial de Exportación, **las personas residentes en Colombia de que trata este artículo deberán ser personas jurídicas** y no podrán tener deudas exigibles con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, salvo que hayan celebrado acuerdo de pago.

### **Artículo 331°. Venta y entrega de materias primas.**

La entrega de las materias primas por cuenta del comprador residente en el exterior, al productor nacional que dicho comprador designe, perfeccionará la compraventa celebrada y se considerará para todos los efectos como una exportación definitiva y se declarará como tal. A su vez, el productor del bien final recibirá las materias primas a título de **importación temporal al amparo de los Programas Especiales de Exportación**.

Cuando la entrega de las materias primas implique el cambio de jurisdicción aduanera, deberá autorizarse su exportación en tránsito hasta la Aduana de Destino.

Para los efectos anotados, las partes diligenciarán a través del sistema informático aduanero los documentos que señale la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales y a partir de la fecha de la entrega de las materias primas, éstas quedarán en disposición restringida y sólo podrán utilizarse para los fines previstos en el acuerdo registrado en la Aduana.

**Parágrafo.** Si el productor del bien final devuelve las materias primas que han sido objeto de un Programa Especial de Exportación, por no cumplir con los requisitos de calidad convenidos, la operación se someterá a los trámites y requisitos aduaneros señalados para la modalidad de reimportación en el mismo estado, previsto en el artículo 140° de este Decreto.

Este régimen -PEX- Programas Especiales de Exportación, no difiere en su parte sustancial del Régimen Especial de Perfeccionamiento Activo, a pesar de su nombre diferente y de ciertos elementos novedosos. Permite el ingreso de mercaderías sometidas a un régimen suspensivo de pagos tributarios, con la condición de ser sometidas a un proceso de perfeccionamiento y finalmente, ser reexportadas.

A efectos de rescatar lo interesante para nuestros comentarios, permítanme señalar que, los usuarios de los -PEX- pueden ser solamente personas jurídicas, quienes además deben tener la calidad de "residentes en Colombia". Esta última exigencia, no cambia lo sustancial del usuario del régimen, simplemente le agrega un elemento más de los mencionados hasta ahora. En la legislación ecuatoriana, el término de residente se encuentra íntimamente asociado con la persona natural, que es la que puede optar por tal posibilidad según la Ley de Migración y Extranjería y no así las personas jurídicas, para quienes está negada tal posibilidad. Con toda seguridad existe alguna consideración especial que permita esta aplicación, que bien puede ser objeto de alguna investigación; sin embargo, con el ánimo de no distraernos mayormente del tema central de nuestro comentario, seguiremos con el enfoque direccionado a nuestro propósito.

Lo trascendente de esta cita, y que debemos subrayar, es que resulta una figura jurídica innovadora, que destaca de las vigentes en toda la subregión andina. Un residente en el exterior, puede realizar operaciones aduaneras, sin encontrarse siquiera en el territorio nacional de Colombia. Mayor elaboración requiere, y por tanto cabe destacar también, la ficción legal a través de la cual se estima que la entrega de mercaderías por cuenta del comprador residente en el exterior, al productor nacional que dicho comprador designe, perfeccionará la compraventa celebrada y se considerará para efectos aduaneros, como una EXPORTACIÓN DEFINITIVA. Tanto así que, en sus declaraciones deben manifestar que han procedido a una exportación.

"...La entrega de las materias primas por cuenta del comprador residente en el exterior, al productor nacional que dicho comprador designe, perfeccionará la compraventa celebrada y **se considerará para todos los efectos** como una **exportación definitiva** y se declarará como tal..."

Mercadería que en la realidad no ha salido del territorio nacional. Es una operación que se celebra dentro del territorio nacional. Un "...productor residente en Colombia..." procede a la entrega de materias primas "a otro productor también residente en el territorio nacional", sin embargo, por esta ficción legal, esta operación interna que no implica el rebasar ninguna frontera, se estima como una exportación. En términos convencionales no podríamos entender esta operación como una exportación, puesto que esta implica cuando menos remitirla a territorio extranjero, lo que no ha ocurrido en la que comentamos.

Por el cual se modifica la Legislación Aduanera  
EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a los artículos 3º de la Ley 6º de 1971 y 2º de la ley 7º de 1991, oído el Consejo Superior de Comercio Exterior y,

**CONSIDERANDO**

**DECRETA:**

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1º. Definiciones para la aplicación de este Decreto.

Las expresiones usadas en este Decreto para efectos de su aplicación, tendrán el significado que a continuación se determina:

### **"...EXPORTACIÓN**

**Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país.** También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto..."

Definición que se encuentra en el mismo decreto, y señala de manera precisa que la exportación constituye la salida de mercaderías del territorio nacional con destino a otro país. Hecho jurídico que, en los -PEX- Programas Especiales de Exportación, no ocurre. La mercadería nunca abandona el territorio aduanero nacional, ni tampoco está destinada a otro país. La operación se celebra dentro del territorio nacional. Se trata, sin lugar a dudas, de una ficción legal, orientada a crear condiciones necesarias y suficientes para brindar ventajas comparativas favorables para los usuarios. Mecanismo que es utilizado en materia aduanera en diversas figuras jurídicas, con propósitos similares, como por ejemplo el caso más destacado se presenta en la zona franca, que se erige sobre la ficción legal de que funciona en territorio extranjero, a pesar de que se encuentra dentro de las fronteras nacionales. Así, las mercaderías que provienen de la zona franca, son una importación; y, las que se remiten a la zona franca, son una exportación. Lo que se denomina, ficción legal de extraterritorialidad y que en la legislación ecuatoriana la tenemos vigente desde hace muchos años, para las Zonas Francas exclusivamente.

De los -PEX- Programas Especiales de Exportación, podemos extraer algunas conclusiones interesantes y trascendentes, para nuestros comentarios. El operador del Programa es un "residente en el exterior" quien contrata la compraventa de mercaderías con un "residente en Colombia" para que sean entregadas a un tercero, también "residente en el territorio aduanero nacional" a quien contrata, para la prestación de un servicio que le permita elaborar y exportar el bien manufacturado. Toda esta gestión se efectúa bajo las instrucciones emanadas del "residente en el exterior", por tanto, es el operador del programa, puesto que de él nacen todas las decisiones importantes para su marcha. Admitido que, el "residente en el exterior" resulta el operador y titular del Programa, debemos destacar que, la legislación Colombiana, admite de manera expresa que subcontrate los servicios que le permitirán cumplir eficientemente con sus obligaciones. Para operar este régimen, no necesita disponer de la infraestructura necesaria, como galpones, maquinaria, tecnología, etc., basta que contrate la prestación de servicios con quien la disponga y logre, su transformación y elaboración.

A diferencia de la legislación ecuatoriana, que no cuenta con disposición expresa alguna sobre el tema y permite que la administración encuentre un margen muy amplio donde navega a toda vela, la discrecionalidad, y exige que el titular del Depósito industrial cuente con los galpones, maquinarias, etc., caso contrario, no le concede autorización para servirse de este Régimen Aduanero Especial. En el caso colombiano que comentamos, resulta totalmente claro que, el operador o titular del Programa no está sometido a tales exigencias. Facilidades que permiten que resulte más fácil operar esta figura jurídica.

La legislación colombiana tiene presente permanentemente, la necesidad de brindar las facilidades necesarias para que los operadores de estos regímenes disfruten de los mecanismos más ágiles y eficientes para el logro de sus objetivos de exportación, de tal manera que, se siente de manera pronunciada la vocación exportadora del país. La reciente reforma sobre esta materia así lo confirma:

### **DECRETO NO. 1232 JUNIO 20 DE 2001**

Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2685 del 28 de diciembre de 1999 y se dictan otras disposiciones

#### **EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

En uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a los artículos 3º de la ley 6 de 1971 y 2º de la ley 7º de 1991

#### **DECRETA:**

#### **"Artículo 329º. Programas Especiales de Exportación.**

Programa Especial de Exportación -PEX- es la operación mediante la cual un residente en el exterior compra materias primas, insumos, material de empaque o envases a un productor residente en Colombia,

disponiendo su entrega a otro productor también residente en el territorio aduanero nacional, quien se obliga a elaborar y exportar el bien manufacturado a partir de dichas materias primas **o insumos, o utilizando el material de empaque o envases**, según las instrucciones que reciba del comprador externo.

**Parágrafo 1°.** Para tener derecho a la aprobación de un Programa Especial de Exportación, las personas residentes en Colombia de que trata este artículo deberán ser personas jurídicas y no podrán tener deudas exigibles con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, salvo que hayan celebrado acuerdo de pago.

**Parágrafo 2°.** Para efectos de lo previsto en los artículos 329° a 334° del presente Decreto, **los insumos, el material de empaque y los envases tendrán el mismo tratamiento contemplado para las materias primas.**"

**Artículo 30°.** Modifícase el artículo 332 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

**"Artículo 332°.** Compromisos de exportación.

El bien elaborado con las materias primas objeto del Programa Especial de Exportación -PEX- deberá exportarse en los términos y condiciones establecidos en el acuerdo de que trata el artículo 330° de este Decreto.

Dichos términos y condiciones no podrán prever, para efectos del envío al exterior del bien final, plazos superiores a seis (6) meses contados a partir de la fecha de recibo de la materia prima. Este plazo podrá ser prorrogado por la Aduana, por una sola vez y hasta por tres (3) meses más, previa justificación del interesado.

El incumplimiento de la obligación de exportar por parte del productor del bien final, conllevará la exigibilidad de la garantía a que se refiere el artículo 330° de este Decreto y la aplicación de las sanciones a que hubiere lugar".

La reforma concede una facilidad adicional, pues permite que se incluyan entre las mercaderías susceptibles de someterse al régimen de PEX- Programa Especial de Exportación-, los insumos, material de empaque y los envases, lo cual lo revisaremos con detenimiento cuando nos toque tratar el tema relacionado con los elementos materiales. Lo interesante de la mención, es destacar el vivo interés del gobierno, de otorgar nuevos beneficios cada vez.

#### A.1.6.c. **VENEZUELA**

Al igual que los demás países citados, Venezuela hace los esfuerzos necesarios para ajustar su legislación a los preceptos de la normatividad internacional, así denomina al régimen aduanero motivo de nuestro comentario como " Del Tráfico de Perfeccionamiento" y posteriormente, de manera específica, "De la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo", ajustándolo a lo previsto por Kyoto. Cabe destacar que esta denominación se desprende del texto del reglamento y no de la ley:

### **RAFAEL CALDERA PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

En uso de la facultad que le confiere el ordinal 10° del artículo 190 de la Constitución, en Consejo de Ministros,

#### **DECRETA**

El siguiente:

**REGLAMENTO** DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS SOBRE LOS RÉGIMENES DE LIBERACIÓN, SUSPENSIÓN Y OTROS RÉGIMENES ADUANEROS ESPECIALES

#### **TÍTULO I DE LAS LIBERACIONES DE GRAVÁMENES**

#### **TÍTULO II DE LOS RÉGIMENES DE SUSPENSIÓN Y OTROS RÉGIMENES ADUANEROS ESPECIALES**

#### **CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES DE LOS CAPÍTULOS II Y III DEL PRESENTE TÍTULO**

**Artículo 19:** A los efectos de los regímenes a que se refiere el Capítulo II y las Secciones II, III y IV del Capítulo III del presente Título, los interesados deberán obtener autorización de la Dirección General Sectorial de Aduanas. A tales fines, presentarán su solicitud antes de la llegada o el ingreso de la mercancía a la zona primaria, según sea el caso, anexando los recaudos correspondientes.

### **CAPÍTULO III DEL TRÁFICO DE PERFECCIONAMIENTO**

#### **SECCIÓN I DISPOSICIONES COMUNES**

**Artículo 43:** Los regímenes a que se refiere este Capítulo sólo podrán ser utilizados por personas jurídicas domiciliadas en el país.

**Artículo 44:** El interesado en acogerse a cualquiera de los regímenes previstos en este Capítulo deberá presentar su solicitud ante la Dirección General Sectorial de Aduanas o ante las aduanas principales, en los formularios autorizados, con los siguientes recaudos:

- a) Descripción del proceso productivo literal y gráficamente; y
- b) Relación de insumos y productos, conforme a la cual se obtendrán las tasas de requerimiento, de rendimiento y de equivalencia.

#### **SECCIÓN II**

##### **De la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo**

**Artículo 46:** A los efectos del artículo 94 de la Ley Orgánica de Aduanas, se entiende por admisión temporal para perfeccionamiento activo, el régimen mediante el cual se introducen al territorio aduanero nacional insumos, materias primas, partes o piezas de origen extranjero, con suspensión de los impuestos aplicables a la importación, para ser reexpedidas después de haber sufrido transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje.

**Artículo 54:** Los beneficiarios de este régimen podrán, previa autorización de la Dirección General Sectorial de Aduanas:

- a) Ceder, total o parcialmente, las mercancías, para que las operaciones de perfeccionamiento activo sean continuadas por un tercero, la Dirección General Sectorial de Aduanas, solicitará al nuevo beneficiario los recaudos exigidos en el artículo 43; y
- b) Ceder, total o parcialmente, las mercancías perfeccionadas a una persona distinta, a fin de que ésta lleve a cabo la reexpedición.

En ambos casos, la Dirección General Sectorial de Aduanas exigirá al nuevo beneficiario, constituir garantía en las mismas condiciones que las del importador original, quien en consecuencia quedará subrogado en las obligaciones contraídas, salvo que el cedente convenga en mantener la constituida por él.

**Parágrafo Único:** Cuando se requiera la realización total o parcial de cualquiera de las operaciones de admisión temporal para perfeccionamiento activo, por una persona distinta, sin que haya cesión de la mercancía, el beneficiario lo notificará a la Dirección General Sectorial de Aduanas con por lo menos cinco (5) días de anticipación. En tal caso éste continuará siendo el único responsable del cumplimiento de las obligaciones correspondientes.

La ley venezolana trae una denominación diferente que puede conducirnos a confusiones, por cuanto se refiere de manera genérica en el Título V, a los "Regímenes de Liberación y Suspensión" y de manera específica en el Capítulo II, a "Las Destinaciones Suspensivas".

### **VENEZUELA: LEY ORGÁNICA DE ADUANAS**

#### **TÍTULO V DE LOS REGÍMENES DE LIBERACIÓN Y SUSPENSIÓN**

##### **CAPÍTULO II DE LAS DESTINACIONES SUSPENSIVAS**

**Artículo 95.-** El Ministerio de Hacienda podrá autorizar la admisión o exportación temporal de mercancías con fines determinados y a condición de que sean luego reexpedidas o reintroducidas, según el caso, dentro del término que señale el Reglamento.

Dichas mercancías deberán ser susceptibles de individualización o identificación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

**Artículo 96.-** Las mercancías a que se refiere el artículo anterior podrán ser objeto de transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o cualquier otro tipo de perfeccionamiento, salvo disposición en contrario y bajo las condiciones que señale el Ministerio de Hacienda. Si se tratare de mercancías exportadas temporalmente, su reintroducción estará sujeta a las obligaciones ordinarias de importación que sean aplicables en lo que respecta al valor agregado en el exterior por perfeccionamiento pasivo.

El Ministerio de Hacienda podrá, cuando las circunstancias así lo justifiquen, exigir la cancelación de los derechos correspondientes a la depreciación sufrida entre la fecha del ingreso y la de reexportación de determinadas mercancías de admisión temporal.

No solo la denominación es confusa, sino también las definiciones y exigencias del régimen aduanero. Conducen a criterios muy forzados. El segundo inciso del artículo 95 citado, señala que las mercaderías ingresadas bajo este régimen aduanero especial, deberán ser susceptibles de individualización o identificación.

"...Dichas mercancías deberán ser susceptibles de individualización o identificación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente..."

Cuando importamos un vehículo, tal exigencia es muy fácil de atender puesto que cuenta con una marca, modelo, número de motor y chasis, que permiten con mucha facilidad su individualización o identificación. De esta manera, resulta muy sencillo distinguir esta unidad de cualquiera otra, aunque se trate de un vehículo de características similares. Esta misma facilidad no se presenta en todas las mercaderías, sobre todo cuando se producen importaciones de materias primas cuya posibilidad de identificarlas plenamente, al grado de llegar a su individualización es totalmente nula. Si importamos una tonelada de poliestireno (materia prima), podemos identificarla por sus características técnicas, sin embargo no podremos diferenciarla de otra tonelada del mismo producto. Esta dificultad la encontramos no solamente en las materias primas sino también en los insumos, semielaborados, partes o piezas, que son básicamente las mercaderías que se importan al amparo del régimen aduanero motivo del comentario. De tal manera que, al exigirse en la norma que comentamos, que las mercaderías que ingresen a estos ..."Regímenes de Liberación y Suspensión"...sean susceptibles de individualización o identificación, podría llegarse a la equivocada conclusión que se pretende impedir el ingreso de materias primas, artículos semielaborados, partes o piezas. Cuando en la práctica estas son necesarias, sino indispensables, para poder cumplir con los procesos de perfeccionamiento, que implican actividades de transformación, reparación, u otros procesos similares, que necesariamente tienen su punto de partida en materias primas, insumos y semielaborados.

Esta duda se explica por cuanto en este ordenamiento, se trata a varias figuras jurídicas dentro de este capítulo. Se refiere a "...De las Destinaciones Suspensivas...", a diferentes modalidades aduanera entre las mas destacadas y para efectos de nuestra explicación, a la Admisión Temporal de mercaderías para la reexportación en el mismo estado, que tal como lo indica su nombre, obliga que el bien ingresado al país sea devuelto al exterior sin cambio alguno. Por tanto, no admite ninguna actividad de perfeccionamiento. Para este, si resulta aplicable la exigencia de individualización e identificación plena de cada mercadería al momento de su ingreso.

Requerimiento que no es aplicable a los regímenes de perfeccionamiento en los que ingresan básicamente materias primas, insumos y semielaborados, que son los que admiten la posibilidad de actividades de perfeccionamiento que incrementen su valor agregado, pero que no pueden cumplir tal exigencia, por las razones anotadas; de tal manera que, este requerimiento es aplicable solamente para la Importación Temporal para Reexportación en el mismo Estado y no para los casos de importaciones al amparo de regímenes de perfeccionamiento.

Para otros efectos de nuestro comentario, es necesario destacar que el reglamento que es el ordenamiento jurídico que se refiere de manera expresa al régimen de perfeccionamiento, exige que el titular sea una persona jurídica, domiciliada en el país:

**"Artículo 43:** Los regímenes a que se refiere este Capítulo sólo podrán ser utilizados por personas jurídicas domiciliadas en el país..."

Tal como hemos anotado en los casos anteriores, debemos mencionar que esta es una limitante interna que se auto impone la legislación de cada país, puesto que la norma internacional no demanda esas exigencias. Recordemos que Kyoto admite que el titular de un régimen de perfeccionamiento sea una persona natural. En este aspecto la legislación venezolana resulta muy similar a la ecuatoriana.

También es necesario destacar que el titular del régimen debe cumplir con la obligación de someter a las mercaderías a un proceso de "transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje", y para ello ha de contar con la infraestructura necesario para cumplir con tal propósito. Debe tener los galpones, maquinarias, tecnología, know how, etc. necesarios para acometer en tales procesos. Al igual que la legislación ecuatoriana, no existe una norma que precise si esto implica que debe ser el propietario de tal infraestructura, o simplemente debe tener la posibilidad de adquirir los servicios a través de arrendamiento o compra simple de servicios. Deja un espacio muy amplio en el cual la discreción de la administración encuentra terreno fértil para estirar o encoger tal exigencia.

A diferencia del ecuatoriano, este ordenamiento no exige que las mercaderías sean de propiedad del titular del régimen. Recordemos que la norma ecuatoriana exige que el titular del régimen sea el propietario de la mercadería que importa, lo cual habíamos señalado como una fuerte limitación para su desarrollo. En la legislación venezolana no se requiere de esta exigencia, es más ni siquiera es motivo de preocupación del legislador la situación de la mercadería, puesto que resulta intrascendente para los efectos del cumplimiento de los objetivos sustanciales del régimen. Esta apertura, que se alinea con las normas internacionales y las previsiones de Kyoto, constituye una ventaja comparativa a favor de la legislación venezolana.-

#### A.1.6.d. **UNIÓN EUROPEA**

Desde hace muchos años la Comunidad Económica Europea ha adoptado una legislación aduanera común que se resume en el Código Aduanero Comunitario, del cual podemos extraer interesantes conclusiones para nutrir nuestros comentarios. Este ordenamiento jurídico es un puntilloso observador de las exigencias previstas en la legislación internacional. El régimen aduanero objeto de nuestro comentario, lo denomina ajustado a las puntualizaciones de Kyoto, "Perfeccionamiento Activo".

##### UNIÓN EUROPEA:

##### CÓDIGO ADUANERO COMUNITARIO / REGLAMENTO (CEE) No 2913/92 DEL CONSEJO

de 12 de octubre 1992

por el que se aprueba el Código Aduanero  
Comunitario

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,  
Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, sus artículos 28, 100 a y 113,  
Vista la propuesta de la Comisión **(1)**,  
En cooperación con el Parlamento Europeo **(2)**,  
Visto el dictamen del Comité Económico y Social **(3)**,...

#### D. Perfeccionamiento activo I. Generalidades

##### Artículo 114

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 115, el régimen de perfeccionamiento activo permitirá elaborar en el territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento:

c) «operaciones de perfeccionamiento»:

- la elaboración de mercancías, incluso su montaje, su ensamblaje, su adaptación a otras mercancías, la transformación de mercancías, la reparación de mercancías, incluso su restauración y su puesta a punto,
- la utilización de algunas mercancías, determinadas según el procedimiento del Comité, que no se encuentren en los productos

compensadores pero que permitan o faciliten la obtención de estos productos aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización;

Oportunamente lo comentaremos con mayor detenimiento, sin embargo, es necesario hacer notar de paso que, las operaciones de perfeccionamiento, no se limitan a los procesos de transformación sino que estos son simplemente uno mas de los que pueden efectuarse dentro de este régimen especial aduanero. Diferencia que marca una apreciable distancia con la legislación ecuatoriana que, limita las operaciones básicamente, a procesos de transformación. La legislación comunitaria de la CEE, permite el montaje, ensamblaje, adaptación y lo que si resulta novedoso, inclusive respecto de toda la legislación que hemos revisado, es la posibilidad de utilizar mercaderías que no se encuentren en los productos "compensadores", pero que "**permitan o faciliten**" la obtención de estos. Facilidad que denota una apertura indiscutida orientada a incentivar las exportaciones. Según esta disposición, podrían ingresar cualquier tipo de mercaderías que de alguna manera contribuyan en el proceso de obtención de los productos que serán exportados, sin que sea necesario siquiera que se encuentren incluidas, tales como maquinarias. La única limitante es el procedimiento que el Comité pudiera determinar.

En cuanto a los elementos personales, que es el punto central de nuestros comentarios en esta parte, debemos señalar que, la autorización para servirse de este régimen aduanero especial se la concede de manera reservada para quienes se encuentren establecidos en la Comunidad.

## II. Concesión de la autorización

Artículo 117

La autorización sólo se concederá:

- a) **a personas que estén establecidas en la Comunidad.** Sin embargo, cuando se trate de importaciones desprovistas de carácter comercial, se podrá conceder la autorización a personas establecidas fuera de la Comunidad;
- b) cuando, sin perjuicio de la utilización de las mercancías contempladas en el segundo guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 114, sea posible identificar las mercancías de importación en los productos compensadores o, en el caso mencionado en el artículo 115, cuando sea posible comprobar que se reúnen las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes;
- c) en el caso en que el régimen de perfeccionamiento activo pueda contribuir a crear las condiciones más favorables para la exportación o reexportación de productos compensadores, siempre que no se perjudiquen los intereses esenciales de los productores de la Comunidad (condiciones económicas).

Por tratarse de un término legal, "Persona establecida en la Comunidad", cuya definición ha sido previsto en la misma normatividad es necesario referirse a ella para determinar su alcance:

### TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

#### CAPÍTULO 1 ÁMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES DE BASE Artículo 1

...2) «persona establecida en la Comunidad»:

- cualquier persona que tenga en la misma su residencia normal, si se trata de una **persona física**, cualquier persona que tenga en la misma su sede social, su administración central o un establecimiento permanente si se trata de una **persona jurídica** o de una asociación de personas;

Admite por tanto, que los usuarios de este régimen aduanero puedan ser personas naturales o jurídicas, siempre y cuando se encuentren domiciliadas en la comunidad. De esta manera, se alinea con lo previsto por Kyoto y a su vez, marca una diferencia con la legislación ecuatoriana que solamente permite tal oportunidad a las personas jurídicas.

A continuación mencionaremos una diferencia sustancial que, ya la encontramos en la legislación colombiana, respecto del titular del régimen y de las obligaciones que éste debe cumplir. La concesionaria de la autorización se obliga a someter a la mercadería ingresada bajo este régimen aduanero especial, a varios procesos de transformación, montaje, ensamblaje, adaptación, etc., por lo que debe contar con los medios necesarios para dicho propósito. Debe disponer de la infraestructura necesaria para ese efecto, la maquinarias, galpones, know how, etc.; sin embargo, en todas las legislaciones revisadas, salvo la colombiana, no se menciona expresamente tal exigencia, lo que permite intervenir la discrecionalidad de la administración en el manejo y

dirimencia del tema. En esta materia la legislación comunitaria trae elementos interesantes que es necesario resaltar:

## II. Concesión de la autorización

### Artículo 116

La autorización de perfeccionamiento activo se concederá a petición de la persona que efectúe o mande efectuar las operaciones de perfeccionamiento.

Esta disposición tiene dos partes, la primera cuando el propio concesionario efectúa las operaciones de perfeccionamiento, en cuyo caso nos encontramos en la situación ordinaria que se ha repetido en la demás legislaciones que hemos revisado. El segundo caso, cuando el concesionario no es quien efectúa las operaciones propias del régimen, sino que manda que un tercero las realice, en cuyo caso resulta evidente que no necesita contar con la infraestructura necesaria para realizar los procesos de transformación, etc.

En este último caso, la concesionaria, titular del régimen especial aduanero, no es quien va a efectuar los procesos de transformación y por tanto, fluye con facilidad que, no necesita disponer de la infraestructura necesaria para dicho efecto. Él manda que un tercero efectúe las operaciones de perfeccionamiento, y le corresponde a este someter la mercadería a los procesos propios del régimen, transformación, ensamblaje, montaje, adaptación, etc. y para ello, debe disponer de los instrumentos necesarios para cumplir dicho propósito, tales como galpones, maquinarias, know how, etc. De esta manera, resulta que este régimen aduanero de perfeccionamiento activo comunitario, es de mas fácil acceso que en la legislación ecuatoriana en donde el titular del régimen ha de acreditar, directamente él, disponer de toda la infraestructura necesaria para cumplir con las actividades propias del régimen. Exigencia que, indiscutiblemente constituye una carga para el titular. El régimen comunitario permite de esta manera que, un mayor número de usuarios puedan servirse de este régimen aduanero, ampliando el abanico de posibilidades hacia sectores que, no necesariamente están vinculados con el industrial.

Finalmente, debemos resaltar que, la legislación comunitaria es tan flexible en el diseño de estos regímenes especiales, seguramente con el propósito evidente de estimular e incentivar a los empresarios a servirse de estas ventajas, para concretar y promover exportaciones, que llega incluso a la posibilidad de permitir que el titular de la concesión ceda cuantas veces sea necesario, sus derechos. Quien inicia un régimen de perfeccionamiento activo, no necesariamente debe continuar hasta el final en que concluya con la reexportación de las mercaderías, sino que puede en las diferentes etapas cederlo a un tercero para que este concrete su parte y así sucesivamente hasta que se termine el proceso con la reexportación. En la legislación ecuatoriana esto no es posible y ha generado una cantidad enorme de dificultades, entorpecimientos y manejos equivocados de prácticas y procedimientos.

### Artículo 90

Los derechos y obligaciones del titular de un régimen aduanero económico podrán cederse sucesivamente, en las condiciones que determinen las autoridades aduaneras a otras personas que cumplan las condiciones exigidas para acogerse al régimen de que se trate.

En la legislación ecuatoriana el titular de un régimen aduanero especial, como el Depósito Industrial, no puede ceder la mercadería a un tercero, no está previsto en la norma positiva tal opción, menos aún que otro pueda asumir sus obligaciones y concluir el proceso con la reexportación de las mercaderías. Es el titular del régimen quien debe concluir todo el proceso y sobre quien pesa, hasta el final, las obligaciones que este le impone. Esto implica que quien solicite una autorización para servirse de un Depósito Industrial, disponga y cuente con todas las herramientas, infraestructura, etc. para cumplir con todo el proceso, por tanto, los titulares que pueden atender tal requerimiento son muy pocos. Son contados los que pueden disponer de una capacidad instalada muy grande y suficiente como para atender todo el proceso de transformación o industrialización solos.

## A.2.- ESTADO ECUATORIANO

### A.2.1.- LEGISLACIÓN ACTUAL

Quien ha concedido permanentemente, las autorizaciones para el funcionamiento de los Depósitos Industriales, ha sido el Gobierno Nacional, como ejecutivo, representante máximo de la administración pública. Siempre por intermedio de alguna de sus dependencias, que de conformidad con la legislación vigente (**LOA R.O. # 359 del 18 de julio de 1998**), le corresponde actualmente, a la CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA:

**E C U A D O R:**

**LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
LEY NO. 99**

**CONGRESO NACIONAL**

**EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS**

**TÍTULO III  
DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA**

**CAPÍTULO II  
DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA  
III.-FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DE LOS ÓRGANOS DE LA CORPORACIÓN**

Art. 111.- **Del Gerente General.**- Para ser Gerente General se requiere ser ecuatoriano, estar en goce de los derechos de ciudadanía, ser de reconocida honorabilidad y acreditar alta preparación profesional y experiencia suficiente y calificación previa de idoneidad profesional de una compañía de Auditoría Externa debidamente registrada en el país.

El Gerente General es la máxima autoridad operativa del servicio de Aduanas, durará cuatro años en sus funciones y podrá ser reelegido por períodos iguales.

**Son atribuciones del GERENTE GENERAL:**

## II.-OPERATIVAS

e) **AUTORIZAR EL FUNCIONAMIENTO DE LOS DEPÓSITOS ADUANEROS**, los almacenes libres y especiales y el régimen de ferias internacionales;

Entre las atribuciones del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), se encuentra la de otorgar la autorización correspondiente para el funcionamiento de los Depósitos Industriales. Esta es la máxima autoridad operativa del servicio de Aduanas y ello refleja la consistencia y solidez de la resolución que se emite por parte de la administración. Es necesario mencionar brevemente que, el plazo de la autorización que concede para el funcionamiento del Depósito Industrial es de cinco años, información que puede servir como un buen elemento para graficar lo señalado.

Dirigirse a la máxima autoridad, tiene las escasas ventajas que hemos mencionado, permiten una solidez y consistencia extraordinaria en la resolución que se adopte, sin embargo, al momento de servirse del régimen el interesado se enfrenta a la dolorosa realidad de lo difícil que resulta acceder a una autoridad de tan alto nivel, en un mar de engorrosos trámites administrativos. La firma de un funcionario de tan alto nivel, siempre viene precedida de informes técnicos y jurídicos abultados, que si bien dan luces muy claras y seguras respecto del derrotero a seguirse, pero se vuelven lentos, engorrosos y difíciles de impulsar. Su manejo se vuelve pesado, dilatado. Características que, desestimulan a los interesados y que han resultado suficientes para que en otros países, se resuelva bajar el nivel del funcionario encargado de otorgar estas autorizaciones respectivas.- La dinámica empresarial, en más de una ocasión, exige decisiones rápidas para aprovechar eficientemente las oportunidades del mercado, sin embargo, en nuestra legislación la infraestructura pesada que acompaña al Depósito Industrial, no permite esta facilidad, tal como lo podremos apreciar en los siguientes comentarios.

### A.2.2.- ANTECEDENTES EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

El Depósito Industrial, se incorpora por primera ocasión a la legislación nacional vigente, en la reforma a la Ley Orgánica de Aduanas promulgada en el Registro Oficial #601, del 6 de Junio de 1978:

#### **PRIMERA PARTE TÍTULO III CAPÍTULO IV**

## SECCIÓN II DE LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES

Art. 99.- Naturaleza.- Las empresas industriales que gocen de los beneficios de las leyes de Fomento, siempre que cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento y **previa autorización del Ministerio de Finanzas;** podrán almacenar en bodegas especiales a su cargo, bajo control aduanero, insumos importados para la producción de bienes destinados a la exportación.

El Ministro de Finanzas, cuando existan fundadas razones para ello, podrá autorizar otro destino a los insumos importados o de los productos industrializados en que se los ha utilizado, previo el cumplimiento de las formalidades que para el caso se establece en el Reglamento y al pago de los derechos respectivos

El manejo inicial del Depósito Industrial le correspondió al Ministerio de Finanzas, su administración la efectuaba a través de sus dependencias, aunque inicialmente muchas de sus acciones fueron asumidas directamente hasta que se implementaron legal y adecuadamente. Tal fue el caso, de la DIRECCIÓN GENERAL DEL LITORAL DEL MINISTERIO DE FINANZAS que fue elevada a la categoría de SUBSECRETARÍA REGIONAL DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO DEL LITORAL, mediante Decreto Ejecutivo #132 del 18 de Septiembre de 1984, publicado en el Registro Oficial #32 del 25 del mismo mes y año. Su Reglamento Orgánico Funcional, mediante el cual se le asignó a cada funcionario, sus funciones se expidió mediante Acuerdo Ministerial #535 del 1ero. Agosto de 1986, publicado en el Suplemento del Registro Oficial # 494 del 6 del mismo mes y año; el mismo que fue reformado por el Acuerdo # 382 dictado por el Ministro de Finanzas y Crédito Público el 24 de Junio de 1987, publicado en el Registro Oficial # 723 del 7 de Julio de 1987.

Para atender a los usuarios del litoral se sirvió de la Subsecretaría del Ministerio de Finanzas en el Litoral, de tal suerte que, a su titular le correspondió el otorgamiento de las autorizaciones para el funcionamiento y todas las demás ampliaciones necesarias, para el aprovechamiento total de los beneficios que brinda este Régimen Especial Aduanero. Procedimiento que, no debe llamarnos la atención si recordamos que, en esa época, la Dirección General de Aduanas era una dependencia del Ministerio de Finanzas. En la jerarquía administrativa se encontraba en el mismo nivel que la Dirección General de Rentas, una dependencia administrativa más del Ministerio de Finanzas. Por ello, si la autorización debía de otorgarla la autoridad del más alto nivel, ésta debía de pertenecer al Ministerio de Finanzas, como en efecto así ocurría en la realidad.

#382

El Ministro de Finanzas y Crédito Público  
Acuerda:

Expedir el siguiente Reglamento Orgánico Funcional codificado  
y reformado de la Subsecretaría Regional de Finanzas  
Y Crédito Público del Litoral.

## Título II

De las atribuciones y funciones

### Capítulo I

De la Subsecretaría Regional de Finanzas y Crédito  
Público de Litoral

Artículo 2.- Son funciones de la Subsecretaría Regional de Finanzas y Crédito Público del Litoral, las siguientes:

1.- Conceder **autorizaciones DE Admisión a Depósito Industrial** de materias primas que fueren utilizadas en la elaboración de productos que se exportaren, ampliaciones a las ya concedidas y en general todo lo relacionado con la administración de este régimen en su jurisdicción.

DE LAS ATRIBUCIONES DEL SUBSECRETARIO REGIONAL DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO DEL LITORAL

Artículo 3.- Son atribuciones del Subsecretario Regional de Finanzas y Crédito Público del Litoral :

...31.- Suscribir los Acuerdos Ministeriales que **autorizan el establecimiento y funcionamiento de los Depósitos Industriales** establecidos en el art. 99 de la Ley Orgánica de Aduanas, así como, las autorizaciones previas al embarque de los insumos constantes en el respectivo Acuerdo...

Quito, 24 de Junio de 1987

f) Domingo Cordovez Pérez

Ministro de Finanzas y Crédito Público

Posteriormente, el manejo administrativo del Depósito Industrial estuvo a cargo de la Subsecretaría de Aduanas, cuya vida jurídica fue efímera y fugaz, sin embargo, sirvió de puente para permitir que el manejo administrativo de esta figura jurídica se traslade a las dependencias propias de la Aduana, en donde ahora son atendidas de manera íntegra. Mientras fue atendido en la Subsecretaría de Aduanas, el criterio no cambió, la máxima autoridad fue la encargada de su manejo. Revisemos el Acuerdo Ministerial # 243, publicado en el Registro Oficial # 684, del 27 de abril de 1995, cuyo texto, en la parte pertinente es el siguiente:

#243

MINISTRO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO

Considerando

...Que el art. 26 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, dispone que el Ministro de Finanzas y Crédito Público, establecerá mediante Acuerdo, la estructura orgánica funcional del Ministerio;

Que el art. 19 de Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, establece que en cada Ministerio habrán los Subsecretarios necesarios a quienes les compete, bajo el sistema de desconcentración, las atribuciones que les confiera los Ministros secretarios de Estado en los respectivos Reglamentos Orgánicos Funcionales; y,

En uso de sus facultades:

ACUERDA:

ARTÍCULO 1.- **CREAR LAS SUBSECRETARÍAS DE ADUANAS** y Técnica del Ministerio de Finanzas y Crédito Público.

ARTÍCULO 2.- La Subsecretaría de Aduanas, tendrá como sede la ciudad de Guayaquil y se ubicará en el mismo nivel político, normativo y de control, en el área de su competencia, que el de la Subsecretaría de Rentas y ejercerá las siguientes funciones:

- a) Las determinadas en la Ley Orgánica de Aduanas, artículo 68, literales a), b), c), f), g), y m); y,
- b) Las previstas en el Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Aduanas, expedido mediante Acuerdo #632 de 26 de Agosto de 1994, artículos 9, literales c), d), e), f), g) y h), 10 y 16.

Cuando fue trasladado el manejo y administración a la Subsecretaría de Aduanas, dicho criterio subsistió y en ese momento, le correspondió al Subsecretario, la máxima autoridad, el otorgamiento de tales autorizaciones y el manejo íntegro de la administración del Depósito Industrial.- Esta disposición fue posteriormente, complementada con una norma que le brindó mayor claridad:

REGLAMENTO ORGÁNICO FUNCIONAL DE LA

SUBSECRETARÍA DE ADUANAS  
ACUERDO #277

EL MINISTRO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO

Considerando

...Que, mediante Acuerdo Ministerial #243, publicado en el Registro Oficial # 684 de 27 de Abril de 1995, se crea la subsecretaría de Aduanas como unidad integrante del Nivel Superior del Ministerio de Finanzas y Crédito Público;

Que el Art. 26 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control faculta al Ministro de Finanzas para establecer la estructura orgánica funcional del Ministerio de Finanzas y Crédito Público;...

ACUERDA:

TÍTULO II  
FUNCIONES  
CAPÍTULO I  
NIVEL EJECUTIVO

Art. 5.- FUNCIONES DE LA SUBSECRETARÍA DE ADUANAS:

- a) Las determinadas en el art. 68 de la Ley Orgánica de Aduanas, literales a), c), e), f), g), i), k), l), ll), m), **n)**, y o);...
- Quito, a 11 de Mayo de 1995.  
f) Mauricio Pinto Mancheno, Ministro de Finanzas y Crédito Público

R.O.-S 697:17-V-95

Como es de nuestro conocimiento la Ley Orgánica de aduanas de 1978 a la que nos hemos venido refiriendo constantemente, fue derogada de manera expresa por el Decreto Ley #04, dictado por el Arq. Sixto Durán, publicado en el R. O. #396 del 10 Marzo de 1994, por el que se puso en vigencia la nueva Ley Orgánica de Aduanas, que en su artículo 68, literal n, dispone que

corresponde al Ministro de Finanzas el otorgar las autorizaciones para el funcionamiento de los Depósitos Industriales, cuyo texto es necesario citar a fin de concordar con la norma últimamente señalada:

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

DECRETO LEY #04

EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

Art. 68.- **Atribuciones del Ministro de Finanzas y Crédito Público.**- Al Ministro de Finanzas y Crédito Público le corresponde:

...n) Autorizar las concesiones a las que se refieren los artículos **29**, 30, 35, y 49 de esta ley y suscribir los respectivos contratos;

A su vez es necesario, para completar el cuadro de normas relacionadas con la materia objeto de nuestro comentario citar lo dispuesto en el Artículo 29 de la misma Ley Orgánica de Aduanas:

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

DECRETO LEY #04

EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

TÍTULO V  
REGÍMENES ADUANEROS

II. REGÍMENES ESPECIALES

**Art. 29.-Depósito aduanero.**- Depósito aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado, en lugares autorizados y bajo control de la aduana, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son : comerciales o industriales.

En los depósitos comerciales las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas sin transformación alguna.

**En los depósitos industriales las mercaderías de propiedad del concesionario, se almacenan para su transformación.**

Podrán ser concesionarias de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador.

Finalmente, se produce la reforma que ya hemos comentado en el acápite A .2.1.- relacionado con la legislación actual, en que se incorpora la nueva Ley Orgánica de Aduanas ( **LOA R.O. # 359 del 18 de julio de 1998**), cuya característica mas destacada fue la creación de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, como una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, patrimonio del Estado, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria.

LEY No. 99

CONGRESO NACIONAL

EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

**TÍTULO III**  
DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN  
ADUANERA

DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA

**A) DE SU CREACIÓN Y FINES**

Art. 104.- **De la Corporación Aduanera Ecuatoriana.**- La Corporación Aduanera Ecuatoriana es una **persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, patrimonio del Estado, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria**, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con jurisdicción en todo el territorio nacional.

Es un organismo al que se le atribuye en virtud de esta Ley, las competencias técnico - administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer,

en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, resolución y sanción en materia aduanera, de conformidad con esta Ley y sus Reglamentos.

Tal como señalamos en las líneas anteriores, en este ordenamiento jurídico se atribuyó al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana las facultades para autorizar o conceder cualquier ampliación para el funcionamiento de los Depósitos Industriales.

E C U A D O R:

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

LEY No. 99 CONGRESO NACIONAL

EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

**TÍTULO III**

DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

**CAPÍTULO II**

**DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA**

**III.-FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DE LOS ÓRGANOS DE LA CORPORACIÓN**

Art. 111.- **Del Gerente General.**- Para ser Gerente General se requiere ser ecuatoriano, estar en goce de los derechos de ciudadanía, ser de reconocida honorabilidad y acreditar alta preparación profesional y experiencia suficiente y calificación previa de idoneidad profesional de una compañía de Auditoría Externa debidamente registrada en el país.

El Gerente General es la máxima autoridad operativa del servicio de Aduanas, durará cuatro años en sus funciones y podrá ser reelegido por períodos iguales.

Son atribuciones del **GERENTE GENERAL:**

II.-operativas

e) **AUTORIZAR EL FUNCIONAMIENTO DE LOS DEPÓSITOS ADUANEROS,** los almacenes libres y especiales y el régimen de ferias internacionales;

**A.2.3.- LEGISLACIÓN INTERNACIONAL**

Tal como hemos anotado, a nivel internacional, marca la pauta para los procesos de simplificación y armonización en materia aduanera el Convenio de Kyoto, fruto del esfuerzo del Consejo de Cooperación Aduanera. Sobre la materia objeto de nuestro comentario, señala lo siguiente:

EL CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA

COMITÉ TÉCNICO PERMANENTE

SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS

(Convenio de Kyoto de 1973)

**CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS**

**ANEXO E-6**

**ANEXO RELATIVO A LA ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO**

**INTRODUCCIÓN**

**DESPACHO EN ADMISIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO**

a) Formalidades a cumplir antes del despacho para perfeccionamiento activo.

b) 9. Norma

La legislación nacional enunciará las circunstancias en las que la admisión temporal para perfeccionamiento activo se subordina a una **autorización previa y designará las autoridades habilitadas para conceder esta autorización**

10. Práctica recomendada

Las personas que efectúan operaciones importantes y continuas de admisión temporal para perfeccionamiento activo deberían beneficiarse de una **autorización general** que cubra estas operaciones.

Tal como podremos colegir, la mención del tema es sumamente genérica, como no podría ser de otra manera, puesto que trata de ajustarse a una gama tan amplia de países, cuyas legislaciones pueden responder a necesidades muy difíciles de prever. A pesar de ello, resulta fácil extraer dos elementos sustanciales:

- 1.-La necesidad de designar una autoridad habilitada para conceder tal autorización.-
- 2.-Que la autorización tenga la amplitud suficiente para que sea considerada de carácter general.

Es necesario tener presente estos elementos para hacer un análisis adecuado de las diferentes legislaciones que se implementan, en los distintos países que pasaremos a comentar. En el Ecuador, el ordenamiento legal respectivo, que es la Ley Orgánica de Aduanas cumple con la designación de la autoridad encargada de brindar tal autorización, que tal como lo hemos anotado, es el Gerente General de la Corporación Aduanera. De igual manera, su esfera de competencia a nivel nacional, le permite ajustarse a la exigencia de ser considerada una autorización de carácter general. Caso contrario, si la concediera un Gerente Distrital, no se ajustaría a esta exigencia, puesto que su competencia se limita solamente al Distrito que gerencia, por tanto, la actividad del usuario del régimen debería someterse a dicha limitación también, esto es, no podría servirse de este régimen en los otros puertos, donde no es competente en razón de la distribución geográfica de su competencia administrativa.

Debemos puntualizar que, el término "**GENERAL**" al que se refiere el Convenio de Kyoto, como una característica de la autorización que ha de otorgar la autoridad nacional competente, lo hemos tomado en cuanto a su alcance geográfico, esto es, que permita que el usuario de este régimen pueda desplegar su actividad a plenitud, en todo el territorio nacional. Sin limitación alguna derivada de la necesaria distribución geográfica- territorial de la competencia administrativa, que todo ejercicio de la potestad y gestión aduanera exige. Debemos admitir, sin embargo, que el Convenio de Kyoto, no necesariamente se sirve de esta misma interpretación o alcance. Simplemente no señala, cuando se refiere a "GENERAL", cuál es su contenido o alcance. Cada anexo del convenio, tiene una parte que la dedica a definiciones, sin embargo, en el presente caso no lo ha incluido en dicho segmento. Por ello, su alcance queda sujeto a un sin número de interpretaciones.

EL CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA  
COMITÉ TÉCNICO PERMANENTE  
SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES ADUANEROS  
(Convenio de Kyoto de 1973)

CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES  
ADUANEROS  
Artículo 4

Cada uno de los anexos del presente Convenio constará en principio:

- a) de una introducción que constituye la síntesis de las diferentes cuestiones tratadas en el Anexo;
- b) de **definiciones de los principales términos** aduaneros utilizados en dicho anexo;

Al no existir una clara definición del alcance de este término, está expuesto a múltiples interpretaciones. Bien podría ser que en otros países se lo admita, como la autorización suficiente para amparar varias importaciones y exportaciones, todas las que puedan darse durante un período determinado de operaciones que solicite el usuario. La generalidad, de la autorización puede consistir, en que no ampara una sola importación sino múltiples. La característica de general radica en que ampara todas las operaciones aduaneras de importación o exportación necesarias para que el usuario pueda cumplir con su actividad económica durante un determinado período.

Es necesario tener presente esta posibilidad para el análisis y comentario de la legislación internacional.

Marché 30  
B-1210 Bruselas

ÍNDICE

Página

CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS  
REGÍMENES ADUANEROS (NUEVA VERSIÓN) 1

PROTOCOLO DE ENMIENDA AL  
CONVENIO INTERNACIONAL PARA  
LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN  
DE LOS REGÍMENES ADUANEROS

(Celebrado en Bruselas con fecha 26 de junio de 1999)

ANEXO GENERAL

CAPÍTULO 1

PRINCIPIOS GENERALES

Anexo Específico F

## Capítulo 1

### Perfeccionamiento activo

#### Principio

##### 11. Práctica recomendada

Se debería conceder, previa solicitud, una autorización general a las personas que efectúen operaciones importantes y continuas de perfeccionamiento activo, que cubra las operaciones mencionadas.

#### A.2.3.1.- COLOMBIA

Mantiene un criterio similar al nuestro, se contempla en la legislación interna, una disposición que determina la autoridad competente para "habilitar" las instalaciones industriales en las que se llevarán a cabo los procesos de perfeccionamiento.

DECRETO 2685 DE DICIEMBRE 28 DE 1999

<b>Título</b>	Estatuto Aduanero
<b>Subtítulo</b>	Título V
<b>Descripción.</b>	Título V
<b>Fecha</b>	28/12/1999

#### TÍTULO V RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN CAPÍTULO VI

OTRAS MODALIDADES DE  
IMPORTACIÓN  
Parte I  
Importación temporal para perfeccionamiento  
activo de bienes de capital  
Artículo 164°. Habilidadación de las instalaciones  
industriales.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** **habilitará** las instalaciones industriales en las cuales se efectuarán los procesos de reparación o acondicionamiento.

Esta disposición tiene el carácter de general puesto que las resoluciones que adopte el DIAN, Dirección de Impuestos Nacionales de Colombia tiene alcance en todo el territorio nacional, cumpliendo de esta manera con la exigencias de las normas previstas en Kyoto. Es necesario mencionar también que, al igual que nuestra legislación nacional, prevé además la exigencia de presentar en cada una de las importaciones que se concreten, en la administración de aduanas de la jurisdicción por donde se produzca el ingreso, la correspondiente declaración específica de cada una. En cuyo caso, el conocimiento y autorización corresponde a la autoridad local y para un caso en concreto. Esta autorización, totalmente diferente a la inicial, resulta específica, y válida para cada operación de importación, esto es, cada vez que se concrete una importación debe obtenerse.

#### CAPÍTULO VII DECLARACIONES DE LEGALIZACIÓN Y CORRECCIÓN Y MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Artículo 227°. Presentación y aceptación de las declaraciones.  
Las declaraciones de que trata el presente Capítulo, deberán presentarse y aceptarse a través del sistema informático aduanero de las **Administraciones de Aduanas de la jurisdicción donde se encuentre la mercancía**, salvo que se trate de modificación de una declaración que implique la modificación de la garantía, en cuyo caso la modificación de la Declaración deberá presentarse en la Administración de Aduanas donde se presentó la Declaración Inicial.

Constituye documento soporte de las Declaraciones de que trata el presente artículo, además de los previstos en el artículo 121° del presente Decreto, la Declaración inicial, si a ella hubiere lugar.

Criterios que, posteriormente, fueron recogidos por la Resolución # 4240, suscrita el 2 de junio de 2000, suscrita por la Directora General de Impuestos y Aduanas Nacionales, en la que se

determina la necesidad de obtener la autorización de la ADMINISTRACIÓN ADUANERA DE LA JURISDICCIÓN, donde se encuentren ubicadas las instalaciones industriales del importador.

RESOLUCIÓN 4240  
2 JUNIO DE 2000

TÍTULO V  
RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

CAPÍTULO IX  
IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO  
ACTIVO

SECCIÓN I  
IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO  
ACTIVO DE BIENES DE CAPITAL

Artículo 101. Bienes de capital que se pueden importar temporalmente para perfeccionamiento activo. Podrán declararse en importación temporal para perfeccionamiento activo, en las condiciones y parámetros establecidos en el artículo 163 del Decreto 2685 de 1999, los bienes de capital a que se refiere el Artículo 98 de la presente resolución y para los cuales el solicitante acredite que dispone de las instalaciones industriales idóneas para realizar su reparación o acondicionamiento.

Por esta modalidad, no se pueden ingresar partes para la reparación o acondicionamiento de los bienes de capital.

Para declarar esta modalidad de importación se debe de contar con **LA AUTORIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA DE LA JURISDICCIÓN** DONDE SE ENCUENTREN UBICADAS LAS INSTALACIONES INDUSTRIALES DEL IMPORTADOR .

Para el efecto, el importador del bien de capital deberá presentar solicitud respectiva a la División de Servicio al Comercio Exterior, o a la dependencia que haga sus veces, indicando qué bien de capital será sometido a reparación o acondicionamiento, tiempo que se requiere para adelantar el procesamiento y dirección de las instalaciones industriales donde se realizará, acompañada del concepto técnico que justifique la reparación o acondicionamiento.

En el acto administrativo que autorice al solicitante para declarar la modalidad, se habilitarán las instalaciones industriales, se señalará el término de la habilitación y el monto de la garantía que debe de constituirse.

Las instalaciones industriales solo se entienden habilitadas para los efectos relacionados con el procesamiento del bien de capital para el cual se solicita la autorización.

El proceso de reparación o acondicionamiento de los bienes de capital solo se podrá llevar a cabo en las instalaciones industriales habilitadas por la Subdirección de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos Nacionales, so pena de hacerse efectiva la garantía -

#### A.2.3.2.- PERÚ

A diferencia de lo que ocurre en Ecuador y Colombia, que siguen claramente los lineamientos que en esta materia señala Kyoto, Perú se separa y ha implementado prácticas distintas. No tiene una norma jurídica, contemplada en la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo #809, publicado en el Diario Oficial El Peruano, el viernes 19 de Abril de 1996), o en su Reglamento ( Decreto Supremo #121-96-EF, del 23 de Diciembre de 1996, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 24 de Diciembre de 1996), que asigne atribuciones a una autoridad con competencia a nivel nacional, con lo cual se pierde el carácter de general del acto administrativo.- Característica que, tal como lo comentamos anteriormente, es una exigencia de Kyoto y que nuestro país y su vecino del norte, lo han observado y recogido en su normatividad.

DECRETO LEGISLATIVO N° 809  
Fuente: Diario Oficial "El Peruano", del 19 de abril DE 1996.

LEY GENERAL DE ADUANAS

TÍTULO V  
REGÍMENES, OPERACIONES Y DESTINOS ADUANEROS

CAPÍTULO V  
Regímenes Temporales

SECCIÓN I  
Importación Temporal para Reexportación en el mismo estado

Artículo 63°.- Es el Régimen Aduanero, que permite recibir en el territorio nacional, con suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación, debidamente garantizados, las mercancías extranjeras que se señale por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico y ser reexportadas en el plazo establecido sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal como consecuencia del uso.

Artículo 64°.- El plazo de la importación temporal será el que fije el interesado en su solicitud, **LA MISMA QUE SERÁ APROBADA AUTOMÁTICAMENTE POR EL SOLO MÉRITO DE SU PRESENTACION**, no debiendo exceder dicho plazo de doce (12) meses. Si el plazo solicitado fuese menor, **LAS PRÓRROGAS SERÁN APROBADAS AUTOMÁTICAMENTE CON LA SOLA RENOVACIÓN DE LA GARANTÍA** sin exceder en conjunto el plazo máximo antes señalado.

Por excepción se permitirá su regularización con los siguientes supuestos:

a) Con la nacionalización de la mercancía, en cuyo caso se aplicará un interés compensatorio igual al promedio mensual de la TAMEX por mes o fracción de mes, computado a partir de la fecha de numeración de la Declaración de Importación Temporal hasta el momento de solicitar la nacionalización;

b) Cuando exista un porcentaje de merma, o por la destrucción total o parcial por caso fortuito o fuerza mayor, de acuerdo con lo que señale el Reglamento.

Tratándose de material de embalaje de productos de exportación, en casos debidamente justificados, se podrá solicitar un plazo adicional, de hasta seis (6) meses, al señalado en el primer párrafo del presente artículo.

PERÚ

DECRETO SUPREMO N° 121-96-EF, DEL 23 DE DICIEMBRE DE 1996,

MEDIANTE EL CUAL SE APRUEBA EL TEXTO DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS APROBADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 809

DEL 18 DE ABRIL DE 1996

Fuente: Diario Oficial "El Peruano", del 24 de diciembre de 1996.

REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS

DECRETO SUPREMO N° 121-96-EF

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA  
CONSIDERANDO:

TÍTULO V  
REGÍMENES, OPERACIONES Y DESTINOS ADUANEROS

CAPÍTULO VI  
Regímenes de Perfeccionamiento

SECCIÓN I  
Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo

**Artículo 118°.-** La admisión temporal para perfeccionamiento activo será **SOLICITADO ANTE LA AUTORIDAD ADUANERA** mediante Declaración, por las personas a que se refiere el Artículo 71° de la Ley.

**Artículo 119°.-** El plazo de la admisión temporal se computará a partir de la fecha de la numeración de la Declaración.

**Artículo 120°.-** Podrán ser objeto de admisión temporal las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporados en el producto exportado, incluyéndose aquellas mercancías que son absorbidas por el producto a exportar en el proceso de producción. Asimismo, podrán

ser objeto de admisión temporal mercancías tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores que se utilizan en el proceso de producción que se consumen al ser utilizados para obtener el producto exportado.

No podrán ser objeto de admisión temporal las mercancías que intervengan en el proceso productivo de manera auxiliar, tales como lubricantes, combustibles o cualquier otra fuente energética, cuando su función sea la de generar calor o energía, los repuestos, útiles de recambio, por cuanto no están materialmente incorporados en el producto final y no son utilizados directamente en la obtención del producto a exportar.

**Artículo 121°.-** La Declaración deberá estar acompañada de un Cuadro de Insumo-Producto que indique la cantidad de la mercancía a utilizar por unidad de producto compensador a exportar y de las contenidas en las mermas, residuos y subproductos con o sin valor comercial.

El Cuadro de Insumo-Producto sólo será presentado con la primera Declaración, salvo que se produzcan modificaciones en relación a sus variables.

**Artículo 122°.-** Las variaciones en los coeficientes insumo-producto o el incremento de los productos a exportar se aceptarán con la sola presentación de una comunicación del beneficiario, dentro de la vigencia de la admisión temporal y regirán a partir de la fecha de dicha comunicación.

Copia de la comunicación antes referida será remitida por ADUANAS al sector competente para su verificación posterior.

**Artículo 123°.-** La garantía será equivalente al cien por ciento (100%) del monto correspondiente a los derechos arancelarios y demás tributos.

En la renovación de la garantía se deberá cubrir los derechos arancelarios y demás tributos, por los saldos de mercancías pendientes de regularización a la fecha de presentación de la nueva garantía.

**Artículo 124°.-** La devolución de la garantía se materializará previa solicitud con carácter de declaración jurada, acompañada únicamente de un listado consolidado de las operaciones realizadas y culminadas, a fin que ADUANAS pueda efectuar las conciliaciones del caso dentro del plazo máximo de cinco (5) días hábiles computados a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud, la misma que una vez aprobada originará sólo por este hecho la liberación de la garantía otorgada.

Si vencido el plazo antes indicado ADUANAS no se ha pronunciado, se entenderá aprobada la solicitud conforme a los términos de su contenido y la garantía será liberada sin más trámite en forma automática bajo responsabilidad del funcionario correspondiente de ADUANAS.

**Artículo 125°.-** Se consideran saldos pendientes para efecto de lo dispuesto en el Artículo 73° de la Ley, las mercancías admitidas temporalmente, cuando al vencimiento del plazo no se ha cumplido con la regularización; así como aquellas que al momento de la fiscalización no sean halladas o se compruebe que se destinaron a finalidad distinta, en cuyo caso se procederá a la ejecución total o parcial de la garantía por el monto de los tributos e interés compensatorio señalados en el mencionado artículo.

Se considera finalidad distinta cuando la mercancía admitida temporalmente como tal o contenida en productos compensadores y/o excedentes con valor comercial hayan sido destinadas al mercado interno, sin haber sido nacionalizadas.

**Artículo 126°.-** Las mercancías admitidas temporalmente podrán ser transferidas por única vez, en cuyo caso el beneficiario original mantendrá la responsabilidad en cuanto a la exportación de las mismas luego del proceso de perfeccionamiento, salvo que el segundo beneficiario otorgue nueva garantía asumiendo dicha responsabilidad. En ambos casos, el plazo para exportar las mercancías transferidas será el originalmente otorgado al primer beneficiario. la transferencia deberá ser comunicada a ADUANAS antes de su realización.

**Artículo 127°.-** Por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas, en coordinación con ADUANAS, se establecerán las normas para el procedimiento operativo destinado a los procesos de maquila.

En nuestras investigaciones hemos logrado la "RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA NACIONAL" No.001059, firmada en Callao el 14 de Septiembre de 1999 por Miguel Arriola Luyo, Intendente Nacional de Técnica Aduanera, publicada en la página 178182 de el Diario Oficial, El Peruano, en la ciudad de Lima, el domingo 19 de "Setiembre" de 1999, en la que en su parte pertinente se dispone lo siguiente:

**RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA NACIONAL**  
**NO-001059**  
**Callao, 14 de Septiembre de 1999**  
**CONSIDERANDO**

Que, mediante Resolución de Superintendencia de Aduanas No.-001408 de fecha 1.SEP.98 se aprobó la relación de Procedimientos del Sistema de Calidad de Aduanas y la Guía para la Documentación de Procedimientos;

Que, en aplicación a lo dispuesto en el Art. 3º de la citada Resolución de Superintendencia de Aduanas, mediante Resolución de Intendencia Nacional No-002105 de fecha 16.Nov.98, se aprobó entre otros, los textos de los procedimientos operativos adecuados al Sistema de Calidad de los Regímenes Aduaneros de Depósito de Aduana, Importación Temporal, Exportación Temporal y **ADMISIÓN TEMPORAL:...**

#### SE RESUELVE

Artículo 1º- Aprobar los Procedimientos Generales y Específicos adecuados al Sistema de la Calidad de ADUANAS que se indican a continuación, y cuyos textos forman parte integrante de la presente Resolución:

...INTA-PG.06 **Admisión Temporal...**

Regístrese, comuníquese y publíquese.  
Miguel Arriola Luyo  
Intendencia Nacional de Técnica Aduanera.

En el capítulo correspondiente a la ADMISIÓN TEMPORAL para perfeccionamiento activo, se establece con lujo de detalles todos y cada uno de los **procesos** que los usuarios deben seguir para servirse de esta figura jurídica y por supuesto, la secuencia de los trámites que la administración ha de observar para atender tales requerimientos.

## INTA-PG.06 Admisión Temporal

### ADMISIÓN TEMPORAL

#### I. OBJETIVO

Establecer las pautas a seguir para la aplicación del Régimen Aduanero de Admisión Temporal, con la finalidad de lograr el correcto cumplimiento de las normas que lo regulan...

#### III. RESPONSABILIDAD

La aplicación, cumplimiento y seguimiento de lo establecido en el presente procedimiento es de responsabilidad de las INTENDENCIAS DE ADUANAS DE LA REPÚBLICA y de las Intendencias Nacionales de Sistemas, de Fiscalización Aduanera y Técnica Aduanera.

#### VI. NORMAS GENERALES

10. La regularización de las mercaderías admitidas temporalmente ( exportación, reexportación, nacionalización y/o destrucción por caso fortuito o fuerza mayor), puede efectuarse en forma parcial o total dentro del plazo de la Admisión Temporal debidamente garantizado por cualquier INTENDENCIA DE ADUANA de la República en la jurisdicción en donde se encuentre la mercadería...-

#### VII. DESCRIPCIÓN

##### A. TRAMITACIÓN DEL RÉGIMEN

PRESENTACIÓN Y REVISIÓN DOCUMENTARIA DE LA DUI- ADMISIÓN TEMPORAL (CANAL NARANJA Y ROJO).-

16. En el caso que el ESPECIALISTA EN ADUANAS determine que las mercaderías declaradas no pueden acogerse al Régimen de Admisión Temporal procede a emitir informe y RESOLUCIÓN para el legajamiento de la declaración numerada de conformidad con lo señalado en el art. 69 de D.S. #121-96- ef, ingresando estos datos al SIGAD.

17. A efectos de conceder el levante de las mercancías de las dui- admisión temporal seleccionadas a revisión documental (canal naranja), el ESPECIALISTA EN ADUANAS procede a sellar y firmar las declaraciones en el recuadro "Diligencias del Especialista" devolviendo al Despachador de aduanas el original y copias respectivas para el retiro de las mercancías, ingresando estos datos al SIGAD. tratándose del canal rojo firma y sella en la parte superior de la DUI- Admisión Temporal.

22. Culminado el reconocimiento de Admisión Temporal se considera otorgado tan pronto el ESPECIALISTA EN ADUANAS u Oficial de Aduanas diligencie la Declaración, con lo que se entiende autorizado el levante de las mercancías, devolviéndose al Despachador de aduanas el original y copias respectivas de la Declaración para el retiro y/o disposición de las mismas, ingresando estos datos al SIGAD.

##### RETIRO DE LA MERCANCÍA

24. Las entidades depositarias permiten el retiro de las mercancías a la sola presentación de la copia de la DUI-Admisión Temporal en la que conste el sello y firma del ESPECIALISTA en los casos de Revisión documental, o la diligencia del especialista u Oficial de Aduanas tratándose de Reconocimiento Físico, según corresponda<sup>6</sup>.

Del análisis de la normatividad de Aduanas del Perú se puede colegir que, a diferencia de lo que ocurre en Ecuador y Colombia, no existe una autoridad administrativa aduanera con la jerarquía o nivel, que le permita adoptar una resolución cuyo alcance cubra el territorio nacional, y que sea acatada por toda la administración aduanera. La resolución que adopte el "ESPECIALISTA DE ADUANAS", tiene alcance dentro del territorio asignado administrativamente a la "INTENDENCIA DE ADUANA" que, como conocemos, es parte de la Superintendencia de Aduanas del Perú que cuenta con varios distritos en función de la distribución de competencia para brindar una mejor gestión tributaria, mayor eficiencia en la recaudación y facilidad del servicio de Aduanas.

Para nuestro comentario debemos resaltar que, el usuario debe presentar la DECLARACIÓN ÚNICA DE IMPORTACIÓN, propia de la tramitación regular para el ingreso e importación de una mercadería. Presentada ante la Intendencia de Aduana que corresponda, según el puerto de ingreso, cualquiera que sea, será sometida al trámite regular. Como parte de éste, antes de su desaduanización se someterá a consideración del ESPECIALISTA DE ADUANA que corresponda, quien concederá o negará el régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo. El alcance de esta Resolución no puede rebasar los límites territoriales asignados al distrito, dentro de los cuales ejerce su competencia administrativa.

En Colombia y Ecuador, se exige el mismo trámite regular para las Declaraciones de Importación, de cualquier mercancía, a cualquier régimen, sin embargo, se requiere adicionalmente que, para el régimen de Internación Temporal para Perfeccionamiento Activo, objeto de nuestro comentario, el usuario cuente con una autorización de carácter general, en atención de la exigencia prevista en el Convenio de Kyoto. Tal como hemos observado, en la legislación peruana no existe esta exigencia adicional. Es suficiente para la concesión del régimen, el trámite regular de la declaración única de importación.

<sup>6</sup> El Diario Oficial, El Peruano, p.178182 a 178197, correspondiente al número editado en la ciudad de Lima, 19 de Septiembre de 1999.

La posición peruana, si bien no se adhiere a la de Kyoto, es necesario reconocerle que contribuye sustancialmente a facilitar el manejo administrativo del régimen, al usuario no se le exige ninguna diligencia adicional. Es suficiente cumplir con los mismos trámites regulares que se prevén para una importación a consumo, aunque no puede desconocerse pequeñas variantes en los procesos. Esto implica ahorro de tiempo y de innumerables recursos apreciables que, en los procesos de exportación son sustanciales para brindar competitividad al sector productivo. Ventajas que son sustanciales para posicionarse adecuadamente de la percha internacional en donde se ofrecen, finalmente, nuestros productos.

### A.2.3.3.- COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

#### UNIÓN EUROPEA:

#### CÓDIGO ADUANERO COMUNITARIO

##### Sección 3

Régimen de suspensión y regímenes aduaneros económicos  
A. Disposiciones comunes a varios regímenes

##### Artículo 85

La posibilidad de acogerse a cualquier régimen aduanero económico estará supeditada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras.

/ Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario<sup>7</sup>

### B.- ELEMENTOS MATERIALES DEL DEPÓSITO INDUSTRIAL.-

#### B.1.- LEGISLACIÓN NACIONAL.-

Para efectos de nuestro comentario, hemos de entender como elementos materiales del Depósito Industrial, a todo aquello que esté de alguna manera, vinculado con los bienes corporales muebles o mercaderías que se importan bajo este régimen especial aduanero, y las obligaciones que se derivan de su utilización. Qué mercaderías puedo y debo importar bajo este régimen y qué puedo y debo de hacer con ellas mientras permanecen en el territorio nacional?

Los regímenes aduaneros especiales son figuras jurídicas diseñadas con el propósito de atender determinadas necesidades de ciertos sectores, usuarios del comercio exterior, por ello para aprehender el contenido y alcance del Depósito Industrial es necesario tener presente que fue creado para servir al sector industrial del país. Entre sus componentes debe contar con los elementos, en el presente caso materiales, que le permitan responder a las expectativas y necesidades del segmento económico al que está supuesto atender.

En atención al propósito que lo anima, es que entre los elementos materiales se han incluido, aquellos que sirven sustancialmente al sector industrial, tales como materias primas y semielaborados que sean utilizados como insumos en sus procesos de transformación para la elaboración de artículos que sean utilizados exclusivamente para la exportación. Con este claro propósito, la primera disposición que dio vida jurídica al Depósito Industrial en el años de 1978 señalaba lo siguiente:

Ley Orgánica de Aduanas promulgada en el Registro Oficial #601, del 6 de Junio de 1978.

PRIMERA PARTE  
TÍTULO III  
CAPÍTULO IV  
SECCIÓN II

#### DE LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES

Art. 99.- Naturaleza.- Las empresas industriales que gocen de los beneficios de las leyes de Fomento, siempre que cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento y previa autorización del Ministerio de Finanzas; podrán almacenar en bodegas especiales a su cargo, bajo control aduanero, **INSUMOS IMPORTADOS PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN.**

El Ministro de Finanzas, cuando existan fundadas razones para ello, podrá autorizar otro destino a los insumos importados o de los productos industrializados en que se los ha utilizado, previo el cumplimiento de las formalidades que para el caso se establece en el Reglamento y al pago de los derechos respectivos.

La norma citada señalaba con mucha claridad que las únicas mercaderías que podían importarse bajo el régimen especial aduanero del Depósito Industrial, eran aquellas consideradas como

<sup>7</sup> Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L302, del 19 de octubre de 1992.

insumos; sin embargo, no brindaba una definición de lo que debía de entenderse como tales insumos. Esta mención, de nuestra parte, no implica que estemos requiriendo tal definición, puesto que coincidimos con la posición abundante de la doctrina que estima que las leyes económicas, entre otras, no deben ocuparse de tales menesteres, por cuanto la práctica, la casuística y la evolución dinámica de sus abundantes relaciones superan con mucha facilidad, en muy poco tiempo, los linderos de las normas que, en principio han aprehendido los conceptos que en el momento de su vigencia existían.

El término insumo tiene un contenido técnico y económico que, permite con mucha facilidad colegir que implica a todo elemento que sirva para la producción de bienes que, finalmente, serán exportados. De tal suerte que, se consideraban incluidos dentro de la esfera de su alcance a las materias primas, productos semielaborados, y además a todo cuanto producto sirva para la producción de bienes de exportación. Esta última parte, respecto del alcance del lindero del término insumo, siempre fue posible extenderlo un poco más o menos, así hubieron los conservadores quienes sostenían, con mucho criterio y razón que, debía de incluirse los envases, envolturas, etc. necesarios para la presentación, transportación o manipulación del producto final a exportarse. También hubieron corrientes con mayor sagacidad que sostuvieron que, las maquinarias necesarias para la producción de tales productos también son insumos y por tanto, han de considerarse como tales para su importación a través del régimen de Depósito Industrial. Bajo este criterio en años recientes pudimos observar el caso de una empresa que importó a Depósito Industrial un montacargas, puesto que era necesario para la producción de bienes destinados a la exportación. A nuestro criterio, esta última interpretación, da lugar a que aniden innumerables dudas y serios cuestionamientos, que ubican esta posición en un extremo que dificulta enormemente su fácil aceptación. Esta falta de aceptación parece ser una posición compartida, puesto que el caso del montacargas mencionado, dio lugar al inicio de un juicio penal aduanero.

El reglamento de la norma citada brindaba algunos elementos adicionales, orientados a perfilar el alcance de las mercancías que pueden importarse bajo este régimen especial aduanero.

Decreto #419  
Lcdo. Juan Reyna Santacruz  
Ministro de Finanzas y Crédito Público  
REGLAMENTO GENERAL DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO III  
REGÍMENES ESPECIALES

CAPÍTULO IV  
DEPÓSITOS ADUANEROS  
SECCIÓN TERCERA  
DEPÓSITOS INDUSTRIALES

Art. 417.- Bajo este régimen, únicamente, podrán admitirse MATERIAS PRIMAS y artículos SEMIELABORADOS, que constituyan INSUMOS para INCORPORARSE en artículos destinados a la exportación.

Art. 421.- Las mercaderías admitidas a este régimen deberán ser obligatoriamente, almacenadas en bodegas independientes destinadas exclusivamente a este fin hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de llegada a territorio nacional, deberán ser PROCESADAS, TRANSFORMADAS O INCORPORADAS a artículos terminados y estos a su vez EXPORTADOS.

El Ministro de Finanzas podrá prorrogar el plazo antedicho, por noventa días adicionales, cuando la solicitud sea presentada con anterioridad al vencimiento del plazo original y se justifique alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.- Dificultad de comercialización en el mercado internacional del producto final;
- 2.- Imposibilidad de ser exportadas oportunamente, y,
- 3.- Casos fortuitos o fuerza mayor. (R.O. #691 -16/10/78).

Estas disposiciones reglamentarias, definitivamente, agregaban criterios adicionales que, permitieron definir con mayor claridad los linderos de la esfera de alcance de los elementos materiales que pueden importarse bajo este régimen. Según las normas citadas, los insumos debían de ser materias primas y semielaborados, lo cual permitía descartar la posibilidad de incluir cualquier tipo de activos fijos, tales como maquinarias, accesorios y repuestos. Agrega, adicionalmente, debían incorporarse a los productos exportados, lo cual no impedía la posibilidad

de incluir dentro de los elementos materiales los envases, que siempre han sido motivo de fuertes cuestionamientos, puesto que, efectivamente, se incorporan al producto de exportación. Tal exigencia se cumplía con la caja de camarón, que no es parte del producto en sí mismo, pero se incorpora al producto de exportación, caso contrario, no podría manipularse, transportarse, ni mucho menos presentarse en percha para una adecuada comercialización. De tal manera que, este es un caso de incorporación plena, a los que se refiere la norma, y estamos hablando de un envase.

El artículo 421, que también lo hemos citado, agrega componentes que hasta ahora no habían aparecido. Dispone de manera imperativa que, las mercaderías admitidas a este régimen obligatoriamente deberán ser procesadas, transformadas o incorporadas. La opción de su incorporación al artículo de exportación ya no es la única alternativa, tal como lo establecía la norma que comentamos anteriormente, sino que, además, menciona otras dos: procesadas o transformadas. Siguen siendo alternativas, cualquiera de las tres opciones son válidas. Ninguna de las tres tiene preeminencia, el usuario podría escoger a su buen criterio y conveniencia, la que mas se ajuste a sus necesidades; sin embargo, estos criterios con el paso del tiempo, han evolucionado y en la legislación posterior cambian sustancialmente. Limitan estas opciones a una sola, la transformación.

Esta normatividad y los criterios puntualizados permanecen vigentes hasta el año de 1994, en que se produce una profunda reforma a la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento. Efectivamente, el diez de Marzo de 1994 se publica en el Registro Oficial #396, la nueva Ley Orgánica de Aduanas y unos meses después el nuevo Reglamento que traen conceptos renovados y permiten un refrescamiento de esta legislación. La materia objeto de nuestro comentario, también es afectada sustancialmente, lo pasamos a detallar.

En la legislación anterior el Depósito Industrial fue tratado en una sección aparte, las normas que lo regulaban estaban dispuestas en un acápite exclusivo para esta figura jurídica. Desde 1994 se encuentra refundido en una misma "sección" denominada el Depósito Aduanero y comparte sus normas, con el Depósito Comercial Público y Privado, tanto en la ley como en el reglamento, de tal manera que, las mismas normas resultan aplicables en lo que corresponda a cada figura jurídica, lo cual ha producido más de una confusión no solo a la administración, sino también a los usuarios. En las normas que citaremos a continuación, para elaborar nuestros comentarios, encontraremos que se trata del Depósito Aduanero en términos generales, lo cual incluye a los Depósitos Comerciales Públicos y Privados, así como a los Depósitos Industriales. Las normas que se refieren a estos últimos son las de nuestro interés.

En cuanto a los elementos materiales hay cambios sustanciales. En la ley, se impone la obligación de que las mercaderías importadas bajo este régimen especial aduanero sean afectadas por un proceso de transformación, lo cual radicaliza con mucha fuerza el concepto de que esta figura jurídica está diseñada para atender al sector industrial. Se permite el ingreso solamente de aquellas mercaderías que servirán para alimentar los procesos de transformación propios del sector industrial. Toda mercadería admitida bajo este régimen tiene que ser afectada por un proceso de transformación. Este criterio no ha tenido la misma aceptación por parte de todos los usuarios del régimen, sobre todo de aquellos que fabrican determinados productos que requieren elementos adicionales para su manipulación, presentación o transporte. Un caso patético, resultan los fabricantes de alimentos de exportación que señalan con justa razón que, por ejemplo, una pulpa de fruta no podría ser ofrecida al mercado si no se lo hace cuando menos, en un envase adecuado. Que dicho sea de paso, permite su manipulación, transporte y presentación hasta el consumidor final.

Bajo el nuevo criterio de la legislación de 1994, este envase del ejemplo anterior, no podría servirse del régimen aduanero especial del Depósito Industrial, para su ingreso al país, puesto que no va a ser objeto de transformación. Pueden importarse bajo este régimen solamente aquellas mercaderías que serán sometidas a un proceso de transformación.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Decreto Ley No.04

Título V  
Regímenes Aduaneros

## II Regímenes Especiales

"Art. 29.- **Depósito Aduanero.**- Depósito aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercaderías permanecen almacenadas por un plazo determinado, en lugares autorizados y bajo control de la aduana, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: comerciales e industriales.

En los depósitos comerciales las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas sin transformación alguna.

### **EN LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES LAS MERCANCÍAS DE PROPIEDAD DEL CONCESIONARIO, SE ALMACENAN PARA SU TRANSFORMACION.**

Podrán ser concesionarias de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador" (R.O. #396 :10/03/94).-

En la legislación anterior, en el reglamento se mencionaba la exigencia de procesar, transformar o incorporar las mercaderías importadas bajo el régimen de Depósito Industrial, a los artículos terminados destinados a la exportación. Se brindaban tres alternativas excluyentes entre sí. Podía ser una cualquiera de ellas. En la nueva legislación, la norma citada es imperativa, manda que las mercaderías sean transformadas.

El Reglamento de la Ley de 1994, entró en vigencia en poco tiempo, el 10 de junio de 1994, con su publicación en el Registro Oficial #459, y por su jerarquía jurídica no podía contener normas que alteren, amplíen o interpreten el contenido de ley que estaba destinado a implementar. Como no podía ser de otra manera, ratificó el contenido y los criterios de la norma superior, la ley de 1994.

REGLAMENTO GENERAL DE LA LEY ORGÁNICA DE  
ADUANAS  
DECRETO No.1822  
Sixto A. Durán-Ballén C.  
Presidente Constitucional de la República  
TÍTULO CUARTO  
REGÍMENES ADUANEROS  
CAPÍTULO III  
REGÍMENES ESPECIALES  
Subcapítulo IV  
DEPÓSITO ADUANERO

Art.93.- **MERCANCÍAS ADMISIBLES.**- Podrán ingresar a depósito aduanero comerciales o industriales, cualquier clase de mercancías, incluso las de prohibida importación o sujetas a cualquier otro tipo de restricción, las que en todo caso se someterán a los requerimientos específicos que se determinen en el correspondiente contrato de concesión.

Las mercancías nacionales o nacionalizadas de prohibida exportación, no podrán acogerse a este régimen.

**En los depósitos industriales, se admitirán MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMIELABORADOS E INSUMOS compatibles con la actividad del concesionario, importados para la producción de mercancías destinadas a la exportación.**- (R.O. 2do. S #459:10 jun-94).-

Permite el ingreso, bajo este régimen especial aduanero, de materias primas, productos semielaborados e insumos, sin agregar limitante alguna; sin embargo, no podemos dejar de mencionar que esto debe entenderse dentro del marco general delineado por la ley, que impone que estos sean sometidos a un proceso de transformación. Si bien el reglamento no señala exigencia alguna, el concepto que este abrigue, no puede escapar de la esfera determinada por la ley. El marco jurídico impuesto por la ley lo cubre. Por tanto, se pueden importar materias primas, semielaborado e insumos que, deben ser sometidos a procesos de transformación.

De tal manera que, podemos coleccionar con cierta facilidad que, todas las materias primas, semielaborados o insumos que se importen bajo el régimen especial aduanero del Depósito Industrial, deberán ser sometidos a un proceso de transformación. Aquellos que no puedan ser sometidos a dicho proceso de transformación, simplemente no podrán servirse de este régimen especial aduanero. La normatividad vigente ofrece a los usuarios más de una docena de regímenes especiales que podrían adaptarse a sus necesidades específicas, y por tanto, bien podrían encontrar el adecuado a sus circunstancias.

Coincido con la apreciación de muchos usuarios que, esta lectura resulta altamente restrictiva y excluye de la posibilidad de servirse del régimen, a una cantidad enorme de mercaderías necesarias para los procesos productivos, utilizadas por el sector industrial y que no resultan indispensables exclusivamente, para los procesos de transformación, pero si son necesarias para concluir los procesos industriales. La cantidad de otros insumos, que no intervienen en los procesos de transformación, pero que si son necesarios para concluir las cadenas de procesos industriales, son enormes. Entre estos los que han despertado mayor conflictividad son los envases industriales, que efectivamente no son sometidos a ningún proceso de transformación; sin embargo, debemos admitir también que, no es posible concluir la cadena de industrialización si no se sirve de un envase que, permita la manipulación del producto, su transportación y menos, su presentación en el mercado consumidor. Esto resulta elocuente cuando nos referimos a productos alimenticios. Si concluimos un proceso industrial de producción de pulpa de fruta, no es posible su manipuleo sin un envase, menos su transportación, ni tampoco su comercialización.

Lamentablemente, la ley es clara, exige que las mercaderías que ingresen bajo el régimen de Depósito Industrial sean sometidas a un proceso de transformación. Las que no serán afectadas por este proceso de transformación no pueden acogerse a los beneficios que brinda este régimen y por tanto, deben someterse a cualquier otro régimen aduanero para su importación.

Como es de conocimiento general, en el año de 1998 se produjo una reforma integral de la Ley Orgánica de Aduanas, cuya innovación sustancial, fue de carácter administrativo por la creación de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE). El resto de la normatividad, salvo contadas excepciones, conservó los criterios previstos en la legislación de 1994, lo cual lo podremos revisar a continuación.

#### LEY No. 99

#### CONGRESO NACIONAL

#### EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

#### LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

#### CAPÍTULO VI REGÍMENES ADUANEROS

#### II. REGÍMENES ESPECIALES

"Art. 60.- **Depósito Aduanero.**- Depósito Aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares autorizados y bajo control de la administración aduanera, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: comerciales, públicos o privados, e industriales.

En los depósitos comerciales, las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas, sin transformación alguna.

**EN LOS DEPÓSITOS INDUSTRIALES, LAS MERCANCÍAS DE PROPIEDAD DEL CONCESIONARIO, SE ALMACENAN PARA SU TRANSFORMACION.**

Podrán ser concesionarios de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador ( R.O. # 359 del 18 de julio de 1998).-

La nueva legislación no trae diferencia alguna respecto de la anterior, sobre esta materia, por tanto los conceptos y criterios aplicables a aquella se mantienen vigentes. En lo sustancial, cabe destacar que las mercaderías que ingresen al régimen aduanero objeto de nuestro comentario, deben ser susceptibles de someterse a un proceso de transformación. No es optativo, es imperativo. Tienen que ser sometidas a un proceso de transformación.

Al igual que la legislación anterior, no se define lo que debe concebirse como un proceso de transformación, por tanto, para determinar su alcance puntualizamos lo siguiente.

CÓDIGO CIVIL (TÍTULO PRELIMINAR).

## Interpretación de la Ley

Art. 18.- Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes:

2a.- Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero **cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal;**

3a.- Las **palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte,** a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso;

4a.- El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto;

**TRANSFORMACIÓN:** (Del lat. transformāō, -ōnis). f. acción y efecto de transformar...

**TRANSFORMAR:** (Del lat. Transformare). Tr. Hacer cambiar de forma a algo o a alguien. U.t.c. prnl. - ll 2. Transmutar algo en otra cosa. U.t.c. prnl.- ll<sup>8</sup>.

La Ley de Fomento Industrial, que por supuesto ya no se encuentra vigente, sin embargo, sirvió para aplicar el esquema de desarrollo de mayor envergadura en el país en los últimos 50 años: el de sustitución de importaciones, traía conceptos válidos sobre esta materia y que bien podrían servir, para orientar criterios. El término transformación para este cuerpo legal era de especial interés, tanto así, que aquellas empresas que encuadraron su actividad dentro de la esfera de su alcance pudieran acogerse a todos los significativos beneficios que prescribió, caso contrario se excluían, por ello su especial preocupación por elaborar un perfil muy definido de lo que debe entenderse por "transformación". Para ser considerado un industrial debía dedicarse a actividades de transformación y de allí se derivaba la posibilidad de servirse de los beneficios contemplados en esta ley. Señalaba que, los procesos de transformación podían ser de fondo o de forma.

Los procesos de transformación de fondo, implicaban la utilización de tecnología y procesos industriales que permitían obtener productos finales que, sustancialmente eran distintos en su esencia, a los productos que inicialmente sirvieron de base para su elaboración. Así, la percepción general, resultaba que tales procesos se entendían como aquellos en que un industrial debía de servirse de su capacidad instalada, su tecnología y su técnica de procesos para cambiar las materias primas y al final, lograr un producto nuevo. Distinto al de las materias primas. Sustancialmente diferente. Como cuando al inicio de una línea de producción industrial se vierte sobre la tolva de una inyectora, chips de poliéster, que es la materia prima, y al final logramos un bidón plástico de 200 litros. El producto final es sustancialmente distinto de las materias primas que sirvieron para su elaboración. O, cuando se pone leche al inicio de una línea de producción y al final se obtiene un helado de chocolate. El producto final, no solo que tiene un sustancial valor agregado, sino que es consecuencia indiscutida de un proceso industrial que implica capacidad instalada, tecnología, procesos, etc.

Los procesos de transformación de forma, previstos por la antigua Ley de Fomento Industrial, eran aquellos en que el producto final era consecuencia de un escaso proceso de elaboración. Como cuando se elaboran bicicletas después de haber importado todas las piezas, y con pocas herramientas y algo de voluntad, se obtiene el producto final. Existe un cambio, una "transformación", antes eran piezas sueltas, luego del playo y el desarmador, resulta una bicicleta. Es lo que, en el argot popular se denominó la "falsa industria" y que a decir verdad, no faltó durante todo el proceso en que se implementó el esquema de desarrollo conocido como "SUSTITUCIÓN DE IMPORTACIONES", cuyo motor fue la Ley de Fomento Industrial.

La Ley Orgánica de Aduanas no distingue y por tanto, ha de entenderse que admite que las mercaderías importadas bajo este régimen aduanero especial sean sometidas a cualquiera de estos procesos de transformación, de forma o de fondo. Criterio que es compartido con mucha claridad

<sup>8</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. 22<sup>ª</sup>.

por su Reglamento, que fue expedido con mucho retraso, a diferencia de lo ocurrido con la normatividad anterior. La Ley fue publicada en el Registro Oficial del 18 de Julio de 1998, y su Reglamento recién se promulga el 7 de Septiembre del 2000, esto es, algo más de dos años después.

#726  
Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA  
REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

Capítulo VI  
Regímenes Aduaneros

II Regímenes Especiales  
DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 88. - Clases de Depósitos Aduaneros.- Los depósitos aduaneros son: Comerciales e Industriales.  
El depósito comercial es privado cuando las mercancías depositadas son exclusivamente de propiedad del concesionario.  
El depósito comercial es público cuando las mercancías depositadas son de propiedad de terceros.  
**El depósito industrial almacena mercancías para TRANSFORMACIÓN** y es siempre privado (**R.O. #158 7/09/2000**).

A diferencia de lo previsto en el Reglamento anterior que fue derogado, en el actual, se incluye la exigencia expresa de aplicar y someter a las mercaderías ingresadas bajo el régimen de Depósito Industrial a un proceso de transformación. De tal manera que, esta exigencia en la actualidad resulta ineludible; tenemos presente que, en la normatividad anterior de igual jerarquía, esto es, en el Reglamento, no existía disposición alguna que exija al usuario del Depósito Industrial que aplique o someta a las mercancías a un proceso de transformación. Tal exigencia estuvo reservada para la ley. En la normatividad actual, este requerimiento se encuentra presente tanto en la Ley Orgánica de Aduanas como en su Reglamento. De tal manera que, a nuestro criterio resulta ineludible.

A pesar de lo anotado, consideramos necesario destacar, lo previsto en el artículo 95 del mismo reglamento referido.

REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Decreto Ejecutivo No. 726. RO/ 158 de 7 de Septiembre del 2000.  
Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

Decreta:  
Expedir el siguiente:  
REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE  
ADUANAS.

CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS

II REGÍMENES ESPECIALES

DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 95.- Mercancías admisibles.- Podrán ingresar a depósito comercial cualquier clase de mercancías, excepto las de prohibida importación.

En los depósitos industriales se admitirán **toda clase de** materias primas, productos semielaborados, **ENVASES** e insumos compatibles con la actividad del **beneficiario**, importados para la producción de mercancías.-

Tenemos presente que, en el Reglamento anterior existía una norma similar. Esta tiene algunos cambios, en el primer inciso se cambia totalmente el criterio, respecto de la posibilidad de ingresar al Depósito Comercial mercadería de prohibida importación, actualmente no es posible hacerlo. En el segundo inciso, que se refiere a nuestra materia, se efectúan algunos cambios de forma, podríamos afirmar sin mucho riesgo de equivocarnos, que se trata de cambios intrascendentes que revelan un total desconocimiento grosero de la materia. En la citada norma hemos subrayado los cambios. Se agrega la frase "toda clase de" para enfatizar que pueden ingresar las mercaderías previstas sin restricción alguna, sin embargo, esta no tiene otro alcance más que el señalado, un simple énfasis, puesto que sin esta, igualmente hubieran podido ingresar la mismas mercaderías. El otro cambio de forma, fue el sustituir la palabra concesionario por la de "beneficiario", que para efectos de transmitir el propósito que persigue la norma no tenemos observación alguna, resulta indiscutible que, tanto en el uno como en el otro caso, se refieren al usuario del régimen; sin

embargo, se pierde en precisión puesto que la ley lo denomina a este como concesionario y por tanto, consideramos como más acertado y apropiado denominarlo de la misma manera que la ley. No hay una razón, ni siquiera aparente, para denominarlo de una manera distinta. Fue un cambio innecesario, ocioso.

El cambio más importante que se introduce y que si es de fondo, que se encuentra muy resaltado en la norma que hemos citado, es el relacionado con las mercancías que pueden ingresar al amparo de este régimen especial aduanero. Se amplía la gama de mercancías a los envases, lo cual tiene el claro propósito de atender a un importante segmento del sector productivo exportador, que efectivamente, no tiene manera de concluir sus procesos industriales sin contar con los envases necesarios para el manipuleo, transporte y presentación de sus productos finales. Un fabricante de dextrosa (líquido), no puede concluir su procesos, básicamente la comercialización de sus productos, que en el presente caso se concretan en el exterior, si no cuenta con un envase adecuado que le permita su manipuleo. Su transportación debe soportar el rigor de una exportación y finalmente, su presentación ante el consumidor final. Estimamos que resulta innecesario abundar en argumentos para destacar la necesidad de los envases para todo el sector industrial y más aún, cuando se trata del segmento exportador, en donde la presentación es muy exigente por la altísima competencia del mercado internacional. Su necesidad es evidente. Es un elemento indispensable para concluir los procesos industriales.

Esta necesidad de envases se magnifica cuando nos referimos al sector industrial productor de alimentos o de productos de consumo humano, en general. Resulta inadmisibles una industria que produzca yogurt, sin un envase. Su comercialización, manipuleo, distribución y presentación no serían posible.

La necesidad de un envase para el sector industrial no admite cuestionamientos. Es indiscutida. Me permito hacer este acentuado énfasis, porque en más de una oportunidad me ha tocado discutir con valiosos representantes del sector industrial, respecto de este punto y en más de una ocasión, mis interlocutores se han esforzado acaloradamente por intentar centrar el debate en este punto, lo cual es incorrecto. El punto de divergencia no se encuentra en determinar la necesidad o no de los envases para el sector industrial, esta es indiscutida. Los envases son necesarios; sin embargo, lo relevante es analizar cual es el tratamiento, que nuestra normatividad le brinda a los mismos.

Si bien la norma objeto del presente comentario admite, sin lugar a dudas, que ingresen envases amparados en el régimen de Depósito Industrial y para ello justamente, se han hecho los torpes cambios que hemos mencionado, no podemos dejar de observar que esta es un norma de un cuerpo legal, que tiene algunas otras disposiciones. Si recordamos, el artículo 88, que se encuentra dentro de la misma sección y capítulo exige que, las mercancías que ingresen al Depósito Industrial sean sometidas a un proceso de transformación, lo cual como hemos indicado no ocurre ni puede ocurrir, con los envases.

El artículo 88 del reglamento, no hace otra cosa que repetir lo previsto de manera expresa, en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Aduanas, que también exige que las mercaderías que ingresan bajo este régimen especial sean sometidas a un proceso de transformación. Esta norma que tiene la jerarquía de ley, prevalece sin lugar a dudas, respecto de la contenida en el reglamento. Insistimos, en el marco normativo actual, estimamos es ineludible la obligación del usuario del Depósito Industrial de someter a las mercaderías a un proceso de transformación.

Resulta necesario un cambio a la ley y un tratamiento adecuado, tal como han previsto otros países. A continuación revisaremos la legislación internacional y abordaremos este tema. Es necesario que, permanezca en nuestra retina que el tratamiento que la legislación brinda a nuestro sector empresarial exportador constituye una fuerte limitante para que pueda servirse a plenitud de los elementos que le son indispensables para el desarrollo íntegro de sus actividades. Esta distorsión o falencia, como quiera llamársela, coloca a los exportadores ecuatorianos en una situación de desventaja frente al mismo sector de otros países con los que debe competir a diario. Genera una falta de competitividad de los productos ecuatorianos. No es una falta de competitividad generada de manera natural por razones propias del mercado, es lo que hemos llamado a lo largo de nuestro comentario, como razones de carácter artificial impropias del mercado. Son circunstancias generadas artificialmente por una normatividad que no se ajusta a las necesidades de la actividad económica. Parecería que la norma no calza con la actividad económica que pretende regular. Existe un divorcio entre el contenido de la letra de la norma jurídica y los hechos que pretende regular. Esta brecha, produce en las exportaciones ecuatorianas

una enorme falta de competitividad que la relegará del acceso a los mercados internacionales. Aunque parezca una tanto duro, provoca artificialmente una ventaja comparativa a favor de los competidores internacionales de nuestro país, sometiendo a nuestro sector exportador a condiciones adversas del mercado por razones que no son propias de este.

## B.2.- LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

La revisión de legislación internacional tiene muchas virtudes, entre las más destacadas, el recoger experiencias de otros países que por el rigor de sus vivencias se han visto más exigidos y obligados a afinar y pulir su normatividad para convivir en un mundo civilizado, cuyas relaciones resultan más frecuentes y por ello demandan cada vez, mayor imaginación, permanente innovación y una inagotable creatividad. Poder extraer estas experiencias, revitalizará el plexo jurídico vigente de cualquier país, y permitirá brindar a sus administrados normas eficientes, actualizadas y modernas que le permitan un desarrollo adecuado de sus actividades.

Como es de nuestro conocimiento, esta función la cumplen en materia aduanera un sin número de organizaciones internacionales, entre las más reconocidas como foro mundial de permanente discusión, debate y deliberación de experiencias se encuentra la Organización Mundial de Aduanas (OMA), la Organización Mundial de Comercio (OMC), etc.

En 1973 se acordó recoger estas experiencias para ser aplicadas a nivel mundial, en un documento que se lo denominó Convenio de KYOTO, en honor a la ciudad donde se celebró. Las premisas sustanciales para su elaboración fueron entre otras, la necesidad que el comercio internacional en materia aduanera tenga un mismo idioma. Que el exportador que se encuentra en la China, al otro lado del mundo, a pesar de las dificultades del idioma y la enorme distancia, pueda entenderse con facilidad con un importador ecuatoriano, en cuanto a los términos del comercio exterior. Si de las negociaciones se obtiene una ventaja comercial, que esta no se pierda por someterla a un tratamiento aduanero adverso o equivocado. Para ello es necesario que, las mismas figuras jurídicas aduaneras que existen en la China, se usen en el Ecuador y que sus componentes sean similares. Si para preservar esa ventaja comercial, debo someterla a un régimen especial aduanero, es necesario que el exportador de la China, conozca de su existencia, que su legislación lo prevea y que por supuesto, se trate de la misma figura jurídica que la prevista en la legislación ecuatoriana. Si en la legislación de los dos países esta misma figura jurídica, es tratada de manera uniforme, los dos actores, importador y exportador tendrán la certeza de lo que están haciendo. Podrán prever sus negociaciones y detalles de la relación comercial sin encarecerla, por cubrir imprevistos o excesos de seguridades o inconsistencias legales. Kyoto lo que pretende es que esto ocurra en el comercio exterior del mundo entero. Que todos prevean en sus legislaciones los mismos regímenes aduaneros y sepan a ciencia cierta los elementos que los componen y caracterizan. Las recientes reformas que se están introduciendo en el convenio de Kyoto, incluyen además los procedimientos aduaneros, lo cual permitirá una ventaja enorme y acortar distancias para lograr los propósitos de armonización y simplicidad que persigue como fin último, de su intervención en el comercio exterior.

### B.2.1.- KYOTO

El convenio de Kyoto, que es el marco de referencia internacional del que nos hemos servido, respecto del tema que comentamos señala lo siguiente:

CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES  
ADUANEROS  
ANEXO E-6  
ANEXO RELATIVO A LA ADMISIÓN TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO  
INTRODUCCIÓN  
DEFINICIONES

Para la aplicación del presente anexo, se entiende:

- a) por "admisión temporal para perfeccionamiento activo": el régimen aduanero que permite recibir dentro de un territorio aduanero, en suspensión de derechos e impuestos de importación, ciertas **mercancías** destinadas a ser reexportadas, en un período de tiempo determinado, **después de haber sufrido una transformación, una elaboración o una reparación;**
- c) por "productos compensadores": los productos obtenidos en el curso o como consecuencia de la transformación, de la elaboración o de la reparación de mercancías recibidas en admisión temporal para perfeccionamiento activo;

Sin embargo, los desperdicios procedentes de la elaboración o de la transformación de mercancías en admisión temporal para perfeccionamiento activo y que no son reexportados o tratados de manera que se les prive totalmente de valor comercial, pueden someterse al pago de los derechos e impuestos de importación.

Notas:

1) La legislación nacional puede prever que los desperdicios que presentan un cierto valor comercial serán gravados, bien según su clasificación arancelaria propia, o bien según la clasificación arancelaria de las mercancías de que proceden.

2) La legislación nacional puede prever que una franquicia de derechos e impuestos de importación se conceda a los desperdicios dentro del límite de ciertos porcentajes o cuando los desperdicios son irrecuperables o inutilizables.

#### 4. Norma

La admisión temporal para perfeccionamiento activo no quedará reservada a las mercancías que se importan directamente del extranjero, sino que se autorizará, igualmente, para las mercancías que son objeto de tránsito aduanero o que salen de un depósito de aduana, de un puerto franco o de una zona franca.

#### 5. Práctica recomendada

La admisión temporal para perfeccionamiento activo no debería denegarse por la única razón de que las mercancías a utilizar tengan un origen, una procedencia o un destino determinado.

Es preciso detenernos para hacer un comentario breve, pero necesario para destacar que, la citada norma determina que las mercancías que ingresan bajo este régimen especial deberán ser sometidas a un proceso de "transformación, elaboración o reparación", lo que implica que el usuario del régimen aplicará sobre estas un proceso de perfeccionamiento que, conforme a los criterios recogidos en este ordenamiento legal pueden ser cualquiera de los citados. Toda mercadería que ingresa bajo este régimen ha de ser sometida a un proceso de transformación, elaboración o reparación.

Como es ampliamente conocido, los procesos de transformación implican la participación intensiva de procesos, tecnología y maquinaria industrial. La elaboración es el mismo proceso de transformación pero con la intervención mayoritaria e intensa de procesos manuales y no a través de maquinaria industrial. La reparación se diferencia sustancialmente de los procesos anteriores en la medida que implica la idea de un mejoramiento. En todo caso lo importante es que, esta normatividad, impone al usuario la obligación de someter a la mercadería que ingresa bajo este régimen a un proceso, cualquiera de los mencionados anteriormente, y lograr al final un producto con un valor agregado. En la mayoría de los casos enumerados el producto final, denominado "compensador", será sustancialmente distinto de la materia prima o producto intermedio que sirvió de base o punto de partida.

Destacamos que, en esta enumeración no consta como proceso válido para atender los requerimientos de esta exigencia, la "incorporación". Recordemos que en la legislación nacional, en uno de sus reglamentos iniciales (Dct. #419, R.O. #691 -16/10/78), se admitió la incorporación de los productos importados bajo el régimen de Depósito Industrial, a los artículos destinados a la exportación, como un proceso válido para permitir el uso de este régimen especial aduanero. El convenio de Kyoto no admite la simple incorporación como un proceso válido para permitir servirse del régimen. Si tenemos presente que Kyoto entró en vigencia en el mundo en 1974, debemos admitir que nuestra legislación (1978) se separó sustancialmente de sus criterios. Posteriormente, en 1994 cuando se dictó la nueva legislación, esta vez si se incluyó la exigencia de "transformar" las mercancías que ingresan al Depósito Industrial y por tanto, nos alineamos con los criterios y exigencias de Kyoto. En 1998, en que se produjo la última reforma, se ratificaron los criterios anteriores y nos mantenemos en los lineamientos internacionales.

Debemos enfatizar que, la legislación internacional también está siendo renovada, el Convenio de Kyoto que anteriormente incluía solamente los regímenes aduaneros, sus elementos y demás detalles propios de estos, ahora pretende además normar los procedimientos y las operaciones aduaneras. De tal manera que, sus disposiciones en algunos casos han sido remozadas sustancialmente. En la materia objeto de nuestro comentario tenemos lo siguiente:

Marché 30  
B-1210 Bruselas

CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES  
ADUANEROS (NUEVA VERSIÓN) 1  
PROTOCOLO DE ENMIENDA AL CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y  
ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES ADUANEROS  
Anexo Especifico F

Capítulo 1  
Perfeccionamiento activo  
Definiciones

A los efectos del presente Capítulo se entenderá por:

"Perfeccionamiento activo", el régimen aduanero que permite recibir en un territorio aduanero, con suspensión del pago de los derechos y los impuestos a la importación, ciertas **mercancías destinadas a ser exportadas luego de haber sido sometidas a una transformación, elaboración o reparación**

12. Norma

Cuando las mercancías admitidas para perfeccionamiento activo deban sufrir una **elaboración o una transformación**, las autoridades competentes establecerán o aceptarán el porcentaje de rendimiento de la operación de perfeccionamiento basándose en las condiciones reales en las cuales se efectúe esta operación. El porcentaje de rendimiento se fijará precisando la especie, la calidad y la cantidad de los diferentes productos compensadores.

13. Práctica recomendada

Cuando las operaciones de perfeccionamiento activo:

- Reaigan sobre mercancías de características razonablemente constantes.
- Sean habitualmente realizadas bajo condiciones técnicas claramente definidas.
- Culminen con la obtención de productos compensadores de calidad constante.

Las autoridades competentes deberían fijar porcentajes globales de rendimiento aplicables a estas operaciones.

Tal como podemos observar, en cuanto a la materia objeto de nuestro comentario, no existe cambio alguno. Persisten los mismos criterios de tal manera que, los comentarios efectuados se aplican sin cambio alguno.

### B.2.2.- PERÚ

La legislación peruana se ha alineado constantemente con los criterios internacionales previstos por Kyoto y en esta ocasión, no tenemos una excepción. No se produce una separación de tales criterios pero si se incorpora una variante que le permite al empresariado peruano, obtener y disfrutar una ventaja nacida exclusivamente de la norma. No es una ventaja nacida de el mercado, sino extraña a este. Es una ventaja creada artificialmente en los ordenamientos jurídicos, que le permite al empresariado peruano posicionarse de mejor manera del mercado e intervenir en condiciones más favorables que sus competidores ecuatorianos. Tal como veremos a continuación la disposición que regula la materia, recoge totalmente los criterios internacionales:

**LEY GENERAL DE ADUANAS**

Fuente :Diario Oficial "El Peruano", del 19 de abril de 1996.

**DECRETO LEGISLATIVO N° 809**

**TÍTULO V**  
**REGÍMENES, OPERACIONES Y DESTINOS ADUANEROS**

**CAPÍTULO IV**  
**Regímenes Suspensivos**

**CAPÍTULO VI**  
**Regímenes de Perfeccionamiento**

**SECCIÓN I**  
**Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo**

Artículo 70°.- Es el Régimen Aduanero que permite el ingreso de ciertas mercancías extranjeras al territorio aduanero con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos que graven su importación, **para ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sufrido una transformación o elaboración, debiendo dichas mercancías estar materialmente INCORPORADAS en el producto exportado.**

Asimismo, podrán someterse a este Régimen aquellas mercancías que se utilicen directamente en el proceso de producción, tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores, que se consumen durante dicho proceso.

Están comprendidos en este régimen los procesos de maquila

Menciona los mismos elementos que Kyoto, la necesidad de someter a las mercaderías a un proceso de transformación o elaboración (solamente falta reparación). No podemos dejar de mencionar que en la legislación ecuatoriana vigente, solamente se menciona la transformación (falta elaboración y reparación). A renglón seguido señala que, estas deben incorporarse al producto exportado, lo que consideramos abre la puerta para hacer una importante distinción con las normas que hemos comentado.

Al mencionar la posibilidad de incorporarse las mercaderías al producto de exportación se aplica como si este, por si mismo, fuera un proceso similar o de las mismas características que la transformación, elaboración o reparación a los que se refiere Kyoto. En la legislación peruana que se refiere solamente a los procesos de transformación o elaboración se considera a la incorporación como un proceso de las mismas características. Las mercaderías afectadas por un proceso de transformación o elaboración cumplen con la exigencias requeridas por el régimen aduanero previsto en la legislación peruana. Igual cosa ocurre cuando se las somete al proceso de incorporación al producto de exportación, también cumplen con las exigencias requeridas por el régimen aduanero previsto en la legislación peruana. La incorporación tiene el mismo tratamiento que los otros procesos de transformación o elaboración.

De la sola lectura de la ley no parece quedar muy clara esta interpretación, es más quedan algunas dudas que posteriormente ampliaremos, pero siguiendo en línea con dicho criterio, se refuerza con lo previsto en el Reglamento, en donde se disipa cualquier duda que pudiera existir al respecto:

DECRETO SUPREMO N° 121-96-EF, DEL 23 DE DICIEMBRE DE 1996,  
MEDIANTE EL CUAL SE APRUEBA EL TEXTO DEL  
REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS  
EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA ALBERTO FUJIMORI  
FUJIMORI  
Presidente Constitucional de la República

**TÍTULO II**  
**DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ADUANERO**

**CAPÍTULO IV**  
**Regímenes Suspensivos**

**CAPÍTULO VI**  
**Regímenes de Perfeccionamiento**

**SECCIÓN I**

## Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo

Artículo 120°.- Podrán ser objeto de admisión temporal **las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas MATERIALMENTE INCORPORADOS EN EL PRODUCTO EXPORTADO**, incluyéndose aquellas mercancías que son absorbidas por el producto a exportar en el proceso de producción. Asimismo, podrán ser objeto de admisión temporal mercancías tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores que se utilizan en el proceso de producción que se consumen al ser utilizados para obtener el producto exportado.

No podrán ser objeto de admisión temporal las mercancías que intervengan en el proceso productivo de manera auxiliar, tales como lubricantes, combustibles o cualquier otra fuente energética, cuando su función sea la de generar calor o energía, los repuestos, útiles de recambio, **por cuanto no están materialmente incorporados en el producto final y no son utilizados directamente en la obtención del producto a exportar.**

De la lectura de la norma reglamentaria no existe la menor duda que, es suficiente el proceso de incorporación de las mercaderías al producto exportado para que el usuario cumpla con las exigencias propias del régimen. Con esta disposición y la claridad de su redacción es suficiente para disipar cualquier duda respecto de las obligaciones que tiene el usuario para atender las exigencias del régimen. Tenemos muy presente que la ley de aduanas del Perú, no admite de manera directa la posibilidad de incorporar las mercaderías al producto de exportación, sino que de manera muy clara exige que previamente sean sometidas a un proceso de transformación o elaboración. Como un segundo proceso, después de haber sido afectadas por el de transformación o elaboración, deben incorporarse materialmente al producto de exportación. La mejor interpretación podría admitir que tales mercaderías se encuentren incorporadas al producto final, como consecuencia de haber sido afectadas por un proceso de transformación o elaboración. En definitiva, en ninguno de las interpretaciones admisibles del texto de la norma legal cabe la posibilidad de descartar los procesos de transformación o elaboración, que recordado sea de paso son las exigencias de Kyoto; sin embargo, debemos reconocer que el texto del reglamento que acabamos de citar no comparte nuestro criterio. El Reglamento general de la ley de aduanas del Perú, descarta la exigencia de la transformación y elaboración, y se limita a exigir a los usuarios del régimen solamente, que las mercaderías sean materialmente incorporadas en el producto de exportación.

Tenemos claro que, el reglamento no reforma la ley, bajo ningún concepto, por tanto, formalmente cumple con Kyoto y se mantiene en sus lineamientos, pero en la práctica la norma reglamentaria permite una operación que escapa del contexto, y el efecto obligado es que su sector empresarial exportador se posiciona mejor del mercado. Obtiene una ventaja competitiva mayor que aquellos que no disfrutaban de tal posibilidad.

Para graficar lo mencionado, permítanme puntualizar que, un empresario peruano bien podría servirse de este régimen para importar a su país, envases que por supuesto, servirán para manipular, transportar, etc. productos de exportación. Al momento que el producto de exportación sea introducido en el envase, se producirá materialmente su incorporación y finalmente, los dos serán reexportados. De esta manera se habría cumplido las exigencias del régimen. Es necesario tener presente que, ese envase no ha sido afectado por proceso alguno de transformación o elaboración, con lo cual no se habría cumplido con lo dispuesto por la ley y Kyoto.

El empresariado ecuatoriano no tiene esta facilidad, su normatividad no le permite esta posibilidad y por tanto, se encuentra en desventaja con relación a sus pares peruanos.

### B.2.3.- VENEZUELA

La legislación venezolana al igual que la nuestra, trae conceptos que la separan en alguna medida de la legislación internacional. En el capítulo correspondiente a los regímenes especiales y de manera concreta, a los de perfeccionamiento activo, motivo de nuestros comentarios, no les dedica de manera expresa una disposición específica orientada a perfilar sus elementos esenciales, sino que de manera genérica se refiere a las "destinaciones suspensivas". Ha de entenderse que dentro de este concepto se cuentan todos los regímenes especiales de carácter suspensivo, entre los que se incluyen los que conocemos en Ecuador como Depósitos Industriales y que en la legislación internacional se denominan de Perfeccionamiento Activo. Esta generalización no permite que la norma tenga la precisión necesaria para perfilar con minuciosidad los elementos jurídicos y económicos necesarios para su adecuado análisis. La misma legislación reconoce tal insuficiencia y en alguna parte, señala que en el reglamento se determinarán los alcances definitivos de esta norma.

SG/di 140  
18 de enero de 1999

VENEZUELA:  
LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO V  
DE LOS RÉGIMENES DE LIBERACIÓN Y SUSPENSIÓN

CAPÍTULO I  
DE LAS LIBERACIONES DE GRAVÁMENES

**Artículo 94.-** El Reglamento establecerá las normas complementarias a las disposiciones que anteceden.

CAPÍTULO II  
DE LAS DESTINACIONES SUSPENSIVAS

**Artículo 95.-** El Ministerio de Hacienda podrá autorizar la admisión o exportación temporal de mercancías con fines determinados y a condición de que sean luego reexpedidas o reintroducidas, según el caso, dentro del término que señale el Reglamento. Dichas mercancías deberán ser susceptibles de individualización o identificación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

**Artículo 96.-** Las mercancías a que se refiere el artículo anterior podrán ser objeto de **transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o CUALQUIER otro tipo de perfeccionamiento**, salvo disposición en contrario y bajo las condiciones que señale el Ministerio de Hacienda. Si se tratare de mercancías exportadas temporalmente, su reintroducción estará sujeta a las obligaciones ordinarias de importación que sean aplicables en lo que respecta al valor agregado en el exterior por perfeccionamiento pasivo.

El Ministerio de Hacienda podrá, cuando las circunstancias así lo justifiquen, exigir la cancelación de los derechos correspondientes a la depreciación sufrida entre la fecha del ingreso y la de reexportación de determinadas mercancías de admisión temporal

A pesar de la amplitud de la norma, puesto que se refiere a todos los regímenes suspensivos de pago de impuestos, se pueden rescatar varios elementos que nos permitirán delinear algunas de las características esenciales del régimen venezolano. Las mercancías que ingresan bajo este régimen, al igual que todas las legislaciones que hemos comentado hasta ahora, deben someterse a algún proceso de perfeccionamiento. En el presente caso deben ser sometidas a procesos de transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o cualquier otro tipo de perfeccionamiento, listado de posibilidades que cuantitativamente resulta mucho más amplio y generoso que el previsto en nuestra legislación, que como hemos visto oportunamente, se limita a la transformación. Kyoto señala que estos procesos pueden ser tres, transformación, elaboración o reparación, de tal manera que, la legislación venezolana es mucho más amplia y generosa que la norma internacional.

Cualitativamente, debemos también admitir que, resulta menos exigente que todas las disposiciones que hemos comentado. Incluye en el abanico de procesos admitidos, la combinación, mezcla y rehabilitación que, en las demás normas no están previstas, pero que adicionalmente me producen la percepción de ser procesos más sencillos. No dispongo de la experticia suficiente, ni tampoco es el propósito de este comentario hacer un análisis cualitativo profundo de estos procesos, pero sí debo mencionar de paso que, resulta evidente que son menos rigurosos y exigentes, que los que hemos visto hasta ahora. El escenario se completa cuando observamos que finalmente, admite cualquier otro tipo de perfeccionamiento, en una franca revelación que la intención del legislador no es la exigir rigurosamente la aplicación de un proceso de tipo industrial o manual profundo, ni siquiera mediano, basta con cualquiera. El elemento cualitativo no resulta trascendente para esta norma.

Tal como habíamos señalado, la generalidad de esta disposición obliga al reglamento a formular ciertas precisiones, que le son propias del régimen de perfeccionamiento activo, que es uno de los varios regímenes de carácter suspensivo que existen.

**RAFAEL CALDERA**

Presidente de la República  
En uso de la facultad que le confiere el ordinal 10º del artículo 190 de la Constitución, en Consejo de Ministros,

DECRETA

el siguiente

REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS SOBRE LOS REGÍMENES DE LIBERACIÓN,  
SUSPENSIÓN Y OTROS  
REGÍMENES ADUANEROS ESPECIALES

TÍTULO I

De las Liberaciones de Gravámenes

TÍTULO II

De los Regímenes de Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales de los Capítulos II Y III del presente Título

CAPÍTULO III

Del Tráfico de Perfeccionamiento

SECCIÓN I

Disposiciones Comunes

**Artículo 42:** A los efectos de este Capítulo se entenderá por mercancía, todos **aqueellos insumos, materias primas, partes o piezas que sean necesarios en el proceso productivo,** aunque se **consuman sin incorporarse al producto reexpedido,** exportado o reintroducido, y siempre que pueda determinarse su cantidad. se exceptúan los lubricantes y combustibles.

SECCIÓN II

De la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo

**Artículo 46:** A los efectos del artículo 94 de la Ley Orgánica de Aduanas, se entiende por admisión temporal para perfeccionamiento activo, el régimen mediante el cual se introducen al territorio aduanero nacional **insumos, materias primas, partes o piezas** de origen extranjero, con suspensión de los impuestos aplicables a la importación, para ser reexpedidas después de haber sufrido **transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje.**

En cuanto a las mercaderías admitidas bajo el régimen existe una diferencia, con la legislación nacional, mientras en esta se habla de materias primas, insumos y semielaborados, en la legislación venezolana se mencionan y repiten las dos primeras. No se mencionan los semielaborados, lo cual bien podría abonar al criterio que tal inclusión constituye un abundamiento innecesario en nuestro ordenamiento legal, al mencionar como lo hace la legislación venezolana solamente a las dos primeras, se entienden incluidos los semielaborados. Dentro del término insumos se encuentran subsumidos los semielaborados, por tanto su enumeración expresa resulta innecesaria. Resulta necesaria esta aclaración, para evitar colegir que nuestra legislación es más amplia o generosa que la venezolana, lo cual es incorrecto. La enumeración de las mercaderías admitidas bajo este régimen no para allí, continúa señalando que también se admiten partes o piezas que sean necesarias en el proceso productivo. Detalle que no existe en nuestra legislación, pero debemos admitir que por ello no se excluyen de la posibilidad de servirse del régimen, bajo el amplísimo contenido de los términos insumos y semielaborados, bajo los cuales pueden ampararse, sin inconveniente alguno, en nuestra opinión. En cuanto a las mercaderías que pueden ingresar bajo este régimen suspensivo, tenemos similitud de tratamiento entre las legislaciones de estos dos países. No existe ventaja del uno respecto del otro.

No podemos decir lo mismo en cuanto al tratamiento que debe someterse dicha mercadería, reiteramos lo señalado en líneas anteriores respecto de la rigidez de la legislación ecuatoriana, al exigir la transformación de tales mercaderías. La norma internacional, admite otras posibilidades, reparación y elaboración. Venezuela es mucho más generosa, agrega la combinación, mezcla, rehabilitación o cualquier otro tipo de perfeccionamiento, tal como lo comentamos con detalle anteriormente, lo cual no solo brinda una ventaja cuantitativa respecto de las opciones disponibles sino también una ventaja cualitativa respecto de la profundidad del proceso exigido para atender los requerimientos del régimen.

Ventaja competitiva que le permite al empresariado venezolano disponer de mejores elementos y herramientas que le facilitan posicionarse del mercado internacional. Ventajas que no son propias del mercado sino artificiales. Desde la óptica del empresariado ecuatoriano estas son desventajas creadas por una legislación indiferente a los problemas propios del sector exportador. Al no actualizarse nuestra normatividad mantiene esquemas atrasados y somete a sus administrados a prácticas y operaciones desventajosas que los aleja más de los mercados internacionales. Las ventajas para unos son desventajas para otros, son dos caras de una misma moneda.

## **C.- ELEMENTOS JURÍDICOS DEL DEPÓSITO INDUSTRIAL**

El Depósito Industrial es un régimen aduanero especial que tiene elementos jurídicos propios que, en su conjunto, le permiten a los usuarios disfrutar de la posibilidad de importar mercaderías bajo su amparo, sin el pago o desembolso ordinario de los impuestos que deben efectuarse por tal concepto. El sujeto activo de la obligación tributaria deja de percibir tales ingresos, con el fin de estimular al sector empresarial que se sirve de este régimen. El sacrificio fiscal tiene el propósito de incentivar el sector industrial exportador. Su diseño obedece a la política fiscal que el gobierno implemente.

En esta ocasión nuestros comentarios están orientados a extraer sus elementos jurídicos y tratar de agotar su análisis para una mejor comprensión de su naturaleza y alcance. Debemos iniciar esta tarea mirando su entorno de manera genérica para luego ir a su especificidad que le brinda las características que le son propias de su identidad.

### **C.1.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

#### **C.1.1.- FUENTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Es ampliamente conocido que, las fuentes de las obligaciones previstas en nuestra legislación civil señalan que estas pueden ser la voluntad de las partes, un hecho voluntario de una persona que se obliga, los delitos o cuasidelitos y la ley. Hay muchos autores, que han contribuido de manera tan clara a brindar explicaciones que fluyen de manera extraordinaria, como en el presente caso, Rene Abeliuk M que señala que, la teoría clásica era la vigente a la dictación del Código Francés, distinguiéndose de acuerdo a lo dicho, cinco fuentes de las obligaciones, en que quedaban incluidos y agrupados todos los hechos susceptibles de generarlas:

“1.-El contrato, la más fecunda de todas ellas, y que habitualmente se define como la convención generadora de obligaciones, esto es, un acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor que da nacimiento a la obligación.

2.-El cuasicontrato, una de las figuras más discutidas hoy en día, y que se describe como el hecho voluntario, lícito y no convencional que genera obligaciones.

3.-El delito civil, esto es, el acto doloso e intencional que causa daño.

4.-El cuasidelito civil, que es el acto culposo que causa daño.

Como puede apreciarse la diferencia entre delitos y cuasidelitos estriba en que en el primero hay dolo de parte del autor, o sea intención de causar daño, y en el segundo una culpa, negligencia o imprudencia, que produce el mismo efecto: un daño a la víctima. La obligación que generan ambos es la misma, de indemnizar los perjuicios causados y como no tienen otra diferencia que la distinta actitud del autor, se les refunde actualmente en una sola fuente de obligación: la responsabilidad extracontractual, o actos o hechos ilícitos, como se hace también en este libro, y

5.-La ley que suele ser la fuente mediata, directa, de las obligaciones, sin que de parte del acreedor o del obligado se haya efectuado acto alguno que provoque el nacimiento de la obligación; así ocurre en la obligación alimenticia”<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> ABELIUK MANASEVICH, René, *Las Obligaciones*, Ed. 2ª, Ediar Editores Ltda., 1983, p. 68.

Nuestro Código Civil recoge tal clasificación en la norma que citamos textualmente a continuación:

CÓDIGO CIVIL (LIBRO IV).  
Codificación No. 000. RO/ Sup 104 de 20 de Noviembre de 1970.

LIBRO IV  
DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL Y DE LOS CONTRATOS

TÍTULO I  
DEFINICIONES

Art. 1480.- **Las obligaciones nacen**, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; **ya por disposición de la ley**, como entre los padres y los hijos de familia<sup>10</sup>.

Efectivamente, la fuente de la obligación tributaria es la ley, por ello es una obligación ex – lege; sin embargo, es necesario tener mucha precaución, de no ajustarla a la clasificación que proviene del derecho privado. El mismo autor citado nos advierte lo siguiente: ya hemos señalado que en un sentido amplio toda obligación encuentra su razón de ser en el ordenamiento jurídico, y en tal sentido tiene su parte de verdad las doctrinas que pretenden que la ley es la fuente única de obligaciones.

“...Pero la verdad es también que la obligación nace muy distintamente de la ley en las obligaciones legales “stricto sensu”, en que no hay hecho alguno del deudor para dar nacimiento de la obligación, sino la sola voluntad del legislador, que en las demás fuentes de obligaciones. Y así en el contrato, la obligación nace porque el deudor lo quiere, y si en las extracontractuales falta esta intención, hay un hecho del deudor que fundamenta la obligación.

Las obligaciones legales propiamente tales son, pues, aquellas en que la ley es la fuente directa e inmediata de las obligaciones y no existe un hecho del deudor en que la obligación tenga su fundamento.

Este tipo de obligaciones no son frecuentes en la parte que estudiamos, y en el derecho civil se dan mayormente en el derecho de familia. Su ejemplo más cabal es la obligación alimenticia, en que la ley determina cuando nace ella, las personas del deudor y del acreedor y la forma de satisfacerla.

El artículo 1437 citó como otro caso el de las obligaciones entre padres e hijos de familia, pero entre ellas la verdad es que la mayor parte no caben en el concepto que de obligación hemos dado y sobre el cual discurre el libro IV del código en comentario. Más bien, se trata de deberes jurídicos que de obligaciones en sentido estricto.

También se suelen citar como obligación legal los impuestos y contribuciones que establece el estado, pero justamente por el elemento del derecho público y de autoridad también escapan de la noción de obligación que habitualmente se da.

En todo caso, el legislador establece una obligación por motivos muy poderosos de convivencia social, y por ello estas obligaciones se reglamentan en una forma netamente imperativa, de orden público, en que se niega a las partes intervención en su nacimiento, extinción, etc. Tiene un cierto carácter personalísimo e intransferible, como lo prueban respecto de los alimentos los arts. 334 y 335, que prohíben la transmisión, cesión, renuncia, compensación etc., de la obligación alimenticia”<sup>11</sup>.

Nos sumamos a los conceptos sustanciales de Abeliuk, la fuente de la obligación tributaria es la ley. Su derivación del estricto contenido de la norma es innegable. La matriz de donde deriva la obligación tributaria es sin lugar a dudas la ley, cuyo contenido escapa al control de las partes, sujeto activo y sujeto pasivo. A pesar de lo anotado, los elementos de la obligación tributaria no responden a la noción que habitualmente trae el derecho privado, y mas bien estos la encasillan

<sup>10</sup> Actual artículo 1453.

<sup>11</sup> ABELIUK MANASEVICH, René, *Las Obligaciones*, Ed. 2ª, Ediar Editores Ltda., 1983, p. 70.

dentro de una esfera que le es propia del derecho público. Su estudio y comentario debe, por tanto, enfocarse desde la óptica del derecho público.

“Según un maestro del derecho, la “fuente de una obligación (es) el hecho que la produce”<sup>12</sup>. Es habitual en derecho privado, expresar que las fuentes de las obligaciones son diversas (nuestro Código Civil como el francés y otros extranjeros, no enumeran las fuentes de las obligaciones; lo hace en cambio, el nuevo código italiano, expresando que “las obligaciones derivan del contrato, de hecho ilícito, o de todo acto o hecho apto para producirlas de acuerdo con el ordenamiento jurídico”, artículo 1173), aunque sostengan algunos que ellas son únicamente dos –el contrato y la ley-, y Ripert pretenda que sólo es aceptable la última, ya que si el contrato tiene valor, es en virtud y por efecto de la ley<sup>13</sup>. En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de esta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla. “ El fundamento jurídico de la relación jurídico – tributaria, dice Blumenstein con acierto, radica exclusivamente en la ley”<sup>14</sup>; por lo demás, no podría ser de otra manera en el ordenamiento jurídico de nuestro país, donde el artículo 19 de la Constitución nacional dispone que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley.

Todos coinciden que la relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es la manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en el caso en el ámbito de aquél, y también es opinión casi unánime que la obligación tributaria es una obligación ex lege<sup>15</sup>.

Es muy difícil encontrar en la doctrina, quien opine que la fuente de la obligación tributaria no es siempre la ley, existe una clara y marcada corriente universal que conduce a concluir que la fuente única de la obligación tributaria es la ley. “El hecho que la produce”, es la ley y no admite otras posibilidades, en tanto es la consecuencia del poder de imperio del estado.

“La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno que nuestra constitución adoptó para esta clase de obligaciones (art. 17, Constitución nacional)...Algunos autores sostienen que el principio de legalidad debe encontrarse en el artículo 19 de nuestra Constitución: “Ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”...De las cinco clásicas fuentes de las obligaciones, que algunos autores reducen a dos –la voluntad y la ley-, sólo esta última constituye el medio jurídico idóneo para originar obligaciones tributarias”<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil de Planiol*, t. 2, Ed. 2da. Libr. Générale, París, 1947, p.9.

<sup>13</sup> RIPERT, op. cit., p.10.

<sup>14</sup> *Sistema*, pp. 9 y 10.

<sup>15</sup> INGROSSO, *Diritto finanziario*, p 575; BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 237; GIANINI, I conceiti, p. 124; HENSEL, ob. cit., p. 71; TESORO, op. cit., p. 165; PUGLIESE, ob. cit., p.104; PÉREZ AYALA, ob. cit. p. 62; Contra: BERLIRI, quien considera que en algunos casos la obligación tributaria es contractual y no legal, *Principi*, Vol. II, p. 61 y ss., *Corso istituzionale*, Vol. I, pp. 50 y 131 y ss.; FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Ed. 3ª, Depalma, Vol. I, p. 353.

<sup>16</sup> LUQUI, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Depalma, 1989, pp. 32, 33.

## C.1.2.- NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En la más reconocida doctrina existe unanimidad en señalar que la obligación tributaria pertenece a la esfera del derecho público por ser una expresión irrefutable del poder de imperio del estado; sin embargo, en cuanto a que esta es una obligación *ex lege* –su única fuente es la ley– existen opiniones, aunque excepcionales, que sostienen que también puede ser en ciertas ocasiones contractual. Esto ha generado una clara corriente de la doctrina que permite tener conceptos definidos y brindar total transparencia en el tratamiento de estos temas. No ocurre lo mismo, cuando tratamos sobre la naturaleza de la obligación tributaria, en donde existen diferencias estructurales que tornan irreconciliables las posiciones. Discrepancias que, por las razones válidas que a cada una las asisten, vuelven oscuro este tema.

Empero, se han suscitado discrepancias con respecto a su naturaleza jurídica, sosteniendo ciertos autores que la obligación tributaria, en su esencia, es análoga a la obligación de derecho privado, y otros, en cambio, que existen diferencias estructurales entre ellas, que hace imposible tal similitud.

Para la doctrina germánica no hay analogía entre ambas, por considerar que el presupuesto legal reemplaza a la voluntad individual y da nacimiento a la obligación tributaria<sup>17</sup>, por lo cual son inaplicables a su respecto las normas del derecho privado<sup>18</sup>.

Los autores italianos no están de acuerdo en esta materia. Giannini, por ejemplo estima que la “deuda tributaria, en tanto se la aprecie en su estructura jurídica intrínseca, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el derecho privado”, agregando que no solamente existe igualdad, sino más bien se trata de “la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria que halla su justificación lógica esencial, en el hecho de no existir en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del derecho público”<sup>19</sup>.

Por cierto que no escapa a la sagacidad del autorizado tratadista, que el tema conduce al ámbito más amplio, la diferencia entre el derecho público y el derecho privado, problema de cuya solución puede depender que la figura jurídica obligación, sea considerada como una “institución general del derecho”, de aplicación tanto en el público como en el privado; o se tome aquella distinción como meramente instrumental –es decir, de medios y de institutos jurídicos– y entonces forzoso sería decir que la obligación tributaria, aunque corresponda “a una relación que en conjunto y en algunas de sus manifestaciones, pertenece al derecho público, siempre constituye una obligación conforme al esquema tradicional del derecho privado”<sup>20</sup>.

Por su parte, Ingresso se manifiesta de acuerdo con la doctrina germánica, destacando que la obligación tributaria pertenece al derecho público y constituye un instituto autónomo, separado aún de otros negocios de derecho público. Estima, por lo demás, que si bien la expresión “crédito tributario” (*credito d'imposta*) aparece en el léxico del derecho privado, nada tiene que ver con éste; el crédito fiscal es, simplemente, análogo al crédito pecuniario del derecho privado, pero en su aspecto sustancial tiene contenido antitético<sup>21</sup>.

Compartimos esta última opinión, pero es adecuada la observación de que la cuestión es de interés dogmático y de escasa importancia práctica, pues las consecuencias no difieren mayormente en cualquiera solución que se adopte (Berliri, Principi, Vol. II, p. 63)<sup>22</sup>.

Esta aclaración, al inicio de este tema, resulta sustancial por cuanto efectivamente, no hemos encontrado en la legislación tributaria “una figura de obligación pecuniaria propia del derecho público” que nos permita una total disección del tema y facilite una explicación íntegra, basados solamente en institutos del derecho público, por el contrario, hemos tenido que recurrir con frecuencia al derecho privado y servirnos de sus elementos para lograr una explicación satisfactoria, que esperamos compartir. Esta explicación no pretende ni remotamente, agotar el interés dogmático que el tema pudiera tener, pero si tratar los temas de aplicación práctica y para

<sup>17</sup> HENSEL, op. cit., p. 72.

<sup>18</sup> BLUMENSTEIN, Sistema, pp.10 y 237.

<sup>19</sup> *conceiti*, pp. 148 y 149.

<sup>20</sup> Op. cit., pp. 149 y 150.

<sup>21</sup> *Diritto finanziario*, pp. 576 y 577.

<sup>22</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. 3ª, Depalma, pp. 353 y 354.

dicho propósito, nos hemos servido ampliamente del derecho privado, aunque somos totalmente concientes que ésta es una figura jurídica del derecho tributario que pertenece, de manera incuestionable, al derecho público.

## C.2.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### C.2.1.- SUJETO ACTIVO

En el desarrollo del punto A2. del presente trabajo, hemos dedicado mucho tiempo para comentar sobre el sujeto activo de la obligación tributaria, derivado del uso del régimen especial aduanero de Depósito Industrial: las normas vigentes que lo regulan, sus antecedentes y la legislación internacional. Resta muy poco por agregar, pero es necesario puntualizar que, como toda obligación tributaria es de carácter personal. Requiere de un sujeto activo y otro pasivo, el vínculo jurídico que los une es una obligación de carácter personal, esto es, aquella que se tiene el uno respecto de el otro. El sujeto activo tiene el derecho de dirigirse al sujeto pasivo y constreñirlo para el cumplimiento de la obligación contraída. La relación jurídica es directamente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

“La doctrina alemana, aceptada por algunos autores italianos<sup>23</sup> de la dualidad de la relación obligacional. Como veíamos antes, habitualmente se ha considerado que la obligación coloca al deudor en la necesidad jurídica de cumplir, y el acreedor tiene la legítima expectativa, el derecho a la prestación; y en caso de incumplimiento, nace para él, el poder amparado por la autoridad de obtenerlo forzosamente o por equivalencia.

Para la doctrina que comentamos hay en la obligación dos elementos de distinta naturaleza e independientes:

Una es la deuda o débito, que impone al deudor el deber jurídico de cumplir. Es el primer momento de la obligación, y crea una relación personal entre acreedor y deudor. Para el primero a nada más que una expectativa legítima del cumplimiento.

En el segundo momento, o segundo elemento, existe la responsabilidad del deudor en caso de incumplimiento, en que el acreedor tiene un derecho de coacción contra el patrimonio del deudor, un derecho de agresión sobre sus bienes, amparado por la autoridad, y que tal deudor debe tolerar. Esta sería una relación meramente patrimonial.

En alemán ambos elementos reciben el nombre de schuld (débito o deuda) y haftung (coacción o responsabilidad)<sup>24</sup>.

Hay que tener presente que, el sujeto pasivo, esto es, el importador usuario del Depósito Industrial, introduce al país mercaderías, bienes corporales muebles. Hecho económico que genera, el nacimiento de la obligación tributaria e impone al sujeto pasivo la carga del pago de impuestos a la importación de tales mercaderías. El vínculo jurídico que se produce es respecto del importador, que se constituye en el sujeto pasivo de la obligación tributaria. El sujeto activo puede exigirle el cumplimiento de la obligación directamente al sujeto pasivo. El vínculo jurídico es de carácter personal, por ello el sujeto activo no adquiere derecho alguno respecto de la mercadería que se importa. Es el acreedor de la prestación que se genera un derecho como consecuencia de la importación, hecho económico previsto en la normatividad como el generador de la obligación tributaria. El cumplimiento de la obligación a su favor, debe hacerla efectiva sobre el sujeto pasivo, con quien lo ata el vínculo jurídico de la relación tributaria.

“En la relación tributaria que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, si bien hemos distinguido la existencia de cuatro elementos fundamentales, estrictamente como tal (relación), es el vínculo que se establece entre dos partes; el estado, como titular o acreedor de la obligación tributaria y, el contribuyente o responsable del pago. La relación es pues, propiamente entre dos

<sup>23</sup> Véase al respecto, FUEYO, Fernando, *Derecho Civil*. De las obligaciones. Santiago 1958, “Universo”, t. I, No. 9, p. 31; Messineo, op. cit. t. IV, p. 11 y 12; MONTENEGRO, María, op. cit., No. 34 p. 22; PACCHIONI, “*Derecho Civil Italiano. Derecho de las Obligaciones*” Padua, 1941, Vol. I, p. 40.

<sup>24</sup> ABELIUK MANASEVICH, René, *Las Obligaciones*, Ediar Editores, Ed. 2ª, p. 62.

personas, el estado y el contribuyente; sujeto activo en esta relación es el titular o dueño del derecho al tributo, que en último término es el estado y, contribuyente, el deudor, la persona llamada a satisfacer ese derecho; el código en su artículo 22 lo define así:

### CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 22.- Sujeto Activo.- Sujeto activo es el ente acreedor del tributo”<sup>25</sup>.

El anterior Código Fiscal no trae definición, en cambio lo hacía el Modelo del Código Latinoamericano en el artículo 21, del cual ha tomado como transcripción literal el actual Código Tributario.

En las palabras “ente acreedor” no solo comprende propiamente el estado o fisco, sino también comprende a otras entidades o personas de derecho público, los que han adquirido esta calidad por aplicación de la doctrina de la Delegación de Facultades Tributarias”<sup>26</sup>.

Efectivamente, nuestro Código Tributario, que fue promulgado el 23 de Diciembre de 1975, trae una definición del sujeto activo de la relación tributaria, que citamos textualmente:

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

#### LIBRO PRIMERO DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

#### TÍTULO II De la obligación tributaria Capítulo IV De los sujetos

Art. 22.- Sujeto Activo.- **Sujeto activo es el ente acreedor del tributo**<sup>27</sup>

El ente acreedor del tributo puede ser directamente el gobierno central, entendiéndose por tal, la administración fiscal, en cuyo caso la normatividad interna la denomina como “ Administración Tributaria Central”, que se entiende del manejo de los tributos dirigidos a nutrir las arcas nacionales. La Administración Tributaria Seccional, también es un ente acreedor de tributos pero su esfera de actuación se limita a los linderos determinados para su circunscripción geográfica política, y por tanto, sus recaudaciones alimentan las arcas seccionales de cada una de estas entidades. La base principal de estos entes acreedores de tributos la constituyen los municipios.

Finalmente, la Administración Tributaria de Excepción, son entes acreedores de tributos cuando de manera expresa una ley los constituye como tales, y las recaudaciones que efectúan sirven para fines específicos.

Los entes acreedores de tributos, nuestra legislación los a clasificado de la siguiente manera:

- Administración Tributaria Central
- Administración Tributaria Seccional
- Administración Tributaria de Excepción

Clasificación que es recogida por nuestra legislación vigente en los siguientes artículos:

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

#### LIBRO PRIMERO DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

#### TÍTULO III De la Administración Tributaria

#### Capítulo I

---

<sup>25</sup> Actual artículo 23.

<sup>26</sup> DURANGO F. Washinton, *Legislación Tributaria Ecuatoriana*, Editorial Universitaria, 1979.

<sup>27</sup> Actual artículo 23.

## De los órganos

Art. 63.- **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.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;

2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la Administración Central; y,

3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por Ley a las Municipalidades.

Nota: Artículo reformado por Ley no. 41, publicada en Registro Oficial 206 de 2 de Diciembre de 1997.

Nota: Artículo reformado por Art. 127 No. 2 de Ley No. 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de Julio de 1998.

Art. 64.- **Administración tributaria seccional**.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial y al Alcalde o Presidente del Concejo, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine.

A los propios órganos corresponderá la Administración Tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o éstos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

Art. 65.- **Administración tributaria de excepción**.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la Ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la Ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las Autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación

En materia aduanera, motivo de nuestro comentario, debemos sujetarnos a lo expresamente previsto en el artículo 63 citado, "...se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables...". Pero resulta indiscutible que, nos encontramos frente a un tributo cuya gestión depende de la Administración Tributaria Central que la ejerce a través de un organismo especial creado por ley para dicho propósito específico, conforme lo establece el primer inciso ibídem. La Corporación Aduanera Ecuatoriana es una persona jurídica de derecho público que, que por expresa disposición de ley se le atribuye la competencia necesaria para ejercer las facultades tributarias de determinación, resolución y sanción en materia aduanera, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Aduanas.

### LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.

Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

### LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

#### TÍTULO III

#### DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

#### CAPÍTULO II

#### DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA I.- DE SU CREACIÓN Y FINES

Art. 104.- De la Corporación Aduanera Ecuatoriana.- La Corporación Aduanera Ecuatoriana es una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, patrimonio del Estado, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con jurisdicción en todo el territorio nacional.

Es un organismo al que se le atribuye en virtud de esta Ley, las competencias técnico - administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y **para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, resolución y sanción en materia aduanera, de conformidad con esta ley y sus Reglamentos**

El usuario del régimen especial aduanero Depósito Industrial, provoca el nacimiento de una obligación personal, cuya contraparte, es el sujeto activo del tributo, en el presente caso la Corporación Aduanera Ecuatoriana, que es parte de la Administración Tributaria Central.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 11.- Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera.- Son sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

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

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

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

#### C.2.2.- SUJETO PASIVO

En el desarrollo del punto A.1 del presente trabajo, nos dedicamos con mucho detenimiento a comentar sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria de carácter aduanero que nace con ocasión de servirse de este régimen especial aduanero, Depósito Industrial. Es necesario brevemente destacar, además, que ésta es la parte llamada a satisfacer la prestación que se deriva de la obligación aduanera. En esta relación jurídica personal se identifica el usuario del régimen de Depósito Industrial, con el importador de la mercadería, son la misma persona. De hecho, la importación de mercancías se produce a través de este régimen especial aduanero. Para tener claro lo dicho debemos tener presente lo afirmado por Luqui. "...Resulta esencial que la ley indique al sujeto contribuyente, no con el objeto de poner a su cargo sólo el ingreso de la prestación, cosa que puede no hacer, sino porque con respecto a él tendrá que verificarse necesariamente el hecho imponible para que la obligación pueda ser exigible. En efecto deben producirse estos dos pasos: 1) que el hecho imponible se produzca y que él sea verificado por el fisco; y 2) que ese hecho producido y verificado sea atribuido o imputado a ese sujeto contribuyente"<sup>28</sup>.

Efectivamente, el hecho imponible es la importación de la mercancía. El hecho económico que le interesa al fisco registrar y que, en su política económica- fiscal lo ha definido como gravable con una carga impositiva, es la importación de mercaderías. Esa importación debe ser efectuada por el usuario del régimen, para que le pueda ser atribuida o imputada. Pasos o hechos con los que el contribuyente adecua su conducta a la norma y se constituye en el contribuyente o sujeto pasivo de obligación tributaria.

"En consecuencia, podemos decir que sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero"<sup>29</sup>.

En el punto A1 hemos desarrollado con detenimiento los elementos necesarios para tener un criterio claro respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria que se genera con ocasión de servirse de este régimen aduanero especial.-

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.

<sup>28</sup> LUQUI, Juan, *La obligación Tributaria*, Depalma, 1989, p. 196.

<sup>29</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol I, Depalama, 1978, p. 366.

Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.  
LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 11.- Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera.- Son sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

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

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

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

### C.2.3.- OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Al referirse al objeto de la obligación tributaria Villegas, señala...” el objeto de la relación jurídica tributaria principal es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. Algunos autores dan el nombre de objeto al hecho imponible, terminología, ésta, que desechamos, pues estimamos que puede dar lugar a confusiones. Nos adherimos, en consecuencia, a la opinión de Jarrah (Curso..., t.I, p. 176), quien afirma que desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo<sup>30</sup>.

La obligación tributaria persigue el cumplimiento de la prestación por parte del sujeto pasivo, a fin de atender la legítima pretensión que sobre ella anida el acreedor o sujeto activo de la misma. En esta parte no existe diferencia alguna con la obligación prevista en la esfera del derecho privado, en la que también el objeto de la obligación es la prestación en si misma, tal como nos indica Abeliuk:

“...La prestación es el elemento objetivo de la obligación: es lo que se debe, la conducta que se exige al deudor, y que puede consistir según la definición dada, y que el Código destaca al intentar un concepto del contrato en el artículo 1438, en dar alguna cosa, hacer algo o abstenerse de ejecutar un hecho. Estas distintas categorías de la prestación conducen a una clasificación de las obligaciones en de dar, hacer y no hacer...”.

“La prestación es, como decíamos, el objeto de la obligación; pero a su vez la prestación recae sobre un objeto, que puede ser una cosa, un hecho o una abstención.

Por ello hay autores que distinguen en la obligación un objeto “inmediato”, que es la prestación, y uno “mediato”, que sería el hecho, abstención o cosa en que esta consiste”<sup>31</sup>.

Existe unanimidad de criterio que el objeto de la obligación es la prestación, que no es otra cosa que satisfacción de la pretensión legítima del acreedor por parte del sujeto pasivo. Esta prestación a su vez, consiste en la entrega de una suma de dinero, un acto o una abstención, la misma que permite a autores como el citado ratificar la reconocida clasificación de las obligaciones de dar, hacer y no hacer. Criterios estos que, son recogidos en nuestra legislación aduanera:

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I

<sup>30</sup> VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. 5ª, Edición, Depalma,1992, p. 269.

<sup>31</sup> ABELIUK MANASEVICH, René, *Las Obligaciones*, Ed. 2ª, Ediar Editores Ltda., 1983, p. 58.

## DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

### CAPÍTULO II OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

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

La prestación de los tributos a que se refiere esta norma, es en definitiva, el segmento de la obligación de dar que permite al sujeto activo de manera legítima conminar al importador para el pago de una suma de dinero, producto de la tarifa impositiva que grava la introducción de mercaderías extranjeras en el territorio nacional. El cumplimiento de los deberes formales, es otra parte de la obligación, que le impone al sujeto pasivo la carga de cumplir con una obligación de hacer, que en el presente caso, bien puede ser la presentación de la Declaración de Importación (DUI), no es la única, pero para graficar lo dicho es suficiente. La obligación tributaria contiene también un sin número de exigencias orientadas a lograr del sujeto pasivo una abstención o una obligación de no hacer, como la de no introducir mercaderías por sitios no habilitados; lo contrario, introducir mercaderías al territorio nacional por sitios que la administración regular de aduanas, no tiene previstos para su importación, constituye delito aduanero y así lo tipifica la norma. De igual manera, ocurre con la materia objeto de nuestro comentario, los usuarios de los Depósitos Industriales deben servirse de este régimen para un propósito determinado y deben abstenerse de cometer actos que se aparten de tal objetivo, lo contrario constituye una infracción administrativa o un delito aduanero y se encuentra en el Reglamento General o tipificado en la Ley Orgánica de Aduanas:

REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Decreto Ejecutivo No. 726. RO/ 158 de 7 de Septiembre del 2000.

Pedro Pinto Rubianes

VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

### CAPÍTULO VI REGÍMENES ADUANEROS II REGÍMENES ESPECIALES DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 93.- Revocatoria.- El Gerente General, sin perjuicio de las acciones civiles y penales que correspondan, **revocará la autorización de los depósitos, cuando el beneficiario incurra en cualquiera de los casos siguientes:**

- a) Entregue mercancías sin cumplir con las disposiciones previstas en la ley, reglamento y contrato correspondiente, aunque no se trate de reincidencia;
- b) Reincida en una de las causales de suspensión;
- c) Destine el depósito a fines distintos de los señalados en la autorización y el contrato; y,
- d) Venda, o haga uso indebido de las mercancías importadas al amparo del régimen suspensivo en el caso de los depósitos industriales.

El depósito al que le hubiere sido revocada la autorización, no podrá obtener una nueva sino después de transcurridos cinco años contados desde la ejecutoria de la resolución de revocación.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO II  
DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS

CAPÍTULO II  
DEL DELITO ADUANERO

Art. 83.- Son delitos aduaneros:

g) La venta, transferencia o el uso indebido de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos de pago de impuestos, o con exoneración total o parcial, sin la autorización previa del Gerente competente;

Durante el desarrollo de nuestro comentario es necesario que, citemos criterios no solamente de tratadistas de derecho tributario sino también de derecho civil, básicamente obligaciones, a efectos de ir comparando las similitudes o diferencias de estos institutos, en estas dos grandes esferas del derecho público y privado. A medida que vayamos profundizando en materia iremos apreciando una creciente dependencia, de los conceptos e institutos del derecho privado para lograr el agotamiento de determinados aspectos.

En materia civil Alessandri, no tiene la menor duda que el objeto de la obligación es la prestación, con la siguiente precisión "...la cosa debida u objeto de la obligación es aquello que el acreedor tiene derecho a exigir del deudor; es lo que el deudor debe dar, hacer o no hacer. Si el objeto de la obligación consiste en la realización de un hecho positivo, como dar o hacer algo, la cosa debida toma el nombre de prestación. Si el objeto de la obligación consiste en la realización de un hecho negativo, la cosa debida toma el nombre de abstención; y, por eso, en la obligación de no hacer, el objeto de la obligación no es una prestación, sino una abstención..."<sup>32</sup>.

Uno de los más reconocidos tratadistas tributarios argentinos y latinoamericanos, Fonrouge, señala que el objeto de la obligación tributaria corresponde "...a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie"<sup>33</sup>.

No existe distinción alguna entre el objeto de la obligación, tanto en el derecho privado como en el derecho público, esta es la cosa debida, que no es otra que la satisfacción de la pretensión legítima del acreedor por parte del sujeto pasivo. Objeto de la obligación que puede consistir en una prestación o una abstención, dependiendo si se trata de la realización de un hecho positivo, como dar o hacer algo o la realización de un hecho negativo, respectivamente.

#### C.2.4.- NATURALEZA DE LA PRESTACIÓN

En materia tributaria es necesario hacer una distinción importante, respecto de la naturaleza de la prestación. Un significativo volumen de la corriente doctrinaria, a la que se suman destacados tratadistas que citaremos con mucho detenimiento, enfatizan que el objeto de la obligación tributaria es la prestación, excluyendo de esta manera, la posibilidad que una abstención pudiera concurrir. Es más, dentro de las prestaciones limitan el objeto de la obligación a un dare, lo cual excluye también la posibilidad de las obligaciones de hacer.

"...la prestación objeto de la obligación consiste exclusivamente en un dare. Las otras exigencias o deberes que la ley impone al deudor y aún a los terceros, no integran la obligación tributaria; con referencia al primero (deudor), forman parte integrante de la relación jurídico- tributaria pero son extrañas –paralelas o complementarias- a la obligación y en cuanto a los terceros (responsables o no), son cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación de los tributos. En esta categoría deben incluirse la presentación de declaraciones o informaciones, de aceptar investigaciones de carácter fiscal, etc.

Tal tipo de deberes puede consistir en un facere o un non facere, generalmente lo primero, y se vincula con el cumplimiento de la obligación, lo que ha originado en algunos autores la idea de que forman parte integrante de ella; se trataría en suma de una obligación principal y de otras obligaciones accesorias y secundarias, pero surgidas de un tronco común. En nuestra concepción, según dijimos, actúan paralelamente pero al margen de la obligación..."<sup>34</sup>.

La posición de Fonrouge, ha prevalecido y a ella se ha sumado buena parte de la doctrina, ventajosamente en esta materia solamente existen dos posiciones. Cosa que no ocurre con la denominación o terminología para citar a la obligación tributaria que, resulta abundante,

<sup>32</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, *Derecho Civil, Teoría de las Obligaciones*, Ediciones Librería del Profesional, pp. 10 y 11.

<sup>33</sup> FONROUGE, Giulianani, *Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. 3ª, Depalma, p. 422.

<sup>34</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. 3ª, Depalma, p. 423.

solamente para mencionar los más conocidos, ... “la predominante la llama simplemente “obligación tributaria” (por Ej. Giuliani Fonrouge); otros, “deuda tributaria” (Giannini); para algunos el nombre correcto es “relación de deuda tributaria”(Carretero Pérez), aunque no faltan quienes la denominan “crédito impositivo” (Blumentein). Talentosos escritores no se atan a una sola terminología y emplean varios nombres que reflejan con igual entidad la esencia de lo que quieren decir (por Ej., Jarach, que la llama relación jurídica propiamente dicha”, “relación jurídica sustancial”, “relación jurídica estrictu sensu”, etc.)”<sup>35</sup>.

La otra posición, en cuanto a lo sustancial de la naturaleza de la prestación de la obligación tributaria, está liderada por Giannini, quien junto a ... “otros autores sostienen que, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. Afirman estos autores que tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que el pago del tributo, individualizado con el nombre de deuda tributaria (así lo llama Giannini), reservando la expresión más genérica de “derechos y obligaciones tributarias” para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídico –tributaria. La diferencia principal consiste en que mientras la deuda u obligación tributaria sólo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos”<sup>36</sup>.

“...otros tratadistas (Jarach, Tesoro, Pugliesse) rechazan esta posición. Dino Jarach no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para ese autor se trata de una simple relación obligacional a lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina Jarach que mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de “relación jurídico tributaria” sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria”<sup>37</sup>.

Sobre la base de lo expuesto en el punto anterior, nos adherimos a la segunda postura doctrinal”<sup>38</sup>.

La posición de los “otros tratadistas”, Jarach, Tesoro, y Pugliesse, a la que en definitiva, se suma Villegas, no es otra que la sostenida por Fonrouge. La obligación tributaria es una sola y su objeto es exclusivamente una prestación de dar. Las otras exigencias o deberes que se imponen al sujeto pasivo no integran la obligación tributaria, subsisten de manera paralela o complementaria como parte de la relación jurídica tributaria o en su defecto son cargas publicas o deberes formales, destinados a facilitar la determinación y recaudación de los tributos.

En esta parte resulta interesante mencionar que, las dos corrientes doctrinarias coinciden que existen además de la obligación de dar, otras que el sujeto pasivo debe satisfacer y que el sujeto activo, estaría en la posibilidad de exigir su cumplimiento de manera coercitiva. Las “otras” obligaciones, no nacen del “presupuesto de hecho” como lo sostiene de manera expresa parte de los tratadistas citados, lo cual implica que su origen bien puede ser un acto administrativo, que no está sujeto a la reserva de ley prevista en nuestro Código Tributario y la Constitución Política.-

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

TÍTULO I  
Disposiciones Fundamentales

Art. 3.- Reserva de Ley.- La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; **en consecuencia, no hay tributo sin Ley.**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

<sup>35</sup> VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. 5ª, Depalma,1992, p. 253.

<sup>36</sup> GIANNINI, *Instituciones...*, p. 68.

<sup>37</sup> JARACH, *Curso...*, t.1, p. 162.

<sup>38</sup> VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. 5ta., Depalma,1992, pp. 253 y 254.

Decreto Legislativo No. 000. RO/ 1 de 11 de Agosto de 1998.

TÍTULO XII  
DEL SISTEMA ECONÓMICO

Capítulo 3  
Del régimen tributario

Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana

TÍTULO VI  
DE LA FUNCIÓN LEGISLATIVA

Capítulo 1  
Del Congreso Nacional  
Capítulo 5  
De las leyes

Sección primera  
De las clases de leyes

Art. 141.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:

1. Normar el ejercicio de libertades y derechos fundamentales, garantizados en la Constitución.
2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.
4. Atribuir deberes o cargas a los organismos del régimen seccional autónomo.
5. Modificar la división político - administrativa del país, excepto en lo relativo a parroquias.
6. Otorgar a los organismos públicos de control y regulación, la facultad de expedir normas de carácter general, en las materias propias de su competencia, sin que estas puedan alterar o innovar las disposiciones legales.
7. Reformar o derogar leyes e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio.
8. Los casos en que la Constitución determine

Las “otras” obligaciones, que son las de hacer y no hacer, denominadas por cierto segmento de la corriente doctrinaria como formalidades o cargas públicas, para su existencia no requieren de un ley, es suficiente un acto administrativo, cuyo origen puede ser un acto administrativo derivado de la administración pública. A la luz de estos conceptos, resulta que, solamente una parte de la obligación tributaria, aquella que implica la prestación u obligación de dar requiere de una ley, las “otras” obligaciones, formalidades o cargas públicas, bien pueden tener su origen en normas de inferior jerarquía, como actos de la administración pública. Esta conclusión tiene un alcance significativo respecto de las atribuciones o poderes que la administración tributaria puede tener respecto de su capacidad de gestión.

CÓDIGO CIVIL (LIBROIV).  
Codificación No. 000. RO/ Sup 104 de 20 de Noviembre de 1970.

LIBRO IV  
DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL Y DE LOS CONTRATOS

TÍTULO XXXII  
DE LOS CUASICONTRATOS

Art. 2211.- Las obligaciones que se contraen sin convención, nacen, o de la Ley, o del hecho voluntario de una de las partes. **Las que nacen de la Ley se expresan en ella.**  
Si el hecho de que nacen es lícito, constituye un cuasicontrato.  
Si el hecho es ilícito y cometido con intención de dañar, constituye un delito.  
Si el hecho es culpable, pero cometido sin intención de dañar, CONSTITUYE UN CUASIDELITO.

### C.3.- EL HECHO ECONÓMICO SUJETO AL TRIBUTO

Es ampliamente conocido por todos que, la determinación del hecho económico que será sometido a la imposición de un gravamen corresponde a la política fiscal. Seleccionar de entre las actividades diarias desarrolladas por los administrados cuales se toman para imponerles un tributo, es una consideración que le corresponde discernir a los encargados de la política fiscal de una administración, que no es el Congreso Nacional. La iniciativa tributaria de conformidad con nuestra Constitución Política está reservada al ejecutivo:

TÍTULO VI  
DE LA FUNCIÓN LEGISLATIVA

Capítulo 1  
Del Congreso Nacional

Sección segunda  
De la iniciativa

Art. 147.- **Solamente** el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político - administrativa del país.

## TÍTULO XII DEL SISTEMA ECONÓMICO

### Capítulo 1 Principios generales

Art. 244.- Dentro del sistema de economía social de mercado al Estado le corresponderá:

1. Garantizar el desarrollo de las actividades económicas, mediante un orden jurídico e instituciones que las promuevan, fomenten y generen confianza. Las actividades empresariales pública y privada recibirán el mismo tratamiento legal. Se garantizarán la inversión nacional y extranjera en iguales condiciones.
2. Formular, en forma descentralizada y participativa, planes y programas obligatorios para la inversión pública y referenciales para la privada.
3. Promover el desarrollo de actividades y mercados competitivos. impulsar la libre competencia y sancionar, conforme a la ley, las prácticas monopólicas y otras que la impidan y distorsionen.
4. Vigilar que las actividades económicas cumplan con la ley y Regularlas y controlarlas en defensa del bien común. Se prohíbe el anatocismo en el sistema crediticio.
5. Crear infraestructura física, científica y tecnológica; y dotar de los servicios básicos para el desarrollo.
6. Empezar actividades económicas cuando lo requiera el interés general.
7. Explotar racionalmente los bienes de su dominio exclusivo, de manera directa o con la participación del sector privado.
8. Proteger los derechos de los consumidores, sancionar la información fraudulenta, la publicidad engañosa, la adulteración de los productos, la alteración de pesos y medidas, y el incumplimiento de las normas de calidad.
9. **Mantener una política fiscal disciplinada:** fomentar el ahorro y la inversión; incrementar y diversificar las exportaciones y cuidar que el endeudamiento público sea compatible con la capacidad de pago del país.
10. Incentivar el pleno empleo y el mejoramiento de los salarios reales, teniendo en cuenta el aumento de la productividad, y otorgar subsidios específicos a quienes los necesiten.

## TÍTULO XII DEL SISTEMA ECONÓMICO

### Capítulo 4 Del presupuesto

Art. 260.- **La formulación y ejecución de la política fiscal será de responsabilidad de la Función Ejecutiva.** El Presidente de la República determinará los mecanismos y procedimientos para la administración de las finanzas públicas, sin perjuicio del control de los organismos pertinentes

Las consideraciones para seleccionar un hecho para ser sometido a una carga tributaria, giran alrededor de criterios de orden económico. Debe ser revelador de riqueza, por parte de los intervinientes. Esta es una demostración de capacidad de pago y solvencia económica, que es a la que apela la administración para demandar de sus titulares una contribución para aliviar la carga del cumplimiento de la obra pública para satisfacer la interminable necesidad comunitaria. Bajo estas consideraciones se ha estimado en nuestra legislación, como hechos económicos sujetos a un gravamen, la compraventa de bienes inmuebles, la utilidad generada en los negocios, las herencias, la transferencia de bienes y servicios; y de manera especial, cabe destacar para los efectos de la materia objeto de nuestro comentario, las importaciones.

Las importaciones son parte de nuestro comercio exterior, que no solamente implica la introducción de mercaderías extranjeras al territorio nacional, sino además, las exportaciones. El envío de mercaderías de origen nacional al extranjero, es un indiscutido hecho revelador de riqueza por parte de sus intervinientes. Sus actores tienen una muy reconocida capacidad de pago y enorme solvencia económica, y sin lugar a dudas, reúne todos los elementos necesarios para que la exportación, sea considerada un hecho económico susceptible de soportar un gravamen. A pesar de lo anotado nuestra legislación actualmente, no lo ha sometido a imposición alguna. Anteriormente, en Ecuador existían impuestos a la exportación:

LEY DE IMPUESTO A LA PROPIEDAD RURAL  
CODIFICADA POR EL MINISTERIO DEL TESORO, EN DICIEMBRE DE 1944, EN USO DE LA  
FACULTAD CONCEDIDA POR EL DECRETO # 1895 DE 1º DE DICIEMBRE DE 1943.

#### TÍTULO VII IMPUESTO AL CACAO, SUSTITUTIVO AL GRAVAMEN DE LA PROPIEDAD RURAL.

Art. 32.- Impuesto al Cacao.- En sustitución del impuesto a la propiedad rural, que según el art. De esta ley no grava a las plantaciones de cacao y cuyo valor comercial es deducible en los respectivos catastros, se establece el gravamen del 4.5% que se pagará de conformidad con lo dispuesto en los artículos siguientes:

Art. 33.- Control del Cacao Exportado.- **Por el cacao que se exporte responderán y pagarán los exportadores, el 4.5 % sobre el valor de las pólizas de embarque;** pagos que los harán, previamente a las exportaciones, en las respectivas Colecturías de la Aduana de la República. Las autoridades de aduaneras no permitirán los embarques de cacao destinados al exterior, sin que les presenten los correspondientes comprobantes de pago del impuesto en referencia. Los Administradores de Aduana enviarán mensualmente a la Dirección de Ingresos, listas de las exportaciones de cacao, en que consten los nombres de los exportadores, la cantidad de cacao exportada en cada caso, el valor de cada exportación y especialmente el impuesto pagado en la respectiva Colecturía de Aduana.

Estos conceptos han evolucionado dramáticamente, en estos momentos en el mundo entero se considera que la carga tributaria que pueda soportar las exportaciones y por tanto, aportar para aliviar a la carga de la obra pública, es insignificante comparada con la aportación que implica la generación de divisas. La exportación trae al país dinero fresco cuyo efecto multiplicador en la economía nacional brinda una innegable prosperidad y beneficio colectivo. Su inyección en la economía nacional alivia no solo la capacidad de compra de los individuos, sino del mismo estado, tiene un efecto directo en las cuentas nacionales, en su balanza comercial. El efecto que provoca en la economía nacional es tan positivo que, los propios estados se ven obligados a promover las actividades de exportación a través de políticas de incentivos tributarios o regímenes especiales de carácter fiscal. Entre las más destacadas herramientas de promoción se encuentra el sacrificio fiscal, que es donde se inscribe la medida que comentamos, que califica a este hecho económico como no sujeto a gravamen alguno, aunque reúne todos los elementos necesarios para ser elegible. En el mundo entero se encuentra a flor de piel, los inconmensurables esfuerzos de los

gobiernos y de los gobernados, por lograr cada vez mayores exportaciones y posicionarse de los mercados mundiales. La percha internacional es la más codiciada en el comercio exterior.

La importación es un hecho económico que sin lugar a dudas es una expresión de riqueza, de capacidad económica y solvencia, que al contrario de las exportaciones no tiene las mismas bondades, y por ello es considerado como sujeto de gravamen. En nuestro país las importaciones pagan impuestos, y en la gran mayoría de los casos, más de un impuesto. Bien podría afirmarse que en ciertos casos, los impuestos se acumulan tanto que desestiman las importaciones, por el significativo encarecimiento de los productos que los soportan. En ciertas épocas, sobre todo cuando estuvo vigente en el país el sistema o modelo económico denominado “Sustitución de Importaciones”, las tarifas arancelarias para el cobro de los impuestos a las importaciones fueron utilizadas como poderosas herramientas para cerrar los mercados e impedir el ingreso de productos extranjeros. En más de un caso las tarifas arancelarias llegaron a superar el 200% del valor CIF de una mercadería, lo cual volvía poco atractivo su compra. El costo para el consumidor final se elevaba artificialmente tanto, que resultaba sumamente difícil comprarla. Este era un elemento que definitivamente disuadía al comprador de su decisión.

Para efectos de nuestro comentario, es necesario que permanezca en la retina, que las importaciones en nuestro país, son un hecho económico que por política fiscal ha sido escogido para ser sometido, por regla general a fuertes imposiciones tributarias. En la actualidad la importación de mercaderías en el país pagan normalmente los siguientes tributos:

- Derechos Arancelarios
- Impuesto al valor Agregado
- Impuesto a los Consumos Especiales
- INFA
- Tasa de Modernización
- Tasas Portuarias
- Tasas por almacenaje

El ordenamiento jurídico que consagra estos conceptos y que permiten atender la exigencia constitucional que no existe tributo sin ley que la imponga, es la Ley Orgánica de Aduanas.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO I  
NORMAS FUNDAMENTALES

Art. 9.- **Tributos al Comercio Exterior.**- Los tributos al Comercio Exterior son:

- a) Los derechos arancelarios establecidos en los respectivos aranceles;
- b) Los impuestos establecidos en leyes especiales; y,
- c) Las tasas por servicios aduaneros.

La Corporación Aduanera Ecuatoriana mediante Resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro

### C.3.1.- **HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO**

Es ampliamente conocido por todos que, resulta sustancial que el legislador determine con absoluta claridad no solamente el hecho económico que va a ser sometido a algún gravamen, sino además precise el hecho generador del tributo. Toda norma tributaria debe tener especial dedicación para describir con absoluta claridad las circunstancias fácticas que, una vez cumplidas darán lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En la materia objeto de nuestro comentario el hecho económico es la importación, pero además es necesaria una descripción de los hechos que, cumplidos configuran para el legislador tal importación.

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

TÍTULO II  
De la obligación tributaria

CAPÍTULO I  
Disposiciones generales

Art. 15.- **Hecho Generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.**

Art. 16.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

El presupuesto de hecho configura o da lugar al tributo, por ello cada ordenamiento jurídico específico, debe prestar especial atención en describirlo. Resulta sumamente importante que la determinación del hecho generador se la efectúe con la mayor claridad posible, puesto que de ello dependerá que la tributación se cumpla con mayor fluidez.

En materia de comercio exterior, el ordenamiento específico es la Ley Orgánica de Aduanas y trae una determinación clara del hecho generador del tributo y es el ingreso o salida de bienes.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 12.- Hecho Generador de la Obligación Tributaria Aduanera.- **El hecho generador de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o salida de los bienes;** para el pago de impuestos al comercio exterior, es la presentación de la declaración; en las tasas, es la prestación de servicios aduaneros

El ingreso es la importación y la salida la exportación, que tal como habíamos indicado, esta última no se encuentra sometida a gravamen alguno. De tal manera que, en el comercio exterior ecuatoriano se encuentran sometidos a tributos solamente las importaciones de mercaderías. Bien podríamos afirmar entonces que, el ingreso o introducción de mercaderías al territorio nacional configuran o dan lugar a los tributos al comercio exterior.

Estima Tesoro, la obligación tributaria surge como consecuencia “de una relación entre el obligado y determinado bien o hecho económico, que es el presupuesto de hecho de la obligación”, de modo que ésta nace en cuanto exista esa situación de hecho motivo de la imposición, sin la cual sería nula o anulable. En tal sentido particular “el presupuesto de hecho puede ser considerado como la causa jurídica de la obligación tributaria”<sup>39</sup>.

Naturalmente como el presupuesto de hecho es variable, puede consistir en hechos económicos, o en actos o hechos jurídicos relacionados con un hecho económico, es posible decir: 1) Que en los impuestos, consisten en circunstancias de orden económico y, solo por excepción el presupuesto puede ser extraño a cualquier hecho económico; 2) en cambio, en las tasas, normalmente es ajeno a hechos económicos, correspondiendo a una actividad administrativa o jurisdiccional del sujeto

<sup>39</sup> *La causa*, pp. 40 y 41; *Principii*, pp. 171 y 172.

activo; 3) En las contribuciones el presupuesto es mixto: un hecho económico del sujeto pasivo y una actividad del sujeto activo”<sup>40</sup>.

“...La estructura interna de la obligación tributaria se compone de tres elementos esenciales: a) sujetos ( activo y pasivo); b) objeto (prestación de dar); y c) causa (material y formal). Dentro de ellos, el hecho imponible y generador se relaciona directamente con la causa material o presupuesto objetivo de hecho del nacimiento de dicha obligación...

El hecho imponible es el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria: su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación. Es un elemento que, atribuido al sujeto pasivo, hace parte, total o parcialmente, en forma relativa o absoluta, de su capacidad contributiva”... A. Ramírez Cardona, Derecho Tributario, 4ta. Edición, Temis, ps.121 y 122.-

Nuestra legislación aduanera, de manera genérica, ha señalado que el hecho generador de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o salida de los bienes del territorio nacional, la cual es de carácter general, de una cobertura muy amplia; sin embargo, a renglón seguido, trae una afirmación más específica, para el pago de impuestos al comercio exterior, es la presentación de la declaración; en las tasas, es la prestación de servicios aduaneros.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 12.- Hecho Generador de la Obligación Tributaria Aduanera.- El hecho generador de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o salida de los bienes; **para el pago de impuestos al comercio exterior, es la presentación de la declaración; en las tasas, es la prestación de servicios aduaneros**

Esta determinación específica del hecho generador del tributo tiene trascendencia para el pago de los impuestos individuales que a cada importador le corresponde atender, en cuanto a la estructuración de la obligación tributaria individual, como sujeto pasivo de la misma. De tal forma que, de manera específica, para cada importador se produce el hecho generador al momento que presenta en la administración tributaria la Declaración Única de Importación. La presentación del DUI es indiscutiblemente, una obligación formal, que debe cumplirse en el momento que señala la norma, que para estos efectos ha establecido que ocurra siete días antes de la llegada a destino de la mercadería o quince días después.

---

<sup>40</sup> FONROUGE, Giulianani, *Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. 3ª, Depalma, pp. 436 y 437.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

CAPÍTULO V  
DECLARACIÓN ADUANERA

Art. 43.- Obligatoriedad y Plazo.- El propietario, consignatario o consignante, en su caso, personalmente o a través de un Agente de Aduana, presentará en el formulario correspondiente, la declaración de las mercancías provenientes del extranjero o con destino a él, en la que solicitará el régimen aduanero al que se someterán.

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

**En las importaciones, la declaración se presentará en la aduana de destino, desde siete días antes, hasta quince días hábiles siguientes a la llegada de las mercancías.**

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

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

El Gerente Distrital podrá autorizar el desaduanamiento directo de las mercancías en los casos previstos en el Reglamento y previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo.

De tal manera que, para un importador individual el hecho generador se produce por la presentación del DUI, Documento Único de Importación, que como es ampliamente conocido, es el documento a través del cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria proporciona toda la información del hecho económico que está realizando, y de manera especial, los elementos necesarios para cuantificar su volumen, de donde se desprenderá el monto de la obligación tributaria causada. Resulta sustancial que el importador proporcione los elementos que le permitan al sujeto activo la determinación de la obligación tributaria, que no es otra cosa que la cuantificación del impuesto causado.

### C.3.2.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La presentación del DUI, es la declaración que efectúa el importador del hecho económico que ha sido considerado como sujeto de un gravamen, por parte del legislador. Esta declaración que, en sí misma, es una obligación formal, debe brindar al sujeto activo de la obligación tributaria, en el presente caso la CAE, Corporación Aduanera Ecuatoriana, los elementos suficientes para determinar con exactitud la obligación tributaria. No solamente los elementos para la cuantificación de la obligación tributaria, sino además los necesarios para identificar al sujeto pasivo, la clasificación de la mercadería que está importando, el origen, el régimen de importación, etc. es decir todos los elementos que le permitan a la administración, la determinación de la obligación tributaria.

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO SEGUNDO  
DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Capítulo II  
De la determinación

Art. 87.- Concepto.- La determinación es 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.**

Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de

producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha.

Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- **La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración** que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la Ley o los Reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración.

En materia aduanera la declaración, que no es otra cosa que la determinación de la obligación por parte del sujeto pasivo, proporcionando los elementos necesarios para que la administración tributaria pueda establecer la identificación del sujeto pasivo, la existencia misma del hecho generador, la identificación o clasificación arancelaria de las mercaderías que está importando, la base imponible y la cuantía del tributo. Esta declaración de importación ha sufrido varios procesos positivos de evolución, uno de los más importantes de mencionar, es el ocurrido varios años atrás cuando se permitió que el propio sujeto pasivo efectúe lo que se denominó la autoliquidación de la obligación tributaria. Resultaba curioso que, antes de este cambio, el importador proporcionaba todos los elementos necesarios para la determinación y cálculo de la obligación tributaria, pero finalmente, quien la elaboraba era la administración aduanera. Actualmente, es el propio importador quien incluye en el DUI la autoliquidación de la obligación tributaria, lo cual ha redundado en un proceso operativo más ágil y eficiente.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO V  
DECLARACIÓN ADUANERA

Art. 43.- Obligatoriedad y Plazo.- El propietario, consignatario o consignante, en su caso, personalmente o a través de un Agente de Aduana, **presentará en el formulario correspondiente, la declaración de las mercancías provenientes del extranjero o con destino a él, en la que solicitará el régimen aduanero al que se someterán**

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

En las importaciones, la declaración se presentará en la aduana de destino, desde siete días antes, hasta quince días hábiles siguientes a la llegada de las mercancías.

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

**En la importación y en la exportación a consumo, la declaración comprenderá la AUTOLIQUIDACIÓN de los impuestos correspondientes.**

El Gerente Distrital podrá autorizar el desaduanamiento directo de las mercancías en los casos previstos en el Reglamento y previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo.

Art. 44.- Documentos de Acompañamiento.- A la declaración aduanera se acompañará los siguientes documentos:

- a) Original o copia negociable del conocimiento de embarque, guía aérea o carta de porte;
- b) Factura comercial que servirá de base para la declaración aduanera;
- c) Certificado de inspección en origen o procedencia cuando sea del caso;
- d) Certificado de origen cuando proceda;
- e) Visto Bueno del Banco Central del Ecuador o de sus corresponsales, previo al embarque de las mercancías en las importaciones a consumo; y,

f) Los demás exigibles por regulaciones expedidas por la Junta Monetaria.

El DUI, que contiene la declaración del importador, trae una serie de datos e información relevante para la administración tributaria y sobre todo para la determinación de la obligación tributaria, susceptibles de verificarse sobre todo en aquellos aspectos sustanciales relacionados con la cuantificación de los tributos causados. La clasificación arancelaria de la mercadería, origen, valor CIF, etc. por ello es que la legislación específica, la Ley Orgánica de Aduanas, le concede a la administración tal oportunidad. Una vez que la administración aduanera ha comprobado dicha información es correcta, debe aceptar tal declaración. Este hecho produce un efecto jurídico, trascendente para la elaboración de la obligación tributaria, marca su nacimiento. Una vez que la administración aduanera acepta la declaración de importación se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Nace a la luz jurídica la obligación aduanera.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.  
LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO V  
DECLARACIÓN ADUANERA

Art. 45.- Aceptación de la Declaración.- Presentada la declaración, el Distrito verificará que ésta contenga los datos que contempla el formulario respectivo, los cotejará con los documentos de acompañamiento y comprobará el cumplimiento de todos los requisitos exigibles para el régimen. Si no hay observaciones, se aceptará la declaración fechándola y otorgándole un número de validación para continuar su trámite. Una vez aceptada, la declaración es definitiva y no podrá ser enmendada.

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

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

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

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

La aceptación de la declaración de importación por la administración aduanera viene precedida de un proceso de cotejo y verificación, que ésta contenga la información requerida en el formulario diseñado para tal efecto, que contenga los requisitos exigibles para el régimen, etc. Una vez que la CAE, ha verificado tal información debe aceptarla o rechazarla. Si acepta la declaración, la norma jurídica ha previsto un efecto legal para tal hecho y es el nacimiento de la obligación tributaria. A partir del momento que la administración tributaria exprese su conformidad, cobra vida jurídica la obligación aduanera.

CÓDIGO TRIBUTARIO  
Decreto supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO  
TÍTULO II  
De la obligación tributaria

Capítulo II  
Del nacimiento y exigibilidad de la  
obligación tributaria

Art. 17.- Nacimiento.- La Obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO I  
NORMAS FUNDAMENTALES

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 13.- Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera.- **La Obligación Tributaria Aduanera, en el caso de los impuestos, nace al momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera;** en el de las tasas, nace por la utilización del respectivo servicio aduanero.

Es necesario mencionar que, si bien la administración expresa su aceptación respecto de la declaración de importación y con ello puede el importador proseguir el trámite hasta llegar a la desaduanización de la mercadería, esto no implica una renuncia de la administración para efectuar una comprobación posterior, con mayor detenimiento respecto de su contenido en si mismo. Facultad que la puede ejercer ex-post, hasta tres años después. La administración conserva su facultad de revisar los actos de determinación de la obligación tributaria hasta tres años después de haberlos efectuado.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO V  
DECLARACIÓN ADUANERA

Art. 53.- Verificación y Rectificación.- **Dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, las declaraciones aduaneras serán objeto de verificación** aleatoria por parte del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Si se comprueba que la liquidación adoleció de errores en favor o en contra de los sujetos de la obligación tributaria, se procederá a la reliquidación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, siempre y cuando no exista presunción de delito.

Si la reliquidación estableciere una diferencia en favor o en contra del sujeto pasivo, se emitirá inmediatamente la respectiva nota o título de crédito.

### C.3.3.- EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez que se ha constituido la obligación aduanera, podemos apreciar sus elementos con mayor facilidad, se han definido con claridad tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo; conocemos también con claridad, los distintos elementos que permiten la cuantificación de la obligación tributaria: la base imponible, la tarifa, los elementos deducibles, etc. Establecemos con precisión el monto de la obligación tributaria. En definitiva, todos los elementos esenciales se encuentran definidos, sin embargo, no se pueden hacer efectivos o exigirse por parte de su acreedor hasta que se cumpla el término previsto en la ley para que sea posible su exigibilidad:

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

TÍTULO II  
De la obligación tributaria

Capítulo II  
Del nacimiento y exigibilidad de la

Art. 18.- Exigibilidad.- **La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.**

**A falta de disposición expresa respecto a esa fecha,** regirán las siguientes normas:

1. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
2. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

En el caso de la norma objeto de nuestro comentario, si existe una disposición expresa que permite determinar con exactitud la fecha en que la obligación aduanera se hace exigible. Exigibilidad que le permitirá al sujeto activo de la obligación tributaria compeler para el cumplimiento de la prestación, al deudor, a fin de que satisfaga su acreencia. Antes de este término, ya existe la obligación aduanera, conocemos al sujeto activo y pasivo, y el monto de lo adeudado sin embargo, no es posible que el acreedor se sirva de las acciones previstas en ordenamiento legal alguno, para demandar su cumplimiento. Una vez vencido el término para la exigibilidad de la obligación, su titular tiene la aptitud de servirse de todas y cada una de las acciones previstas en el plexo jurídico vigente, para constreñir al deudor al cumplimiento de las prestaciones a que se obligó oportunamente.

**LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.**  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO I  
NORMAS FUNDAMENTALES

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 16.- Exigibilidad de la Obligación Tributaria Aduanera.- Los tributos aduaneros son exigibles:

a) En caso de impuestos:

1.- En la autoliquidación, **desde el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración;**

2.- En la rectificación de tributos, a partir del día hábil siguiente al de su notificación; y,

b) En el caso de las tasas, desde la fecha en que se prestó efectivamente el servicio.

La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, en el presente caso de manera expresa, la Ley Orgánica de Aduanas prevé que lo será desde el día hábil siguiente en que se aceptó la declaración de importación por parte de la administración aduanera. A partir de este momento, la obligación tributaria es susceptible de ser ejecutada mediante el uso total de las acciones legales previstas por el ordenamiento jurídico vigente. El sujeto activo, a partir de este momento goza de todas las prerrogativas legales para constreñir al deudor para el cumplimiento de las prestaciones contempladas en la obligación asumida. A su vez, el deudor, a partir de este momento, está llamado al cumplimiento de la obligación tributaria en toda la amplitud de su contenido, tanto en su parte principal como en la parte secundaria, caso contrario, está expuesto a ser sometido por su acreedor a las acciones coercitivas previstas por la ley para su cumplimiento.

A partir de que la obligación se hace exigible, el sujeto pasivo de la misma está llamado a satisfacerla, a dar cumplimiento a la prestación que se obligó. Veinte y cuatro horas después que la administración tributaria aceptó el DUI, el importador está llamado legalmente, a atender el pago que la autoliquidación de la declaración de importación que concretó. Una vez que cumpla con el pago de los valores determinados, se extingue la obligación. El efecto jurídico previsto por la norma para el cumplimiento de la obligación a través del pago es justamente, la extinción de la

obligación tributaria, de paso debemos señalar que, ésta no es la única manera de lograr su extinción, hay otras previstas por los ordenamientos jurídicos tributarios correspondientes.

CÓDIGO TRIBUTARIO  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO TÍTULO II

De la obligación tributaria

Capítulo VI  
De la extinción de la obligación tributaria

Art. 36.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

**1. Solución o pago;**

2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 17.- Extinción de la Obligación Tributaria.- La obligación tributaria aduanera se extingue por:

**a) Pago;**

- b) Compensación;
- c) Prescripción;
- d) Aceptación del abandono expreso de las mercancías;
- e) Pérdida o destrucción total de las mercancías; y,
- f) Decomiso administrativo de las mercancías.

Tanto en el Código Tributario como en la Ley Orgánica de Aduanas, encontramos disposiciones similares, cuyo efecto legal es igual, conceden al pago la virtud de extinguir la obligación tributaria contraída. El importador para atender la obligación aduanera pendiente debe pagar los tributos determinados en la autoliquidación efectuada por él mismo al momento de elaborar la declaración de importación y que posteriormente, fue revisada y aprobada por la administración aduanera. Los tributos pagados son los vigentes al momento de la presentación de la declaración de importación.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO I  
NORMAS FUNDAMENTALES

Art. 15.- Impuestos Aplicables.- Los impuestos al comercio exterior aplicables para el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son **los vigentes a la fecha de la presentación de la declaración a consumo.**

Con sujeción a los Convenios Internacionales y cuando las necesidades del país lo requieran, el Presidente de la República, mediante decreto y previo dictamen favorable del Consejo de Comercio

Exterior e inversiones COMEXI, establecerá, reformará o suprimirá los aranceles, tanto en su nomenclatura como en sus tarifas.

De tal manera que, el importador debe satisfacer los tributos al comercio exterior previstos en la ley al momento que concrete la presentación de su declaración de importación a consumo. Los tributos que debe pagar se ciñen a:

- Derechos Arancelarios
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto a los Consumos Especiales
- Fodinfra
- Tasas Portuarias
- Tasas de Almacenaje

Una vez satisfecha la obligación aduanera, el importador puede proceder a la desaduanización de la mercadería. Puede retirarla del recinto aduanero primario y llevarla a donde le resulte más conveniente a sus intereses. El fisco o la Corporación Aduanera Ecuatoriana, ya no tienen sobre dicha mercadería interés alguno. La obligación tributaria se encuentra extinguida.

Este es el tratamiento ordinario para una importación sometida a un régimen común, cuando el importador tiene el propósito de efectuar la introducción de mercaderías extranjeras al territorio nacional, para su consumo interno. Debemos mencionar que, la legislación aduanera, tanto nacional como extranjera, contempla la posibilidad de servirse de distintos regímenes aduaneros. La secuencia que hemos descrito y comentado en el presente acápite corresponde a una importación efectuada bajo un régimen común. En nuestra legislación aduanera encontramos los siguientes regímenes aduaneros:

- Comunes
- Especiales
- De Excepción

Los regímenes comunes son sometidos al tratamiento impositivo que hemos descrito. Cada una de las etapas de las obligaciones aduaneras descritas corresponden a una obligación pura, simple y llana. Es el tratamiento ordinario de una importación. Reiteramos que, no nos referimos a las exportaciones que también son parte de los regímenes comunes por cuanto, en nuestra legislación no son sometidas a gravamen alguno, tal como lo vimos en líneas anteriores. Los regímenes aduaneros se clasifican de la siguiente manera:

- Comunes
  - Importación
  - Exportación
- Especiales
  - Regímenes Suspensivos
  - Regímenes Liberatorios
  - Regímenes Devolutivos
- De Excepción
  - Tráfico Postal Internacional o Correo Rápido
  - Tráfico Fronterizo
  - Zona de Libre Comercio

Esta clasificación no es exclusiva de nuestra legislación, también es compartida por la legislación internacional y a su vez, admitida por la doctrina en su parte sustancial. En nuestro ordenamiento jurídico se recogen ampliamente estos criterios, sin embargo, en el Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas se lo menciona de manera expresa:

REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS  
Decreto Ejecutivo No. 726. RO/ 158 de 7 de Septiembre del 2000

Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

Decreta:  
Expedir el siguiente: REGLAMENTO GENERAL A LA LEY  
ORGÁNICA DE ADUANAS.

CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS

Art. 68.- Clasificación.- Los regímenes aduaneros **se clasifican en: Comunes, especiales y particulares o de excepción.**

Son regímenes comunes la importación a consumo y la exportación a consumo, que tienen carácter definitivos.

Son regímenes especiales aquellos que se caracterizan por ser suspensivos, liberatorios o devolutivos de los tributos aduaneros, según corresponda.

Son regímenes particulares o de excepción aquellos que por sus características están sujetos a regulaciones especiales.

La figura jurídica, objeto de nuestro comentario, no es un régimen común aduanero y por tanto, la obligación que se genera, no es ordinaria, simple y llana. El depósito Industrial es un régimen especial aduanero y por ello, la obligación que se genera tiene un tratamiento diverso al ordinario, cuya variante la vamos a comentar a continuación.

#### C.4.- LA OBLIGACIÓN ADUANERA EN LOS REGÍMENES ESPECIALES

El Depósito Industrial es una figura jurídica que en la clasificación de los Regímenes Especiales Aduaneros se encasilla entre los suspensivos. En la normatividad nacional los distintos regímenes especiales aduaneros se clasifican de la siguiente manera:

#### REGÍMENES ESPECIALES

- SUSPENSIVOS:
  - Depósito Aduanero
  - Tránsito Aduanero
  - Importación Temporal con Reexportación en el mismo Estado
  - Importación Temporal para Perfeccionamiento Activo
  - Exportación Temporal con Reimportación en el mismo Estado
  - Exportación Temporal para Perfeccionamiento Pasivo
  - Régimen de Maquila.-
- LIBERATORIOS
  - Almacenes Libres y Especiales
  - Zona Franca
  - Ferias Internacionales
- DEVOLUTIVOS
  - Devolución Condicionada
  - Reposición con Franquicia Arancelaria

El Depósito Aduanero, en la actual Ley Orgánica de Aduanas (Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998), a su vez se clasifica de la siguiente manera:

- DEPÓSITO ADUANERO
- DEPÓSITO COMERCIAL
  - PÚBLICO

- PRIVADO

➤ DEPÓSITO INDUSTRIAL

Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I

CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS

I. REGÍMENES COMUNES II. REGÍMENES ESPECIALES Art. 60.- Depósito Aduanero.- Depósito Aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares autorizados y bajo control de la administración aduanera, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: **comerciales, públicos o privados, e industriales.**

En los depósitos comerciales, las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas, sin transformación alguna.

En los depósitos industriales, las mercancías de propiedad del concesionario, se almacenan para su transformación.

Podrán ser concesionarios de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador.

El régimen especial aduanero, objeto de nuestro comentario, es el Depósito Industrial que, a pesar de ser uno entre tantos, tiene características que le son propias, inclusive en aspectos de orden jurídico. En cuanto a los aspectos materiales y personales ya comentamos sobre los elementos comunes y aquellos que permiten su individualización. En el orden jurídico, tiene un tratamiento sustancialmente diverso al ordinario o regímenes comunes, diferente a los regímenes especiales devolutivos y liberatorios, pero similar a los demás regímenes especiales suspensivos.

Resulta un denominador común entre los regímenes especiales suspensivos que la obligación aduanera que se genera no es simple y llana, como ocurre en los regímenes comunes, exportación o importación. La obligación que nace como consecuencia de servirse de un régimen especial suspensivo, está sometida a una condición, que permite que el sujeto pasivo no se vea obligado al cumplimiento de la prestación o pago de los impuestos en condiciones ordinarias. El efecto jurídico previsto, es el de evitar que la obligación se haga exigible en circunstancias normales u ordinarias. Este régimen permite al usuario importar materias primas sin el pago de impuestos, sometido a la condición que en algún momento posterior, proceda a su reexportación, luego de haberla sometido a un proceso de transformación.

El propósito que persigue desde el punto de vista de política fiscal, es liberar de la carga tributaria al importador de materias primas que tenga los elementos necesarios para someterlas a procesos de transformación y posteriormente reexportarlas. De esta manera, el ejecutivo asegura un régimen o figura jurídica de fomento de las exportaciones, de expansión del sector industrial, de incremento agresivo de fuentes de trabajo de mano de obra medianamente calificada, que en definitiva, resultan mecanismos que aseguran fuentes de generación de riqueza y bienestar a la población en general. Con el propósito evidente de apuntalar el fortalecimiento de estos objetivos, es que el gobierno sacrifica el ingreso de los impuestos derivados de estas importaciones, a sus arcas fiscales. Este sacrificio fiscal es un incentivo tributario, orientado hacia una meta. Podemos encontrar aquí el eficiente desempeño del tributo como una herramienta fiscal para la promoción e incentivo de figuras jurídicas orientadas al desarrollo.

Tanto la doctrina internacional como la Constitución Política y el propio Código Tributario, han asignado al tributo un papel de generador de recursos para las arcas fiscales lo cual se alinea con la versión tradicional, pero adicionalmente, en la actualidad se le concede un papel adicional, de carácter extrafiscal, como es el de convertirse en una eficiente herramienta de promoción o incentivo económico que permita conducir la economía por rutas que, el gobierno ha identificado como las más convenientes para la generalidad de sus habitantes.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.  
Decreto Legislativo No. 000. RO/ 1 de 11 de Agosto de 1998.

LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE EXPIDE LA  
PRESENTE  
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

TÍTULO XII  
DEL SISTEMA ECONÓMICO

Capítulo 3  
Del régimen tributario

Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. **Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.**

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

CÓDIGO TRIBUTARIO.  
Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

LIBRO PRIMERO  
DE LO SUSTANTIVO TRIBUTARIO

TÍTULO I  
Disposiciones Fundamentales

Art. 6.- Fines de la Ley.- **Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general,** estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.

Dentro de este marco jurídico y económico debemos encasillar esta figura jurídica objeto de nuestro comentario. El Depósito Industrial es un instituto cuyos elementos y su conjunto, están llamados a constituirse en un instrumento de desarrollo económico, a cumplir un papel extrafiscal. Ubicado de esta manera será más fácil su estudio y análisis.

La obligación tributaria que surge como consecuencia de importar una mercadería, amparada bajo el régimen especial aduanero de Depósito Industrial, se distancia sustancialmente de una obligación aduanera ordinaria, bajo un régimen común. La importación a Depósito Industrial sigue la misma secuencia de formación de la obligación que una ordinaria, esto es, hay el hecho generador del tributo, el importador tiene que presentar su declaración de importación. Existe el nacimiento de la obligación tributaria, la administración tiene que aprobar el DUI, Declaración Única de Importación. Es recién en este momento, en el de la exigibilidad, cuando empiezan a surgir distancias con la importación ordinaria. En condiciones ordinarias, la obligación aduanera debería hacerse exigible veinticuatro horas después de aprobada por la administración aduanera, sin embargo, en el Depósito Industrial esto no se produce.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I  
DE LO SUSTANTIVO ADUANERO

CAPÍTULO II  
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Art. 16.- Exigibilidad de la Obligación Tributaria Aduanera.- Los tributos aduaneros **son exigibles:**

a) En caso de impuestos:

1.- En la autoliquidación, **desde el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración;**

2.- En la rectificación de tributos, a partir del día hábil siguiente al de su notificación; y,

b) En el caso de las tasas, desde la fecha en que se prestó efectivamente el servicio.

En el Depósito Industrial la obligación tributaria no se hace exigible el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración. Su exigibilidad se suspende, en función de que la obligación que se deriva no es simple y llana, como ocurre en la importación ordinaria bajo un régimen común. La obligación que surge en el Depósito Industrial, está sometida a una condición resolutoria, por tanto, su exigibilidad que encuentra supeditada al cumplimiento de los elementos que componen la condición.

#### C.4.1.- EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN

Debemos remarcar que, la obligación tributaria aduanera que se deriva de la utilización del régimen especial, Depósito Industrial, es similar a la que surge al servirse de un régimen común, como la importación a consumo, hasta que se llega a su fase final, esto es, la exigibilidad. Recién aquí surgen diferencias importantes que ponen distancias entre ambas figuras jurídicas. En la obligación común, se hace exigible de manera inmediata, en el término de 24 horas, conforme lo prevé la norma; en el Depósito Industrial, se suspende la exigibilidad de la obligación en función de que se encuentra sometida a una condición.

“Las obligaciones se dividen en puras y simples, y en sujetas a modalidades, atendiendo a si las llevan o no. La regla general es que las obligaciones sean puras y simples, que produzcan sus efectos inmediatamente de contraídas y para siempre, sin restricción alguna, porque de ordinario el propósito que tienen las partes al celebrarlas, es conseguir inmediatamente la cosa o prestación a que la obligación se refiere. Solo por excepción las obligaciones son sujetas a modalidades; ello ocurre cuando la ley o las partes subordinan sus efectos a ciertas circunstancias o cláusulas particulares que en derecho se denominan modalidades. Constituyen, por eso, una excepción al derecho común”<sup>41</sup>.

Lo ordinario es que las importaciones se produzcan al amparo de un régimen común, a consumo y por tanto, deben pagar los impuestos a los que habitualmente está sometido este hecho económico. Lo excepcional es que dicha importación se efectúe al amparo de un régimen especial aduanero, como el Depósito Industrial.

La obligación tributaria aduanera que nace por la importación de una mercadería bajo el régimen de Depósito Industrial, subordina sus efectos a ciertas circunstancias, que tal como lo menciona el citado autor, se denominan modalidades. La exigibilidad de la cosa o la prestación a que la obligación se refiere, se difiere en función del cumplimiento de determinadas circunstancias que la propia ley ha determinado de manera expresa, no cabe hablar en este caso, de las partes puesto que sus voluntades no cuentan en dicha determinación.

Las modalidades que pueden afectar a una obligación son tres: la condición, el plazo y el modo. La condición se caracteriza por ser un acontecimiento futuro e incierto del cual depende la existencia, o resolución de un derecho. El plazo es el término fijado para el cumplimiento de la obligación, o también el hecho futuro y cierto del cual depende el ejercicio o la extinción de un derecho. Por último, el modo tiene lugar cuando se da o se asigna algo a una persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicarlo a un fin especial; destacan algunos autores que, es la obligación de aplicar la cosa objeto del vínculo jurídico a un fin determinado y especial.

Cada una de estas modalidades tiene características y elementos que le son propios y otros comunes, de estos ya hemos mencionado algunos, resta mencionar aquellos. Las tres modalidades son hechos futuros y cuya presencia priva a la obligación de su condición de simple y llana. En el caso del plazo es una modalidad futura pero cierta, no hay plazo que no se cumpla, unos más largos y otros más cortos, pero todos en algún momento se cumplen de manera inexorable. La condición tiene la característica que es incierta, además de futura, lleva implícita la incertidumbre respecto de su cumplimiento, bien podría no cumplirse. Eventualidad a la que no está sometida el plazo. A criterio de Alessandri, de este hecho se desprende que la condición afecta a la existencia misma de la obligación, ya sea para nacer, ya sea para morir. Por ello es que la condición opera retroactivamente, en tanto que el plazo sólo afecta al ejercicio el derecho, al cumplimiento de la obligación, y por eso sus efectos no son retroactivos. El modo es la manera o forma como debe cumplirse la obligación.

A nuestro criterio, la obligación que nace al verificarse la importación de una mercadería sometida a Depósito Industrial, se subordina a una condición puesto que las circunstancias que supeditan sus efectos, son futuras e inciertas, características que le son propias. La obligación tributaria aduanera es ex - lege y por tanto, las partes, sujeto activo o pasivo, no intervienen de manera alguna en la determinación de las condiciones que la subordinan. Dichas condiciones se encuentran previstas de manera expresa, en la norma, fuente de la obligación.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Ley No. 99. RO/ 359 de 13 de Julio de 1998.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS

TÍTULO I

CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS  
II. REGÍMENES ESPECIALES

---

<sup>41</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, *Derecho Civil, Teoría de las Obligaciones*, ed. Librería del Profesional, p. 163.

Art. 60.- Depósito Aduanero.- Depósito Aduanero es el régimen suspensivo del pago de impuestos por el cual las mercancías permanecen almacenadas por un plazo determinado en lugares autorizados y bajo control de la administración aduanera, en espera de su destino ulterior.

Los depósitos aduaneros son: comerciales, públicos o privados, e industriales.

En los depósitos comerciales, las mercancías, de propiedad del concesionario o de terceros, permanecen almacenadas, sin transformación alguna.

En los depósitos industriales, las mercancías de propiedad del concesionario, se almacenan para su transformación.

Podrán ser concesionarios de depósito aduanero, las personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras legalmente establecidas en el Ecuador.

De la citada norma se puede desprender con facilidad que la mercaderías importadas bajo el régimen de Depósito Industrial se subordinan a dos eventos o condiciones básicas:

- I. Sometidas a un proceso de transformación.
- II. Se determine su destino ulterior.

Estos dos hechos son futuros e inciertos, por ello cumplen las exigencias requeridas para ser considerados como una condición. El usuario del régimen no tiene la certeza que va a someter a las mercaderías importadas a un proceso de transformación, tal como lo exige la norma, la incertidumbre de que esta exigencia pueda atenderse se mantiene latente hasta tanto ocurra realmente. Esta falta de seguridad es la característica de la condición. Trae implícita la posibilidad que, eventualmente tal hecho no ocurra, como efectivamente acontece al usuario del régimen que tiene que hacer un esfuerzo significativo para cumplir con todos y cada uno de los pasos necesarios, para someter a dicha mercadería a un proceso de transformación. Debe efectuar la importación de mercaderías, contar con la bodega para su almacenaje, con la maquinarias apropiadas para aplicar los procesos de transformación, disponer de la mano de obra capacitada y suficiente, tener el Know how o tecnología, entre otras circunstancias, que no están garantizadas. Por el contrario, cada una de ellas expuestas a alguna eventualidad, que pudiera impedir que dicha cadena o proceso se interrumpa e impida que la mercadería pueda efectivamente, ser sometida a una transformación.

REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.  
Decreto Ejecutivo No. 726. RO/ 158 de 7 de Septiembre del 2000

Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS

II  
REGÍMENES ESPECIALES  
DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 95.- Mercancías admisibles.- Podrán ingresar a depósito comercial cualquier clase de mercancías, excepto las de prohibida importación.

En los depósitos industriales se admitirán toda clase de materias primas, productos semielaborados, envases e insumos compatibles con la actividad del beneficiario, importados PARA LA PRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS.

La norma reglamentaria ratifica, como no podía ser de otra manera, que las mercaderías susceptibles de importarse bajo este régimen especial aduanero, son solamente aquellas que pueden ser sometidas a un proceso de transformación como materias primas, productos semielaborados, etc., que permitirá la obtención o producción de nuevas mercancías.

La segunda condición, que se determine su destino ulterior, se encuentra normada con mayor detalle en el reglamento.

## REGLAMENTO GENERAL A LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.

Decreto Ejecutivo No. 726. RO/ 158 de 7 de Septiembre del 2000.

Pedro Pinto Rubianes  
VICEPRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA  
CAPÍTULO VI  
REGÍMENES ADUANEROS

### II REGÍMENES ESPECIALES DEPÓSITOS ADUANEROS

Art. 97.- Plazo de permanencia.- Las mercancías admitidas a depósito comercial o industrial **PODRÁN PERMANECER EN EL PAÍS HASTA POR SEIS MESES**, prorrogable por igual período en casos debidamente justificados ante el Gerente Distrital.

Antes del vencimiento del plazo de permanencia de **LAS MERCANCÍAS ADMITIDAS A DEPÓSITO DEBERÁN, EN FORMA TOTAL O PARCIAL; REEXPORTARSE**, declararse a consumo o acogerse a otro régimen especial, con sujeción a lo regulado en este reglamento.

La determinación del destino ulterior de las mercancías ingresadas bajo el régimen de Depósito Industrial, debe concretarse en un término no mayor a seis meses, puesto que de conformidad con la norma reglamentaria citada que, termina la perfilar la condición prevista en la ley, se dispone que las mercaderías ingresadas bajo ese régimen especial pueden permanecer en el país hasta por dicho lapso. De tal manera que, debe entenderse que, el usuario del régimen dispone de este término para concretar el proceso de transformación y el destino ulterior de mercadería, que no puede ser otro que, los expresamente previstos.

La citada disposición señala de manera expresa que, los destinos ulteriores pueden ser la reexportación, declararse a consumo o acogerse a otro régimen especial, sin mayor distinción. A nuestro criterio, la reexportación es el destino ulterior natural de las mercaderías ingresadas bajo el régimen de Depósito Industrial, puesto que este régimen especial aduanero fue originalmente diseñado como una figura jurídica cuyo propósito fue el de estimular e incentivar las exportaciones; sin embargo, de la citada norma, no puede colegirse lo mismo. No hace distinción alguna respecto del destino ulterior de la mercadería, le es indistinto para el legislador que la mercadería se declare a consumo, se acoja a otro régimen, o se reexporte. Esta disposición causa desorientación en cuanto al propósito mismo del régimen especial del Depósito Industrial. Sobre este mismo tema ya hicimos un extenso comentario y justamente ahora, no es el objeto central de nuestro análisis, sino simplemente mencionarlo de paso.

Las condiciones previstas en la norma, la aplicación de un proceso de transformación y la determinación de su destino ulterior en un término no mayor a seis meses, deben ser atendidas oportunamente por el usuario del régimen. Si esto ocurriera se habría cumplido con las condiciones y el efecto previsto por la norma, es la extinción de la obligación tributaria aduanera, puesto que se trata de una condición resolutoria. Cumplida la condición se resuelve el derecho del sujeto activo de la obligación tributaria para exigir el cumplimiento de la prestación, el pago de los impuestos aduaneros causados por la importación de mercancías. De esta manera se extingue la obligación tributaria.

De tal manera que, al final del proceso lo que habría logrado el usuario de este régimen especial aduanero es importar mercaderías sin el pago de impuestos, subordinadas a un proceso de transformación y a la determinación de su destino ulterior, que en principio es la exportación. El efecto económico para el usuario es que, se encuentra liberado de una significativa carga económica, como son los impuestos que se pagan con ocasión de la importación de mercaderías. Por ello esta figura jurídica fue considerada como un incentivo a la exportación.

#### C.4.2.- CONDICIÓN RESOLUTORIA

Se utiliza el término condición para señalar un acontecimiento futuro e incierto en el presente caso, puesto que en nuestra legislación se lo utiliza también por otras acepciones, como cuando se pretende señalar las condiciones de los contratos (condiciones de existencia de los actos jurídicos: las condiciones de validez de los actos jurídicos son cuatro...) o se pretende señalar la situación o estado de una persona (“son personas todos los individuos de la especie humana,

cualquiera que sea su edad, sexo, extrínseca o condición”). Arturo Alessandri Rodríguez, sostiene que esta es la “verdadera y propia acepción que la palabra condición tiene en el derecho: es esta acepción la que le dan los artículos 1473 y 1070 del Código Civil, al referirse respectivamente a las obligaciones condicionales y a las asignaciones testamentarias condicionales; y será esta la acepción que le daremos en nuestro estudio. En este sentido consiste en el hecho de subordinar el desaparecimiento o el nacimiento de un vínculo jurídico a un suceso futuro e incierto”<sup>42</sup>. Nuestro Código Civil recoge esta norma de la siguiente manera:

---

<sup>42</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, *Derecho Civil, Teoría de las Obligaciones*, ed. Librería del Profesional, p. 164.

CÓDIGO CIVIL (LIBRO IV).  
Codificación No. 000. RO/ Sup 104 de 20 de Noviembre de 1970.

TÍTULO IV  
DE LAS OBLIGACIONES CONDICIONALES Y MODALES

Art. 1516.- Es obligación condicional la que depende de una condición, ésta es, de un **ACONTECIMIENTO FUTURO QUE PUEDE SUCEDER O NO**.

Ver OBLIGACIONES CONDICIONALES, Gaceta Judicial. Año XXXI. Serie 5. Nro. 75. Pág. 1771. (Quito, 14 de Marzo de 1933).

Ver OBLIGACIÓN CONDICIONAL, Gaceta Judicial. Año XXXI. Serie V. Nro. 94. Pág. 2210. (Quito, 18 de Diciembre de 1933).

Ver OBLIGACIONES CONDICIONALES, Gaceta Judicial. Año XXXV. serie V. Nro. 130. Pág. 3105. (Quito, 3 de Julio de 1936).

La característica esencial de la obligación condicional es justamente la incertidumbre del hecho de la que pende. No se tiene la certeza de su existencia, que puede ocurrir o no y de ello depende la existencia o la extinción de la obligación misma. Esta misma característica se traslada a la figura jurídica objeto de nuestro comentario. Su extinción depende de la existencia de acontecimientos futuros previstos de manera expresa en la norma fuente de la obligación tributaria aduanera y cuya verificación es totalmente incierta.

CÓDIGO CIVIL (LIBRO IV).  
Codificación No. 000. RO/ Sup 104 de 20 de Noviembre de 1970

Art. 1517.- La condición es positiva o negativa.

La positiva consiste en que acontezca una cosa; la negativa, en que una cosa no acontezca.

Art. 1518.- La condición positiva debe ser física y moralmente posible.

Es físicamente imposible la contraria a las leyes de la naturaleza física; y moralmente imposible, la que consiste en un hecho prohibido por las leyes, o es opuesta a las buenas costumbres o al orden público.

Se mirarán también como imposibles las que están concebidas en términos ininteligibles.

La condición prevista para el Depósito Industrial es resolutoria, puesto que al verificarse su cumplimiento se extingue el derecho del fisco para exigir el cobro de la obligación tributaria. Por tratarse de una obligación tributaria, cuya fuente es la ley, solamente el ordenamiento jurídico vigente determina las condiciones a las que debe supeditarse que, tal como hemos señalado son dos, y una vez cumplidas por parte del sujeto pasivo, el efecto legal que corresponde es la extinción de la obligación tributaria.

CÓDIGO CIVIL (LIBRO IV).  
Codificación No. 000. RO/ Sup 104 de 20 de Noviembre de 1970

Art. 1522.- La condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho, y resolutoria, cuando por su cumplimiento se extingue un derecho.

Ver RESOLUCIÓN DE CONTRATO, Gaceta Judicial. Año LV. Serie 7. Nro. 10. Pág. 1179. (Quito, 10 de Febrero de 1950).

Una vez que, el usuario del régimen especial aduanero ha cumplido con todas las condiciones que, finalmente, concluyen con la reexportación de las mercaderías, el derecho del fisco para el cobro de la prestación surgida como consecuencia de la importación, se extingue. Su consecuencia inmediata es la liberación de la carga tributaria impuesta por la norma a este hecho generador de impuestos. Este es el objetivo final de la figura jurídica visto desde la óptica de la política fiscal. La estructuración de este instituto persigue finalmente, la liberación de la carga tributaria. Por ello está considerada como una herramienta de fomento a las exportaciones. Su eficiencia debe medirse en la capacidad de liberar al usuario del régimen de Depósito Industrial de la carga tributaria que soporta.

Este análisis resulta sumamente interesante como un objetivo de política fiscal, puesto que al momento que se libera de la carga tributaria al sujeto pasivo, deja de percibir dicho ingreso el

fisco, para quien se constituye en un sacrificio fiscal. Este resulta interesante en la medida que se focaliza a favor de quien debe resultar beneficiado de este proceso. Sin lugar a dudas el beneficiario de este proceso debe ser el exportador, sin embargo no siempre ocurre esto. Los gastos que se generan en la operación del proceso deben ser inferiores al sacrificio del estado y solamente en esa medida resultará atractivo.

## **5.- CONCLUSIONES**

Desde que el país dio por concluido el modelo de desarrollo de “Sustitución de Importaciones”, que se produjo a fines de la década de los ochenta y comienzos de la década de los noventa, no ha vuelto a diseñar uno nuevo. Durante los últimos años hemos escuchado con mucha insistencia entre la clase política y sobre todo, aquellos que han ocupado los distintos poderes del Gobierno, expresar con mucho énfasis, la necesidad de implementar un esquema de fomento de las exportaciones, sin embargo, no ha pasado de ser una mera expresión de meras intenciones, puesto que, en la realidad es muy poco lo que se ha hecho para definir el perfil de un nuevo modelo de desarrollo y menos aún para encasillarlo o direccionarlo hacia el fomento de las exportaciones. Creemos que es indispensable, que la clase política del país adopte una definición respecto de esta materia y si decide favorablemente, para emprender en un proceso de fomento de las exportaciones, es necesario implementar una serie de medidas hacia dicho propósito. Tenemos la plena seguridad que, una de las figuras jurídicas que debe ser implementada y renovada para provocar un mejoramiento de la competitividad del país enrumbo a un modelo de fomento de sus exportaciones, es el Régimen Especial Aduanero denominado Depósito Industrial objeto de nuestro comentario.

En ese propósito es indispensable brindar a este instituto los elementos que le permitan convertirse en un instrumento fiscal dinámico, eficiente y actualizado. A lo largo de nuestra exposición hemos señalado con detenimiento las deficiencias que afectan a esta figura jurídica y en un análisis de derecho comparado con legislaciones de otros países, en su mayoría vecinos e integrantes de la Comunidad Andina y en otros casos, con legislaciones más avanzadas como la de la Comunidad Económica Europea, en el que hemos efectuado una disección jurídica, a efectos de determinar las diferencias existentes y puntualizado en cada oportunidad, cuales son las desventajas que estas imprimen. A continuación mencionaremos brevemente algunas de estas, considerando la limitante que provoca señalar exclusivamente el resultado sin una mención previa de las diferencias que si fueron, objeto de un detenido análisis en todo lo largo y ancho de nuestra exposición. De hecho el mérito, si tiene alguno esta exposición, es justamente el de resaltar las diferencias entre nuestra legislación y el ordenamiento jurídico de otros países que en esta materia han conseguido avances que sean dignos de seguir, sin que se produzcan aberraciones y desnaturalizaciones de la institución a cuenta de brindar ventajas económicas o de posicionar en el mercado internacional, a los exportadores nacionales usuarios de tales regímenes especiales aduaneros.

### **A. DENOMINACIÓN**

Habíamos señalado que el nombre de “Depósito Industrial” de nuestra figura jurídica no se ajusta a la normatividad internacional vigente y que sería conveniente, provocar una reforma orientada a armonizar con la denominación establecida en el convenio de Kyoto, suscrito en el año de 1972 y que corresponde al de “Internación Temporal para Perfeccionamiento Activo”. Si bien los países de la Comunidad Andina y muchas otras de Latinoamérica no son suscriptores de este convenio internacional, casi todos han recogido esta denominación, con pequeñas variantes, dentro de sus legislaciones nacionales.

Entre los países desarrollados, que han suscrito casi todos, el convenio de Kyoto, se ha adoptado la denominación de “Internación Temporal para Perfeccionamiento Activo”, con mayor facilidad.

### **B. ELEMENTOS PERSONALES**

#### **B.1. Usuario o Beneficiario**

Debemos tener presente que, la primera ocasión que se incorporó en nuestra legislación la figura jurídica del “Depósito Industrial”, se lo hizo de manera totalmente limitada, con el propósito de

servir al sector industrial, que a esa fecha, se encontraba “Clasificado” y gozaba de los beneficios de la Ley de Fomento Industrial. Con el transcurso de los años, esta restricción se fue disminuyendo y el Régimen Especial Aduanero ha podido ser utilizado por un segmento más amplio de los sectores productivos del país; sin embargo, tal como consta en la legislación actual, todavía conserva algunos elementos que impiden que pueda ser utilizado a plenitud por el sector productivo que se encuentra en capacidad de elaborar productos de exportación. Hemos identificado con mucha detenimiento cuales son estos elementos y en cada caso hemos sugerido, en algunos de manera expresa y otros de manera tácita, la necesidad de introducir cambios en el mismo sentido que otras legislaciones que, tiene normas más claras y permeables para el logro de este propósito.

Hemos señalado que una de esas deficiencias era exigir que el usuario del régimen tenga la capacidad industrial instalada para provocar en las materias primas que interna al país los procesos de transformación. Habíamos puntualizado que otras legislaciones, no requieren tal exigencia y simplemente condicionan al usuario que someta a la mercadería al proceso de transformación y que por supuesto finalmente la reexporte. En este caso, resulta suficiente que, el usuario tome el servicio a través de una contratación del mismo o simplemente alquile las maquinarias para cumplir con dicho propósito. No necesita ser el propietario de la maquinaria para poder servirse de éste régimen. Esta posibilidad permitiría usar la figura jurídica con una amplitud enorme y le brindaría una vigorosidad estimulante a este régimen.

Otra de las limitaciones conceptuales en nuestra legislación es que se exige que el usuario del Régimen Aduanero, sea el propietario de la mercadería, lo cual al igual que en el caso anterior, pone en desventaja a los empresarios ecuatorianos. Por los elevados costos que esto implica, bien podría ser que se utilice el parque industrial instalado en el país para procesar y exportar mercadería de terceros, lo cual le permitiría al usuario del régimen brindar el servicio y lograr una interesante remuneración por tal concepto. Esta posibilidad tal como lo vimos en el capítulo correspondiente se encuentra previsto en más de una de la disposiciones de plexo jurídico internacional, comentadas.

En nuestra normatividad encontramos todavía disposiciones que obligan a los usuarios del Depósito Industrial a limitar esta posibilidad a favor de las personas jurídicas, de tal suerte que, en nuestra legislación una persona natural no podría servirse de tales beneficios. En la normatividad internacional es intrascendente quien sea el titular del Régimen Especial Aduanero. Lo que interesa para los fines que persigue el Estado es que puede cumplir con los propósitos económicos de transformar la mercadería y reexportarla, por ello se refiere siempre al usuario del régimen sin requerirle que este sea exclusivamente, una persona jurídica.

## **B.2. Estado Ecuatoriano**

Tal como puntualizamos el otro elemento personal es el Estado Ecuatoriano, que ejerce la potestad aduanera a través de la Corporación Aduanera Ecuatoriana y otorga por intermedio de sus diferentes autoridades, las autorizaciones para el funcionamiento de los Depósitos Industriales. Esta autoridad es la más alta dentro de la jerarquía administrativa que se encuentra vigente, lo que tiene algunas ventajas; sin embargo, también presentan algunas desventajas, y que lastimosamente, en el presente caso, tiene el mayor peso. Por tratarse de la autoridad de mayor jerarquía administrativa requiere de una cantidad enorme de informes, trámites y gestiones que complican, entorpecen y dificultan la tramitación y gestiones administrativas para la obtención de la autorización necesaria para el funcionamiento de los Depósitos Industriales.

En otras legislaciones la autoridad administrativa encargada de conceder tales autorizaciones, es una de menor rango administrativo y por tanto, la obtención de estas es mucho más ágil, dinámica y responde con mayor eficiencia a las necesidades del mercado de exportación que cada día se mueve con mayor flexibilidad y velocidad.

## **C. ELEMENTOS MATERIALES DEL DEPÓSITO INDUSTRIAL**

Del análisis efectuado hemos logrado establecer que la legislación nacional permite el ingreso de ciertas mercaderías restringidas a la esfera contenida dentro de los términos de materia prima, productos semielaborados e insumos. De tal suerte que, no pueden ingresar bajo este régimen industrial ningún otro tipo de mercaderías, lo cual ha provocado graves inconvenientes entre la administración aduanera y los usuarios, quienes permanentemente han pretendido incluir entre los productos permitidos bajo este régimen, los envases, maquinarias, accesorios y herramientas que sirven para producir los productos de exportación.

En otras legislaciones si es posible la introducción de tales mercaderías bajo el Régimen de Depósito Industrial y por supuesto, permiten a los usuarios lograr ventajas de carácter económico frente a sus competidores.

Nuestra legislación debe reformarse a fin de ponerse, cuando menos, en el nivel mínimo de los países directamente competidores en los productos de exportación.

#### **D. COSTOS FINANCIEROS**

Otro de los elementos, en los que nuestra legislación se encuentra estancada es en el vinculado con los costos financieros y que, por razones de extensión no han sido tratados con el suficiente detenimiento en nuestra exposición, pero que carga innecesariamente a nuestros empresarios ecuatorianos con costos que en otros países hace muchos años atrás han sido superados.

Hemos citado de paso, en nuestra exposición sin mayores análisis, que en el Perú por ejemplo, las garantías para el funcionamiento de los Depósitos Industriales en ciertos casos puede ser simplemente la palabra del usuario, a quien la administración previamente lo ha calificado como “buen contribuyente” y por tanto, digno de crédito y por ello, la administración admite su sólo compromiso de cumplir con todas las obligaciones del régimen, incluidos los procesos de transformación y de reexportación.

Mientras nuestra legislación a regañadientes a penas admite, con extremas dificultades y después de un largo trámite, otorgar garantías hipotecarias. No permita ningún tipo de prendas y por supuesto, se encuentren muy a gusto cuando se le entregan cartas de garantías y pólizas de seguro, con el propósito de caucionar los impuestos suspendidos. Instrumentos de garantías que provocan las tasas más altas del mercado. Y por tanto, los costos son sumamente altos.

A manera de conclusiones hemos enumerado muy rápidamente alguna de las materias que han sido objeto de un detenido análisis; pero que, en todo caso, pretenden graficar a vuelo de pájaro la magnitud de la necesidad de provocar de manera inmediata una reforma a la legislación nacional vigente, para brindar a los empresarios ecuatorianos una herramienta jurídica ágil y dinámica que les permita inscribirse, bajo conceptos elementales de competitividad, en el mercado internacional. En términos generales esta figura jurídica no puede ser considerada sino simplemente una entre varias herramientas que deben de diseñarse, implementarse y perfilarse a efectos de enrumbar el país en un modelo de desarrollo de fomento de las exportaciones. Mientras no exista la decisión política de conducir al país hacia el logro de dicho objetivo, y no se define los instrumentos, institutos y mecanismos que sirvan para ese propósito los esfuerzos que se realicen de manera aislada, no podrán tener la fortaleza necesaria para conducir al país a mejores días.

## BIBLIOGRAFÍA

- 1) AMATUCCI, Andrea, (dirección), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I y II, Temis, Bogotá, 2001.
- 2) BASALDUA Ricardo Xavier, PERROT, Abelado, *Introducción al Derecho Aduanero*, Buenos Aires, 2003.
- 3) CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyentes, a partir del principio de Reserva Tributaria*, Buenos Aires, 2002.
- 4) DURANGO, Washington, *Legislación Tributaria Ecuatoriana*, editorial Universitario, Quito, 1979.
- 5) FERNÁNDEZ LALANNE, *Derecho Aduanero*, t. I y II, Depalma, Buenos Aires, 1996.
- 6) GARCÉS MOREANO, Rodrigo, *La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano*, Ediciones de la Universidad Católica, 1980.
- 7) GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Coordinador, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- 8) GUILIANI FONROUGE , Carlos M., *Derecho Financiero.*, Vol. I y II, Depalma, Buenos Aires, 3era. Edición, 1978.
- 9) LUQUI, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- 10) MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, Antonio, *Renta de Aduanas*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.
- 11) PLAZA VEGA, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, Colombia, 2000.
- 12) PERROT, Abeledo, JARAH, Dino, *Finanzas Públicas de Derecho Tributario*, Ed. 3era., Buenos Aires, 1999.
- 13) PERROT, Abeledo, *El Hecho Imposible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Ed. 3era., Buenos Aires, 1982.
- 14) VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992.
- 15) VASCO Rubén, FINO Guillermo, *El Sistema Aduanero en Colombia*, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Bogotá, 2003.
- 16) VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 5ta. Edición, 1992.
- 17) UCKMAR, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, editorial Temis S.A., Bogotá, 2003.