

LA NUEVA LEGISLACIÓN ADUANERA EN EL ECUADOR

Manuel Jacho Chávez¹

Palabras claves:

Aduana, principios fundamentales, facilitación al comercio exterior, control aduanero, obligación tributaria, operaciones aduaneras, declaración aduanera, régimen aduanero, garantías aduaneras, régimen sancionatorio, SENA, delito aduanero

Extracto

Mucho se ha hablado y poco se ha escrito sobre la materia aduanera en la República del Ecuador, ojala la vigencia de esta nueva legislación sea la oportunidad para ejecutar los cambios que reclama la sociedad ecuatoriana. El Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones no es la panacea, es simplemente una herramienta que busca ser una herramienta para el desarrollo del comercio exterior ecuatoriano, el cual ha sido postergado por lustros de desidia de las autoridades de turno, pues sus objetivos políticos e institucionales no buscaban precisamente la eficiencia, la eficacia y la transparencia. Sin embargo, más allá de una nueva ley, más allá de un nuevo sistema informático para las operaciones aduaneras, el éxito y desarrollo de las aduanas del Ecuador sólo se alcanzarán cuando la cultura del

¹ Abogado egresado de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.- Asesor en Derecho Aduanero, con 10 años de experiencia.- Ex Coordinador General de Asesoría Jurídica del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.- Diplomado Superior en Derecho Constitucional y Derechos Fundamentales de la Universidad de Guayaquil.- Curso de Postgrado en Derecho Administrativo de la Universidad de Salamanca.- Curso de Postgrado en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional de la Universidad de Buenos Aires.- Profesor de Legislación Aduanera de la Universidad Casa Grande de Guayaquil

contribuyente sea la del cumplimiento de la norma, desterrando para siempre las conductas impropias y reñidas con la ética.

1. Introducción

El presente estudio pretende esbozar a grandes rasgos los principales cambios generados con la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones dentro del entorno de las operaciones y procedimientos aduaneros aplicados en el Ecuador, así como los objetivos que se procuran obtener con los cambios generados y sus posibles repercusiones, así como un breve análisis de los antecedentes que motivaron los mismos.

No pretendemos analizar ni recoger ni mucho menos citar toda la historia de las aduanas nivel global, ni la evolución del Derecho Aduanero^{2 3} en el mundo, ni a nivel regional ni nacional, pues aquello,

² Gallardo Miraval, Juvenal. Los Delitos Aduaneros. Lima-Perú: EDITORIAL RODHAS SAC., 2008, págs. 66, 67, 68. "(...) Entre las definiciones de Derecho Aduanero que aporta la doctrina, destacamos la expuesta por CARVAJAL CONTRERAS, quien lo define como "el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medio y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas". El autor argentino RICARDO BASALDÚA, por su parte, nos ilustra que el contenido del Derecho Aduanero alude al conjunto de normas jurídicas referidas a la determinación y la regulación de sus instituciones aduaneras, que comprende el ámbito espacial aduanero, la mercadería, la exportación e importación; la organización del servicio aduanero, normas atinentes a la organización, funciones y facultades de la entidad pública denominada "Aduana"; el control sobre el tráfico internacional de mercancías; los regímenes, las operaciones y las destinaciones aduaneras; las normas que regulan las facultades y obligaciones de los despachantes de aduana, la aplicación de restricciones directas a la importación y a la exportación, el régimen tributario aduanero, el régimen penal específico, el régimen de impugnación y revisión de los actos administrativos dictados por la Aduana y, los tratados y convenciones internacionales en materia aduanera. También, en el seno de la Organización Mundial de Aduanas se ha definido al Derecho Aduanero (*législation douanière o customslaw*), como el conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación está encomendada a la aduana y, otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos, así como dispositivos que

regulan la estructura y organización de las administraciones de aduanas, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidades; los derechos y las obligaciones de los usuarios; los diversos regímenes aduaneros, condiciones y formalidades relativas a su aplicación; los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación; la naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras; y, las diversas vías de recurso. La misión del Derecho Aduanero es facilitar el comercio exterior, mediante la adopción de regímenes aduaneros armonizados a la legislación internacional y, regular el régimen impositivo en las operaciones de comercio exterior, constituyendo un instrumento jurídico promotor del desarrollo nacional y protector de los intereses fiscales del Estado. Pero ante la potencial total eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias, tal vez el Derecho Aduanero desaparecería, pero vemos bastante lejano que aquella situación se llegue a producir, por las fuertes críticas que vienen recibiendo en política económica y por el fuerte proteccionismo de los Estados a sus productores, tanto en los principales ejes económicos como en las economías en desarrollo. (...)

³ Cosío Jara, Fernando. Manual de Derecho Aduanero. Lima Perú: EDITORIAL ROHDAS SAC., 2007, págs. 65, 66, 67 “(...) la lógica del jurista HAURIUO, para el cual si “el Derecho se define de esta manera: conjunto de preceptos de conducta obligatorios establecidos por los hombres que viven en sociedad y destinados a hacer reinar el orden y la justicia en las relaciones sociales”; partiendo de esta definición es fácil ver que las diversas disciplinas jurídicas o para hablar de manera más simple, las diversas ramas de Derecho, son sistemas de encuadramiento de las relaciones humanas para introducir en aquellas el orden y la justicia. Así, el Derecho Mercantil es un sistema de encuadramiento de actividades de los comerciantes de cara a introducir orden, exactitud, sinceridad, justicia, etc.”, de la misma manera el Derecho Aduanero puede en principio entenderse como el conjunto de normas que regulan las operaciones de importación y exportación, a fin de que ellas se efectúen en forma ordenada garantizando el control aduanero de las mismas. (...) CARLOS ANABALÓN, prefiere hablar de Derecho Tributario Aduanero y lo define como “aquella rama del Derecho Público que estudia las normas legales, reglamentarias y administrativas aplicables a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras al que debe someterse las personas, mercancías, medios de transporte con motivos de su paso a través de las fronteras aduaneras, para la fiscalización y aplicación de los principales gravámenes que pudieran afectarle o las franquicias aduaneras que les favorezca: la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado para la regularización de su comercio exterior y el estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados”. RICARDO XAVIER BASALDÚA, dice que “El Derecho Aduanero queda delineado como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación se encomienda a la Aduana, para la cual se regula su estructura y sus funciones; se determina los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establece diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas”. Para el mexicano MAXIMO CARVAJAL “el Derecho Aduanero es el conjunto

siendo importante, pudiera ser motivo de un análisis en otro contexto, pues la vorágine de cambios que ha sufrido la legislación ecuatoriana a partir del 2008, una vez en vigencia la Constitución de Montecristi, nos invita a tratar de plasmar en breves líneas las nuevas estructuras sobre las cuales se levanta el andamiaje de la facilitación y el control de las actividades de comercio exterior del Ecuador, desde una perspectiva pragmática, cierta y real. Con ello buscamos que este pequeño aporte académico sirva y contribuya a aclarar y entender los alcances de los cambios incorporados al día de hoy y constituya además, una herramienta útil para el análisis y estudio del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

⁴ “(...) El 30 de Diciembre de 2010 es la fecha que marca un cambio sustancial en todas las esferas de la actividad aduanera de la República del Ecuador, toda vez que después de casi 30 años, se produce un verdadero golpe de timón a todo el marco regulatorio aduanero existente hasta ese momento, al publicarse en el Registro Oficial número 351 el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), particularmente el Título II De la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V De la Competitividad Sistémica y de la Facilitación Aduanera, el nuevo ordenamiento jurídico que afectará directa y transversalmente las operaciones de comercio exterior de nuestro país.

Hasta esa fecha, tanto la Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas del 2003 y las Leyes Orgánicas de Aduanas de 1998, 1994 y 1978, fueron en mayor o menor grado copias entre sí de sus mismos textos normativos, por lo que casi en tres largas décadas, las operaciones y los procesos aduaneros fueron generalmente similares no sufriendo

de normas jurídicas que regulan por medio de un ente administrativo las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entran o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como el de los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas”. A partir de estas definiciones y tomando en consideración la definición de derecho antes señalada, podemos concluir definiendo el Derecho Aduanero como conjunto de normas jurídicas que regulan el tráfico internacional de mercancías basado en los principios de Buena Fe, control y facilitación del comercio exterior. (...)

⁴ Jacho Chávez, Manuel. Revista Plus valor, No. 6, Edición Abril-Mayo 2011

cambios importantes, salvo la aplicación de la unificación jurisdiccional, iniciada en la década del noventa, respecto del conocimiento y sustanciación de los delitos aduaneros. (...)”.

Esto es, en treinta y dos años, se han aplicado, en general, los mismos procedimientos administrativos en la aduana del Ecuador, lo cual sin duda refleja un lastre en el desarrollo de la economía del país, más aún cuando las fronteras comerciales en el mundo tienden a desaparecer, con un mercado globalizado y con el auge del Internet y de las redes sociales, que simplifican las relaciones, no solo interpersonales, sino también comerciales e industriales dentro del mundo de los negocios y el comercio exterior. Como aprendimos en las aulas universitarias, el derecho es dinámico y variable, en relación a los cambios que experimenta el conglomerado social, sin embargo en un ostracismo de seis lustros, el derecho ecuatoriano en materia aduanera fue casi estático y se mantuvo de espaldas al desarrollo de las prácticas aduaneras a nivel mundial.

⁵“(...) Dichas normas legales, a nuestro concepto, adolecían de tres errores o falencias lamentables, a saber:

1. Sólo reconocían procesos aduaneros aplicables a medios de transporte marítimos: Desconociendo los otros, como lo son el aéreo o el terrestre, tal circunstancia trastocaba y entorpecían los flujos para los procedimientos que eran desarrollados, toda vez que eran realizados tomando como referencia el mayor distrito aduanero, esto es, Guayaquil.
2. La única forma de control aduanero reconocido era el CONCURRENTE: Desconociendo el control anterior o posterior, aplicables en la República del Ecuador desde el 2004⁶, y desarrollados en la norma comunitaria.

⁵ Jacho Chávez, Manuel. Revista Plus valor, No. 6, Edición Abril-Mayo 2011

⁶ Decisión Andina No. 564 de la Comunidad Andina – Gaceta Oficial No. 1023 – Año XX – 15 de diciembre de 2003.-

3. Los procesos aduaneros se basaban esencialmente en actividades manuales: A finales de los años 90, incipientemente comenzaba el auge de las TICs⁷, por lo que la forma establecida en el proceso administrativo aduanera consagraba la presentación de los documentos ante la autoridad de manera física, particularidad que estancaba cualquier intención de mejorar dichos procedimientos, sin embargo, al 2002, la administración aduanera de aquel entonces tuvo la voluntad política, más que jurídica, para implementar de manera directa a los procesos aduaneros un sistema informático denominado SICE⁸, con el cual se pretendió simplificarlos, no obstante aquello, el peso y la rigidez de la ley anclaba cualquier buena intención, pues la obligación de cumplir procesos manuales era ineludible. (...)."
4. La norma legal aduanera del 98 pecaba de ser extremadamente procedimental: Una norma a rango de ley debe contener disposiciones imperativas que den el marco jurídico necesario dentro del cual debe desarrollarse la actividad que norman, es decir, debe establecer los límites dentro del cual debe cumplirse la actividad reglada y no caer en aspectos reglamentarios que entrapan los procesos administrativos, más aún en materia aduanera, pues la corriente de dinamismo que imprime el comercio exterior a las economías del mundo, reclaman flexibilización y sensibilidad para los cambios, por lo que los procesos al constar en una disposición legal quedan con el pasar del tiempo en la obsolescencia y detienen la facilidad que debe caracterizar a los procesos administrativos aduaneros en el Ecuador

Ante esta realidad, en el 2007, se introdujo una reforma a la Ley Orgánica de Aduanas, vigente a esa época, sustancial e importante, que allanó a la administración aduanera la posibilidad de reducir tiempos de despacho, así como mejorar la recaudación tributaria, reduciendo, además, costos directos e indirectos al sector importador, tanto comercial como industrial, y dinamizar con ello la economía del país. Estos cambios se resumen en: 1. eliminación de la verificación en origen de las

⁷ Tecnologías de la Información y Comunicación

⁸ Sistema Interactivo de Comercio Exterior

mercancías, 2. Eliminación del visto bueno del Banco Central del Ecuador; y, 3. Eliminación de las reglas fijas para los aforos⁹.

No obstante este gran paso en procura alcanzar una real facilitación aduanera, ésta chocó nuevamente con la rigidez de la Ley, pues la misma exigía el cumplimiento de formalidades aduaneras en forma física, con ello, todavía faltaba mucho para alcanzar los estándares internacionales.

Surge así la necesidad de contar con una nueva ley que dé un marco jurídico sólido a la actividad aduanera, que sienta las bases de estructuras administrativas de eficiencia, que se sustente en la buena fe¹⁰ de los

⁹ Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 196 de 23 de Octubre del 2007

¹⁰ Cosío Jara, Fernando. Manual de Derecho Aduanero. Lima Perú: EDITORIAL ROHDAS SAC., 2007, págs. 107-108. "(...) Basado en los principios de Buena Fe, Control y facilitación, por cuanto como hemos analizado al ocuparnos de la evolución de las aduanas, ellas ya no son sinónimos de arancel, y el control no tiene como eje al tributo, sino que toma en cuanto el proceso de globalización de la economía que exige la celeridad del despacho aduanal portuario basado en el repliegue de la línea de control aduanera a la etapa posterior del despacho, reduciendo el control en zona primaria al mínimo necesario, tomando en consideración el otorgamiento de las mayores facilidades a aquellos importadores o exportadores que actúen de buena fe. (...) a. La Buena Fe.- La "Bona Fides" es un principio tan antiguo como el derecho mismo, y está ligado a dos connotaciones, la objetiva (patrón de conducta que regula las relaciones contractuales al cual debe adecuarse el comportamiento de las partes y que se aprecia en la relación jurídica misma) y la subjetiva (persuasión personal de aquel que recibe de otro una cosa por título lucrativo, convirtiéndose en dueño legítimo de ella). En materia aduanera, el principio de Buena Fe bebe de ambos conceptos es objetivo en el sentido de que la aduana confía en el operador de comercio exterior, considerando que éste no pretende engañarla al momento de declarar las mercancías que somete a despacho (más aún en el caso de los denominados Buenos Contribuyentes) y subjetiva en el sentido de que inclusive algunas equivocaciones del operador de comercio exterior se exime de responsabilidad en la creencia de que este obra con la convicción errónea de que actúa conforme a derecho, es el caso de los denominados "errores de buena fe" que estaban consagrados en el artículo 163 del anterior Reglamento de Ley General de Aduanas – Decreto Supremo 121-96- y que fueron eliminados por el nuevo Reglamento de Aduana, actualmente figuran en el artículo 102°-A incorporado a la Ley General de Aduanas por Ley 28871, el cual denomina como tales a aquellos errores en las declaraciones o los relacionados con el cumplimiento de otras formalidades aduaneras, que no tengan incidencia tributaria y que no afecte el efectivo control aduanero o las informaciones estadísticas que la SUNAT remite periódicamente a determinadas entidades, los cuales

operadores de comercio exterior, en procesos operativos aduaneros simples y ágiles y que sean reflejo de las buenas prácticas internacionales promovidas por la Organización Mundial de Aduanas (O.M.A.).

El ámbito de aplicación del Código de la Producción, Comercio e Inversiones en materia aduanera deja redefinido el nuevo enfoque plasmado por el legislador, pues si revisamos la derogada Ley Orgánica de Aduanas encontraremos que dicho ámbito se limitaba a regular únicamente *“las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio aduanero”*¹¹, con lo cual podemos evidenciar una perspectiva bastante restringida del alcance del poder estatal respecto a los operadores. El texto normativo aprobado, que se encuentra vigente, amplía sustancialmente ese alcance del poder estatal en las actividades de comercio exterior, pues ahora el COPCI regula las relaciones jurídicas que realizan todas las personas que directa e indirectamente están involucradas con el tráfico internacional de mercancías, con ello sin duda se acrecienta la esfera de control de la autoridad aduanera otorgándole una trascendencia importante en sus actividades frente al privado.

¹² (...) Por primera vez el Código de la Producción, Comercio e Inversiones consagra y recoge Principios Fundamentales¹³ dentro de la normativa aduanera, como garantía adicional de las establecidas en la Constitución, a favor del operador de comercio exterior. Particularidad que resulta por demás innovadora, pues por primera vez se define qué es la facilitación al comercio exterior¹⁴, entendiendo por tal a los procesos

no son sancionables, es el caso de los errores de transcripción y errores de codificación. (...).”

¹¹ Ley Orgánica de Aduanas: Artículo 1

¹² Jacho Chávez, Manuel.- Revista Plus valor, No. 6, Edición Abril-Mayo 2011

¹³ Código de la Producción Comercio e Inversiones: Artículo 104

¹⁴En el ámbito internacional, en julio del 2004 los Miembros de la OMC acordaron formalmente iniciar negociaciones sobre la facilitación del comercio, sobre las bases de las modalidades que figuran en el Anexo D del denominado “Paquete de julio”. En el marco de ese mandato, se ha encomendado a los Miembros aclarar y mejorar los artículos V (Libertad de tránsito), con VIII (Derechos y formalidades referentes a la importación y exportación) y X (Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales) del GATT. En considerar en agenda el tema aduanero evidencia la preocupación de las

aduaneros “(...) rápidos, simplificados, expeditos y electrónicos (...)”, características esenciales que a partir de los últimos días del 2010 deben tener TODOS los procesos aduaneros sin distingo alguno.

El Control Aduanero¹⁵ siempre ha existido, y en ocasiones se ha aplicado el mismo sin justificación o fin alguno, sino por el simple hecho

autoridades de la OMC en avanzar en medidas de facilitación en la gestión aduanera. Sin embargo, ella no constituye el inicio de trabajos de normativa aduanera a nivel internacional, con la finalidad de facilitar el comercio, pues en el marco de la OMC en el Acuerdo de bienes-GATT ya existen ciertos acuerdos referidos a otros temas, como valor en aduana, procedimiento para el trámite de licencias de importación, en los cuales se busca tener un marco normativo internacional que garantice un adecuado sistema aduanero, orientado a la facilitación aduanera. En materia de legislación y procedimientos aduaneros a nivel internacional, el convenio de Kyoto sobre simplificación y armonización de procedimientos aduaneros (revisado en Bruselas en 1999) constituye un documento importante en el avance la facilitación aduanera, documento que es usual sea considerado por los países, por ser partes miembros o aplicarlo de facto, como es el caso del Perú que considera sus principales disposiciones. El convenio de Kyoto revisado, al referirse a la Administración de aduanas o Aduana, lo define como el servicio de la Administración responsable de la aplicación de la legislación aduanera y de la recaudación de los derechos e impuestos y que también tiene responsabilidad en la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos a la importación, exportación, circulación o depósito de mercancías. En relación a los dos temas explicados sobre control y facilitación aduanera, la nueva tendencia es que los controles aduaneros en especial los realizados al momento del despacho, deben ser los mínimos indispensables para lograr asegurar un adecuado nivel de cumplimiento de las obligaciones tributario-aduaneras, y deberían llevarse a cabo selectivamente, empleando técnicas de gestión de riesgo en la medida en que sea posible. Adicionalmente la administración aduanera debe identificar e implementar nuevas medidas, procedimientos aduaneros tendientes a la facilitación del comercio, sin que ello signifique descuidar su labor de control aduanero. Finalmente si analizamos el rol de la OMC comparado con la Aduana, podemos afirmar que así como la OMC tiene de objetivo reducir las barreras y obstáculos al comercio, sin embargo no se propone un comercio totalmente libre por ello un tema poco realista; el rol de la Aduana debe ser reducir el control aduanero en la mayor medida de lo posible en especial el control concurrente o ejercido durante el despacho, pero ello no debe entenderse como la eliminación total del control aduanero, siendo la tarea de la Aduana implementar medidas para un control efectivo que contribuya a la facilitación. (...).”

¹⁵ Sandoval Aguilar, Luís Alberto. Derecho Tributario Aduanero. Trujillo-Perú: EDITORA NORMAS LEGALES SAC., 2006, págs. 17-19 “(...) La expresión “control aduanero” ha sido definida en el glosario de Términos Aduaneros de la Organización Mundial de Aduanas-OMA como “medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de

de emplearlo como fin último, lo cual jurídica y técnicamente constituye un despropósito, más aún cuando éste control aplicado por su existencia mismo, puede resultar una herramienta de atropello a los derechos del usuario del servicio de aduana o en un mecanismo de extorsión de servidores inescrupulosos (prácticas que hoy, día a día, se buscan desterrar y desaparecer totalmente del sistema aduanero). En este orden de ideas, una intención evidente de este objetivo es el límite expreso que recoge el COPCI a este control aduanero, ya que el mismo debe velar “(...) por el respeto al ordenamiento jurídico (...)”, cortapisa que delata el nuevo rumbo dentro del cual debe desarrollarse toda actividad de control de parte de la administración aduanera, pues ella no tiene facultades ilimitadas para ejercer sus competencias, sino que deben responder a un límite: los derechos de los operadores de comercio exterior. Principio, a lo mejor evidente y lógico, pero hemos sido testigos que tal lógica en muchos casos en el pasado, no existía, pues so pretexto del ejercicio de la potestad aduanera se aupó la vulneración de los derechos de los declarantes.

Otro principio que reviste una ponderación importante de análisis en el nuevo paradigma del proceso administrativo aduanero, es el principio de Buena Fe¹⁶. Aunque parezca un elemento de preexistencia necesaria y concomitante con la vigencia de la norma fundamental, el mismo ha permanecido casi desapercibido en las actividades de control ejercido por las administraciones aduaneras de vieja data, pues la

las leyes y reglamentos de cuya aplicación es responsable la Aduana”. En Decisión 574 de Comunidad Andina de Naciones-CAN se define la expresión “control aduanero” como el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas. Es importante anotar que la OMA y CAN no solo hacen referencia control de las obligaciones emitidas por la administración aduanera, sino de cualesquiera que sea responsabilidad de aduanas, tales como disposiciones de mercancías prohibidas o sanitarias que son emitidas por otras autoridades, pero su control es competencia de las aduanas. El control aduanero puede ser clasificado según tipo de obligación en tributarias y no tributarias. El control de obligaciones tributarias están referida al correcto pago de tributos en importaciones, y las no tributarias son referidas al control de otras obligaciones, tales como verificar la obligación de presentación de certificados o registros sanitarios, licencias u otros. (...)”

¹⁶ Ob. Cit. Nota al pie de página número 10

carencia de manuales de procedimientos e instructivos de trabajo emitidos por la administración aduanera que delinear todas y cada una de las actividades de los servidores ha ocasionado de manera preponderante que los mismos se vean afectados por permanente discrecionalidades y prejuicios hacia los operadores de comercio exterior, pues en la práctica, el servidor ha quedado libre de aplicar su propias vivencias respecto de los usuarios del servicio aduanero, empleando sus propios “*perfiles de riesgo*”, no amparados en técnica alguna, sino sólo en su buen saber y entender, que no necesariamente al final del día es el más objetivo posible; es así que surge el principio de Buena Fe, asociado intrínsecamente en cada proceso aduanero en este nuevo entorno pues se presume, por expreso mandato legal, tal condición; por lo tanto, si existiesen incorrecciones cometidas por parte de los operadores de comercio exterior, ante la constatación por parte de la autoridad aduanera, tiene ésta el deber legal de contar con los elementos probatorios necesarios para destruir tal presunción que permitan aplicar la norma o proceso legal pertinente, pues la simple conjetura o suposición sin sustento debe desaparecer por la vigencia del COPCI. (...)”

Un aspecto que merece comentarse dentro de este análisis son las clases de tributos al comercio exterior¹⁷. En general diríamos que es la misma clasificación prevista en el artículo 9 de la derogada Ley Orgánica de Aduanas, esto son: derechos arancelarios, impuestos previstos en leyes y tasas por los servicios aduaneros, sin embargo dicha clasificación respecto de los impuestos está redactada guardando correspondencia con la clasificación de leyes en orgánicas y ordinarias, según lo establece la Constitución de la República del Ecuador¹⁸, y no en generales y especiales como lo indicaba la anterior ley.

Así también, en la misma norma expresamente el legislador ha establecido que las medidas de defensa comercial¹⁹ de aquellas previstas

¹⁷ Artículo 108 del COPCI

¹⁸ Artículo 133

¹⁹ Gallardo Miraval, Juvenal. Los Delitos Aduaneros. Lima-Perú: EDITORIAL RODHAS SAC., 2008, págs. 39, 40, 41, 42, 43, 44“(...) el Estado aplica medidas arancelarias y para arancelarias al comercio exterior, de igual manera que el resto de países de la comunidad internacional, no obstante las particularidades de cada sistema, que afectan necesariamente al flujo internacional de mercancías.1.1 Instrumentos Arancelarios. Están

referidos a la aplicación de derechos aduaneros o arancelarios. Según algunos autores, la subsistencia de aranceles en países desarrollados obedece a una causa meramente fiscal, mientras que en los países de menor desarrollo tendrían naturaleza proteccionista. Estas precisiones son teóricas, ya que por ambos lados los derechos aduaneros cumplen simultáneamente, funciones financieras y proteccionistas. Es lógico afirmar que la imposición de gravámenes a la importación de bienes que se produzcan en el país tienen predominantemente una orientación proteccionista, en tanto que los gravámenes a los bienes que el país no produce tienen prevalencia fiscal. Los derechos Aduaneros. Son tributos que se gravan a las importaciones y exportaciones. En el país se aplican dos tipos: los derechos Ad Valorem (incluida la sobretasa arancelaria) y los derechos específicos. Los Derechos Ad Valorem: Se determina con la aplicación de una alícuota porcentual que se aplica sobre el precio de las mercancías importadas. Refiere JEANNENEY, que este tipo de derechos dan la ventaja de poder fijarse a grandes categorías de mercancías, pero no permite una buena protección contra la competencia exterior supuestamente peligrosa, ante la posibilidad de que se reduzca abruptamente el precio de los bienes, ocasionando la reducción de los derechos percibidos. La Sobretasa es una tarifa adicional que se aplica de manera temporal y excepcional, con la finalidad de aumentar la protección a ciertos productos nacionales llamados *commodities* tales como la malta, la cerveza de malta, el vino de uvas frescas, el azúcar, el arroz, el tabaco, las carnes de bovino, porcino, ovino, aves y algunos productos mineros. Los Derechos Específicos: Estos derechos arancelarios se expresan en unidades monetarias a percibir por cada unidad o múltiplo de unidades físicas, en función a medidas de longitud, superficie, capacidad, peso, grado de alcohol o de cuenta; puede aplicarse en un país como único sistema, o de manera simultáneamente con aranceles Ad Valorem, en cuyo caso se constituyen en el país un sistema de derechos arancelarios mixtos. (...)Las Salvaguardias. Son medidas de urgencia de carácter temporal, destinadas a prevenir o reparar el grave daño causado a una rama de la producción nacional, por el aumento desproporcionado del volumen de importaciones de una mercancía similar o que compita directamente común producto nacional, independientemente del lugar de su procedencia u origen, procurando revertir el desequilibrio originado por esta situación. Los dispositivos normativos que regulan la aplicación de las medidas de salvaguardias son: El artículo XIX del GATT de 1994, el acuerdo sobre Salvaguardias de la OMC, el Reglamento de este Acuerdo aprobado con D.S. N° 020-98-ITINCI del 20 de diciembre de 1998 y, el Acuerdo sobre los Textiles y Vestidos, y su Reglamento aprobado mediante D.S. N° 023-2003-MINCETUR del 09 de octubre de 2003, relativo a la aplicación de salvaguardias transitorias a tales bienes. Estas medidas pueden imponerse a cualquier producto incluyendo los derivados de la agricultura, y en primera instancia debe consistir en la aplicación de un gravamen arancelario Ad Valorem, y sólo en el supuesto que esto no sea conveniente, podrá optarse por gravámenes arancelarios específicos o restricciones cuantitativas, en cuyo caso la salvaguardia no tendría obviamente la clasificación de arancelaria. Estas medidas se encuentran orientadas a favorecer el reajuste estructural de las economías y potenciar los mercados, y no limitar la libre concurrencia de los mercados. 1.2 Instrumentos No Arancelarios. Subsidios. En el caso de

en el Capítulo I del Título III del Libro IV del COPCI, no constituyen en el derecho ecuatoriano tributos al comercio exterior; categóricamente, las ha separado para que no tengan el mismo tratamiento, por lo tanto, el régimen tributario ecuatoriano no las alcanza, con lo que se guarda coherencia con las técnicas internacionales relacionadas con la temática y con ello, quedan superados y aclarados, los criterios judiciales contradictorios existentes al respecto que ocasionaron dualidad en la interpretación y aplicación de la técnica aduanera al respecto.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la obligación tributaria aduanera, el alcance establecido en el COPCI es el mismo que estaba previsto en la derogada Ley Orgánica de Aduanas de manera general,

los subsidios es la asistencia económica del estado, directa o a través de una entidad intermediaria, a un sector productivo en particular, productores o fabricantes. Se considera subvención o subsidio: La transferencia directa de fondos u obligaciones. La condonación o ausencia de recaudación de ingresos públicos que en otras circunstancias se percibieran. La provisión de bienes y servicios (excluida la infraestructura).La adquisición de bienes a un precio mayor al del mercado. La realización de pagos como un mecanismo de financiación. La asignación a una entidad privada, una o varias de las funciones descritas anteriormente que corresponden al gobierno, que por sí impliquen un beneficio para dicha entidad. (...)Cuotas. Se trata de limitaciones directas a las importaciones o exportaciones, media te la imposición de cuotas determinadas, restringiendo la cantidad de exportaciones o importaciones de un determinado producto. Prohibiciones y Restricciones a las Operaciones de Comercio Exterior. Las prohibiciones y restricciones al intercambio comercial de mercaderías, se han impuesto desde tiempos muy antiguos. En la actualidad, las causas de estas medidas responde a intereses de diversa índole .La medida prohibitiva impide de manera absoluta la introducción o extracción de determinadas mercancías, mientras que la restrictiva impone una serie de requisitos o condicionamientos para que el bien ingrese o salga de un territorio aduanero. Según el interés o la naturaleza a los cuales responden generalmente su imposición, estas medidas pueden clasificarse en: Medidas de Carácter Técnicas: Son aquellas que se fundan en: Requisitos relativos a las características de los productos. (...) Reglamentaciones en materia de envasado y etiquetado. (...) Normas técnicas y normas de calidad. (...) Requisitos relativos a la información. Medidas de Carácter Sanitario: Medidas sanitarias destinadas a proteger la salud pública. (...) Medidas sanitarias destinadas a proteger la sanidad animal.(...) Medidas sanitarias destinadas a proteger la sanidad vegetal. (...) Medidas Destinadas a Preservar el Medio Ambiente. (...) Medidas destinadas a garantizar la seguridad de las personas. (...) Medidas destinadas a garantizar la soberanía y la seguridad nacional. Medidas destinadas a garantizar la moral pública y las buenas costumbres. Medidas destinadas a proteger el patrimonio cultural histórico.(...)"

esto es, la relación, dentro del estado de derechos que nace en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, que constriñe imperativamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria frente al poder estatal y lo compele a que se someta a la potestad aduanera²⁰ del Servicio Nacional

²⁰ El termino Potestad deriva del latín potestas, cuya raíz es pot y significa poder. La Administración pública en genera actúa jurídicamente en el ejercicio de potestades administrativas atribuidas por la Constitución y Ley que le permiten producir unilateralmente un cambio en la esfera jurídica de los sujetos, en consecuencia si bien el titular de la Potestad es la administración, el destinatario es un tercero. Así la Aduana ejerce Potestad cuando acota un tributo o incauta una mercancía. Cuando se adjetiva a la Potestad como “aduanera” se le circunscribe a un aspecto del poder estatal. La Potestad Aduanera puede definirse como la facultad atribuida al servicio aduanero de “controlar” la entrada, permanencia y salida del territorio nacional de mercancías objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte que las conduzcan, con el propósito de determinar y aplicar el régimen jurídico aduanero (legal y tributario) al cual dichas mercancías se encuentren sometidas En la Comunidad Andina se utiliza la Potestad como sinónimo de Control Aduanero. El control aduanero no está limitado a las operaciones de carácter comercial de determinada envergadura, como señala el mexicano Rohde “la soberanía aduanera se ejerce sobre los hechos y actos que intentan traspasar el territorio del país, introduciendo o extrayendo cosas y medios de transportes sin considerar si esos hechos y actos son consecuencia o no de actos comerciales y so los bienes o cosas están dentro o fuera del comercio”, por ello el control aduanero se extiende al intercambio fronterizo o de pacotilla al de envío postales y de contrabando. La Potestad Aduanera comprende tres facultades: facultades normativas en materia de su competencia (normas supra legales); técnico guión operativas en el control, fiscalización y facilitación de las operaciones aduaneras; y jurisdiccionales en materia de reclamaciones y demás recursos aduaneros. (...)Finalmente, debe precisarse que la Potestad Aduanera es indelegable y es exclusiva de la administración, en virtud de ello el Reglamento precisa que los operadores de comercio que actúan por delegación deben limitarse a garantizar el ejercicio de esta potestad y ninguna otra autoridad estatal puede irrogarse facultades de fiscalización o determinación de deudas aduaneras. En cuanto a la labor de los operadores inclusive en Venezuela se les sanciona por “retrasar o impedir el ejercicio de la potestad aduanera” cuando no cumplen oportunamente sus funciones delegadas. En cuanto a la intromisión de otras autoridades, la Disposición Complementaria Segunda de la Ley precisa que los órganos de la Policía Nacional solo podrán intervenir auxiliariamente en actividades relacionadas con funciones y materia aduaneras, mediante investigaciones y pesquisas, previo requerimiento y coordinación con las Autoridades Aduaneras, informando a éstas de los resultados de sus acciones. En el despacho aduanero, el ejercicio de esta potestad se ejerce básicamente en dos momentos: mientras las mercancías están en zona primaria y cuando las mercancías han sido entregadas al importador o exportadoras, el experto español CASTILLA, llama a ambas formas de control: labor de comprobación y labor de investigación. Las

de Aduana del Ecuador (SENAE) como titular de las competencias privativas para el control aduanero en el Ecuador; a la satisfacción de los tributos al comercio exterior a que hubiere lugar y, finalmente, el cumplimiento de las formalidades aduaneras establecidas para el efecto. No obstante aquello, el COPCI plantea una nueva forma de nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria aduanera en el Ecuador, ya no basado en la presentación de la declaración aduanera, sino sencillamente en el ingreso o salida de las mercancías del territorio aduanero.

A efecto de poder entender el alcance del cambio introducido con la nueva normativa aduanera vigente, es necesario realizar un breve análisis doctrinario acerca de las teorías sobre el nacimiento del hecho generador aduanero²¹, para que una vez identificadas las mismas, poder entender las connotaciones de los cambios introducidos y el nuevo paradigma jurídico que surge con él.

La doctrina ha discutido profusamente cuál es el presupuesto de hecho del tributo aduanero y se han logrado delinear algunas tesis bien diferenciadas, y, a la vez, contradictorias. Así, el cruce de las mercaderías por la frontera aduanera; la destinación a consumo de los bienes objeto de la importación o exportación; la nacionalización de las mercaderías en el caso de importación; el momento de aforo de las mismas; entre otras.

Para efectos meramente didácticos se pueden clasificar en tres grandes grupos las distintas teorías que se han mantenido sobre el momento de la realización del hecho imponible en el derecho aduanero.

actuaciones de comprobación son aquellas que permiten a la Aduana verificar que los operadores de comercio cumplen con los requisitos de ley, si son ciertos los datos declarados, los montos liquidados y el pago efectuado. Los actos de investigación tienen por finalidad: averiguar los verdaderos datos o valores cuando estos no han sido declarados a la aduana o no lo han sido en su totalidad, poner al descubierto el ingreso o salida de mercancías no declaradas o no autorizadas por la aduana y descubrir los responsables tributarios de operaciones ilegales o parcialmente declaradas. De esta manera, la potestad puede ejercerse durante el despacho (la comprobación o fiscalización concurrente) e inclusive con posterioridad a él (la investigación o fiscalización ex post). (...)"

²¹ Alava Bravo, Fátima.- Análisis investigativo realizado durante la elaboración del anteproyecto de ley del COPCI en materia aduanera.- 3 de Marzo de 2010.

Teoría del paso o del cruce.- Según ésta, la obligación aduanera nace por el simple paso de las mercancías por la línea aduanera.

Representada por Gianni, Lepra, Fonrouge, Gómez de Souza, Berleri y otros, quienes sostienen que *“el Estado adquiere la facultad de imponer al tributo aduanero en el momento en que las mercancías atraviesan la línea aduanera, adquiriendo así mismo la facultad de limitar la disponibilidad de las mismas, de ejercitar el derecho de retención y de imponer limitaciones idóneas para garantizar el pago de la deuda tributaria”*

Es entonces una tesis amplia en sus consecuencias. Parte su desarrollo en identificar el concepto de importación con el de ingreso físico de las mercaderías, en una visión netamente económica del problema. Es cierto que el hecho económico fundamental en el comercio exterior es el ingreso-egreso de mercaderías a través de las fronteras y, aún más, es la demostración auténtica de la capacidad contributiva, pero no es lo exclusivo del concepto de importación, desde un punto de vista jurídico.

Este criterio sólo económico lo mantiene el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, al definir la importación como “la acción de introducir en un territorio aduanero una mercadería cualquiera” y asimismo, es el pronunciamiento oficial de los expertos aduaneros de la Asociación Latinoamérica de Libre Comercio – ALALC que adoptaron igual definición en el Glosario de Términos Aduaneros. El Glosario de Bruselas dado a conocer en febrero de 1964 dice, a su vez, que exportación es *“la acción de hacer salir del territorio aduanero cualquier mercancía”* y de la ALALC que adopta igual criterio. Ginanini se adhiere a la tesis y a esta concepción del hecho generador dudo que las otras posiciones “no responden a estructura del tributo”. Numerosos son los autores que pliegan a esta posición, así el Profesor Carvalho Herrera al clasificar los tributos “según su radio jurisdiccional” dice que “los tributos exteriores, en cambio, son aquellos que se establecen en relación al tráfico internacional de mercaderías...”, otorgando al tributo un fundamento meramente económico cual es, “el tráfico internacional de las mercaderías”.

Esta teoría ha sido objeto de críticas, en cuanto no estipula la modalidad del cruce y la finalidad de las mercancías que se introducen al territorio aduanero, en otras palabras, la introducción legal de mercancías

procedentes del exterior para uso y consumo definitivo en el país, sugiere por lo tanto que se está gravando la importación, otra de las interrogantes radica principalmente, en cuanto a la introducción de mercancías clandestinamente “contrabando”, lo que pone en una situación complicada al Estado que grave con impuesto la comisión de un delito, aspecto que sin duda, ingresa a otro campo como es el penal.

Las mejores críticas sobre esta tesis se encuentran en el ensayo de Felipe Garre, denominado “Importación, Mercancía, Territorio...” que en síntesis son las siguientes:

- a) El considerar que el mero cruce de mercaderías al interior del país constituye importación es erróneo, por cuanto no toma en consideración el origen de las mercaderías. Para este concepto de importación se incluye “tanto la entrada de mercancías extranjeras como la de nacionales o nacionalizadas previamente exportadas”.
- b) Tampoco señala diferencia alguna “respecto a destino que pueden recibir las mercaderías, cubriendo todas las operaciones que se puedan realizar con ellas (consumo, depósito, tránsito, importación temporal...”
- c) No existe en una concepción como la analizada diferencia alguna entre lo que es importación y lo que es contrabando; y,
- d) Como crítica fundamental se debe tener en cuenta que esta concepción ha olvidado que un hecho para que sea susceptible de generar obligaciones a un sujeto, debe presuponer la existencia de este en su calidad de ente pasivo de la obligación.

Sin duda, acotaciones válidas pero que no eliminan la posibilidad de admitir, jurídicamente, como hecho generador de la obligación tributaria aduanera, el simple ingreso físico de una mercadería al país; lo que sucede es que ese simple hecho no constituye una importación, asimismo desde el punto de vista estrictamente jurídico.

Lo que se puede manifestar con plena seguridad, es que el paso de la mercancía por la línea aduanera hace nacer una relación jurídica aduanera. Al pasar la línea aduanera la mercancía aunque no ha nacido

la obligación tributaria aduanera, sí han nacido para el importador obligaciones y deberes por cumplir, dado que las mercancías pasan legalmente a la custodia de la autoridad aduanera.

El concepto de importación abarca mucho más que aquello que los sustentadores de la tesis analizada pretenden. Una mercadería que ha cruzado la frontera no ha sido aún importada, pues requiere de una serie de actividades propias del sujeto pasivo que logren culminar el proceso de importación, una de cuyas fases recién se ha cumplido con el paso de la mercadería por la frontera. Esas actividades propias del sujeto pasivo son, en síntesis, llevar las mercaderías hasta la aduana de destino, manifestarlas a las autoridades competentes, entregarlas al control aduanero y declararlas ante la oficina de aduana competente. Y cuando se hayan cumplido las actividades mencionadas, no se ha ultimado la importación, ya que aún falta la actividad que toca cumplir al sujeto activo, por intermedio de la administración aduanera, para controlar y fiscalizar los intereses del Estado en general. Cuando se ha cumplido con todas las etapas del procedimiento administrativo impuesto por las leyes para "*nacionalizar*" las mercaderías, esto es, para que puedan optar legítimamente su nuevo "*estatus jurídico*", que las equipara a las producidas en el país, recién se puede decir que las mercaderías se han importado, que consecuentemente, es un concepto que encierra todo este proceso, desde el ingreso de la mercadería por la frontera –punto neurálgico de esta tesis- hasta el último acto administrativo exigido por las leyes pertinentes. Solo después las mercaderías cambian su estatus con dos consecuencias inmediatas:

- ⊙ Se puede considerar como mercaderías nacionalizadas, esto es, jurídicamente iguales a las producidas en el país; y,
- ⊙ Las mercaderías por el hecho de su importación o nacionalización quedan a la libre disposición del interesado y aptas para ser destinadas a la libre circulación y consumo en el país

Teoría de la nacionalización.- Según esta, la obligación aduanera nace de la nacionalización de la mercancía.

Sus máximos representantes fueron Mafessoni, Guasp Delgado y Cortez Domínguez, quienes sostenían que el uso y consumo de la

mercancía solo se realiza con el retiro del control aduanero, y eso solo es procedente cuando la mercancía ha sido nacionalizada como resultado del pago de la totalidad de los impuestos aduaneros.

Por ser la importación un acto propio de quien posee la disponibilidad económica de la mercancía extranjera en el mercado nacional, debe identificarse el presupuesto de hecho con la introducción de la mercancía en dicho mercado nacional, es decir, con su nacionalización.

Una vez presentada la declaración y admitida por la aduana da comienzo el reconocimiento y el aforo de la mercancía y luego de este proceso, la mercadería se puede considerar de libre consumo.

Si bien, esta teoría fue novedosa, afirmar que el presupuesto de hecho de la obligación aduanera debe identificarse con el momento mismo que las mercaderías se nacionaliza, no logró convencer, ni aún con la aquiescencia de Cortez Domínguez, por el simple hecho de que no se concibe la posibilidad de que la obligación tributaria aduanera pueda tener su origen luego de que esa obligación se ha extinguido, porque no se descuida el hecho simple que al exigirse la nacionalización de la mercancía, se está extinguiendo en un momento posterior al que la obligación ha sido extinguida

Esta tesis permitió sentar las bases para la siguiente teoría: la teoría de la presentación de la declaración; motivo por el que, muchos doctrinarios consideran que en realidad sólo existen dos corrientes claramente definidas: la del cruce y la de la presentación, ya que esta contiene el criterio de la nacionalización entendida como la actuación de la administración aduanera, en palabras de su representante Mafessoni.

Teoría de la presentación de la declaración.- Según ésta, la obligación aduanera nace de la declaración de las mercancías, con destino al consumo interno o al comercio interno.

La sostienen autores como Alessi, Vandoni, Cutrera, Di Lorenzo y otros, que parten del criterio del italiano Mafessoni, ésta señala que la situación generadora de la obligación tributaria aduanera es la presentación de la declaración de importación para el uso y consumo definitivo, de lo que se concluye que el hecho generador del impuesto de impor-

tación se produce cuando el interesado expresa textualmente la intención de ingresar una mercancía señalando la finalidad que es el uso y consumo.

Esta teoría atribuye a la declaración una naturaleza jurídica constitutiva y no simplemente declarativa.

Esta tesis fue aceptada en parte, los reparos recayeron fundamentalmente ante la eventualidad de que la administración aduanera rechace la solicitud de importación y/o no se materialice su importación, luego de efectuada la declaración por actos sobrevivientes como pueden ser, su destrucción, desaparición y otros.

Un punto a considerar también, es que existen declaraciones que no dan nacimiento al hecho imponible ya que es que en la legislación existen regímenes aduaneros como el tránsito internacional de mercancías; que a pesar de que es necesaria la presentación de una declaración aduanera no produce el hecho imponible.

Profundizando un poco, conviene puntualizar que hay dos variantes de esta teoría. Una de ellas sostiene que la mera declaración de la mercadería ante la aduana con la intención de que la misma sea introducida libremente al circuito económico interno del país importador importa el pago del tributo correspondiente; en cuyo caso, el tributo gravaría la declaración de voluntad del titular de la mercadería de destinarla al consumo dentro del Estado aún cuando la misma no hubiera cruzado la frontera aduanera.

La otra sostiene que el hecho gravado exige el cruce de la frontera aduanera y además la declaración antedicha.

En este sentido, el artículo 36 del Texto Único de la Ley Aduanera de Italia de 1973 establecía que *"para la mercadería sujeta a derechos de aduana el presupuesto de la obligación tributaria está constituido, en relación a la mercadería extranjera, por la destinación al consumo dentro del territorio aduanero y, en relación a la mercadería nacional o nacionalizada, por la destinación a consumo fuera del mismo territorio"* añadiendo que *"se entiende destinada al consumo dentro del territorio aduanero a la mercadería declarada para la importación definitiva y se entiende destinada al consumo fuera del*

antedicho territorio la mercadería nacional o nacionalizada, declarada para la exportación definitiva; la obligación surge a la fecha consignada en la declaración, en presencia del operador, por el funcionario encargado de la determinación".

Achille Cutrera, uno de sus exponentes, luego de sostener que el impuesto de aduana es exigible por quien transporta por las fronteras del Estado una mercadería sujeta a derechos de aduana, destinada a ser consumida en el interior o en el exterior del territorio aduanero del Estado, agrega que para que nazca la obligación es preciso la expresa voluntad del propietario de destinarla al consumo en el interior del Estado, ya que la destinación al consumo es la característica positiva de los derechos de importación, pues solo para la mercadería destinada al consumo surge la obligación de pagar. De este modo, exige que la importación sea para el consumo, pero también que sea declarada expresamente por el propietario de la mercadería, por lo que lleva al nivel de recaudo esencial la previa declaración aduanera.

El profesor mexicano Máximo Carvajal Contreras, distingue dos criterios para fijar el hecho generador de la obligación tributaria aduanera: por un lado el criterio político geográfico, consistente en el paso de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras que denominamos en líneas supra "*teoría del cruce*", y por otro, el criterio económico, consistente en lo que él denomina una intención integradora, la que se traduce en la importación con el objetivo de integrar la mercadería al consumo interno del país, y en la exportación en la salida de mercancías del circuito interno del consumo del país. Y de este modo, sostiene su afinidad con el criterio económico –según su denominación, la que está en franca contradicción con otros autores que consideran que el "*cruce*" es el que tiene la implicación netamente económica; citamos: "*no es sólo el movimiento material, el que hace que nazca el objeto del impuesto al comercio exterior, se requiere que exista además la declaración del sujeto pasivo señalando el régimen aduanero a que sujetarán las mercaderías con la intención integradora, así como la determinación de la cuota impositiva y de los requisitos a que están sujetas las mercancías*":

Este autor parece no considerar como hecho gravado el ingreso de la mercadería "*al consumo*", sino la mera declaración con ese destino, por lo que este intento no afectaría a la obligación tributaria ya nacida.

Siguiendo con la legislación comparada, en Perú, el artículo 10 de la Ley General de Aduanas de Perú –Decreto Ley 20.165 de 1973- establece que: *“la obligación tributaria en la importación nace desde el momento en que se solicita el despacho a consumo de las mercancías y en la exportación, desde la fecha del termino del embarque”*.

Podemos comentar sobre esto, que esta norma considera que el hecho generador de los tributos que gravan la importación está dado por la entrada de la mercadería en el territorio nacional, y que ésta se consume con el registro de la declaración de importación correspondiente.

Los autores citados comparten el criterio de que no basta el cruce sino que el mismo debe ser acompañado de una intención de integración de la mercadería a la economía del territorio de importación, la misma que debe manifestarse no solamente de forma expresa sino también de manera lícita, mediante una solicitud hecha ante la administración aduanera.

Los inconvenientes, como brevemente fueron señalados en líneas superiores, se presentan ni bien se piense en el caso de que la importación de la mercadería declarada se encontrase sujeta a prohibición, ya que si la mera declaración constituye el hecho gravado, debería exigírsele el pago de los derechos de importación aún cuando no pudiera ser utilizada en el mercado del país importador. Se podría obviar dicho inconveniente si se formulara exigiendo que, además de la declaración, fuera necesario el libramiento a plaza de la mercadería; más aún así, no alcanzaría a contemplar los casos en los que al acceso al mercado interno se lograra por medios ilícitos.

La teoría de la declaración soluciona el inconveniente que la teoría del cruce dejaba para ciertos regímenes aduaneros, sin embargo peca por defecto al no considerar gravada la introducción de la mercadería que habiendo llegado legalmente carezca, no obstante, de declaración –caso de mercadería naufraga o hallada sin conocimiento del titular de la misma que es adjudicada por razones de interés general y sin ser objeto de subasta- ni tampoco a la que es objeto de contrabando, en cuyo caso obviamente no hay declaración aduanera.

Vemos entonces que en todas las teorías expuestas, plantean ventajas y desventajas; sin embargo, dentro del proceso formativo de la iniciativa presidencial del proyecto de ley, antes de enviarla a la Asamblea Nacional con el carácter de económico urgente, luego de un análisis exhaustivo de las diferentes corrientes doctrinarias, se inclinó por tomar la Teoría del Paso o de Cruce de frontera como el elemento originador de la obligación tributaria aduanera en el Ecuador.

Conscientes de los problemas de la teoría antes indicada, el COPCI recoge cuatro circunstancias en virtud de las cuales no nace la obligación tributaria aduanera, a efecto de corregir las desventajas que plantea la doctrina respecto a este teoría, a saber: el primer caso de excepción previsto en virtud del cual no nace la obligación tributaria aduanera es por el libre tráfico internacional de mercancías consagrado en el derecho de paso de los medios de transportes de carga internacional, recogido en las normas del GATT; el segundo y tercer caso, por los regímenes aduaneros de tránsito y trasbordo, respectivamente; y, el cuarto, en caso de arribo forzoso de las mercancías, en virtud del cual no nace la obligación tributaria aduanera.

A más de los casos que se han descritos en los cuales la obligación tributaria aduanera no nace al mundo del derecho ni produce efecto jurídico alguno, existe una limitante adicional para que opere dicho nacimiento, esto es, que el ingreso o salida de las mercancías tiene y debe producirse bajo control aduanero, es decir, que si dicho ingreso o salida de mercancías se produce sin el control del poder estatal y fuera de las zonas primarias del territorio aduanero, no constituye bajo ninguna consideración jurídica posible como si hubiese nacido la obligación tributaria aduanera, con ello se enerva la desventaja de la teoría que podría hacer pensar que ante el ilícito del contrabando pudiese exigirse el pago de la obligación tributaria aduanera por parte del Estado.

Otro punto de inflexión que marca el nuevo rumbo de la actividad aduanera en la República del Ecuador, es el destierro permanente de las operaciones, el ingreso obligatorio de todas de las mercancías que se internan al territorio aduanero a los depósitos temporales, previo al cumplimiento de cualquier formalidad aduanera, luego de su arribo al territorio aduanero, pues en la normativa aduanera vigente de corta data se consagra como fecha de recepción del medio de transporte, ya no la

fecha de ingreso al almacén temporal, sino aquel momento de arribo de la mercancía al primer punto de control aduanero; con ello, al día de hoy, la ley consagra la generalidad de que la mercancía no permanezca en los espacios habilitados para el almacenaje de mercancías extranjeras, sino que éste se dé, de manera obligatoria, cuando así lo establezca el canal de aforo respectivo o el sistema informático del SENA. Esta condición constituye una de las variables sustanciales en las que se sustenta los principios de facilitación del comercio exterior ecuatoriano, disminuyendo trascendentalmente los tiempos de despacho. Un caso en que sin duda alguna se dispondrá el ingreso de la mercancía al depósito temporal será cuando se establezca que la mercancía importada deba someterse a un reconocimiento físico obligatorio, según lo señale el sistema de gestión de riesgo de la autoridad aduanera.

Si revisamos la derogada Ley Orgánica de Aduanas en lo que respecta a la base imponible, encontraremos que la misma adolecía de un craso error al considerar la misma, para las importaciones el INCOTERM²² 2000 denominado Cost-Insurance-Freight (CIF)²³ y para las exportaciones, el Free OnBoard (FOB), términos de negociación internacional limitados, en el caso del CIF a los medios de transporte marítimo, con lo cual se afectaba con el mismo a las importaciones realizadas a través de medios de transporte aéreo o terrestre, como una secuela del

²² Los incoterms (acrónimo del inglés internationalcommercialterms, 'términos internacionales de comercio') son normas acerca de las condiciones de entrega de las mercancías. Se usan para dividir los costes de las transacciones comerciales internacionales, delimitando las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, y reflejan la práctica actual en el transporte internacional de mercancías. La Convención sobre contratos para la venta internacional de mercancías de las Naciones Unidas (en inglés, CISG, U.N. Convention on Contracts for the International Sale of Goods) en su Parte III «Venta de las mercancías» (artículos 25-88) describe el momento en que el riesgo sobre la mercancía se transfiere del vendedor al comprador, pero reconoce que, en la práctica, la mayoría de las transacciones internacionales se rigen de acuerdo con las obligaciones reflejadas en los incoterms. La CCI (Cámara de Comercio Internacional o ICC: International Chamber of Commerce) se ha encargado desde 1936 (con revisiones en 1953, 1980, 1990, 2000 y 2010) de la elaboración y actualización de estos términos, de acuerdo con los cambios que va experimentando el comercio internacional. Actualmente están en vigor los Incoterms 2010 (Desde el 1 de enero de 2011). <http://es.wikipedia.org/wiki/Incoterm>

²³ Costo – Flete – Seguro

enfoque portuario de la ley anterior. Esta inconsistencia es superada en el COPCI, al señalar claramente que la base imponible de la obligación tributaria aduanera es el valor²⁴ en aduana de las mercancías, esto es, el valor de transacción de las mercancías, más flete y más seguro, reconocido por el ordenamiento jurídico internacional de la normativa comunitaria de la Decisión de la Comunidad Andina No. 571, con lo cual se corrige el error contenido en la derogada Ley Orgánica de Aduanas; sin embargo, en lo que respecta al valor del seguro se establece expresamente en el COPCI que el mismo debe ser declarado por parte del

²⁴ Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero. Décimo Quinta Edición. México: EDITORIAL PORRÚA, 2009, págs. 324-325. "(...) El GATT desde su nacimiento regulo en su Artículo VII un concepto de valor con el fin de establecer ciertos principios y normas de carácter general. Invitó a los países miembros, en la medida de lo posible, a uniformar la definición de valor aduanero así como los métodos empleados para determinarlos. El sistema que se desprendió de esta reglamentación hecha por el acuerdo General derivó en lo que se conoce como la noción positiva del valor, analizada con anterioridad en este mismo capítulo. Como en las disposiciones sobre el valor del GATT eran muy genéricas, con una amplitud conceptual no precisada exhaustivamente y carente de una definición internacional de valor, y como la redacción del Artículo VII establece métodos de valoración demasiado rigurosos; obligó a las partes contratantes del Acuerdo a elaborar de 1969 a 1971 un conjunto de normas interpretativas que coadyuvarán a resolver los inconvenientes ya amputados. En el año de 1973 dentro del GATT se desarrolló lo que se conoce como la Ronda Tokio. Dentro de esta Ronda se decidió examinar el Sistema de Valor para efectos aduaneros ya que tanto la noción positiva como la noción teórica adolecían de ciertos inconvenientes y restricciones. Siendo además necesario examinar este sistema dentro de un amplio aspecto motivado por las Negociaciones Comerciales Multilaterales (MTN), signo característico que predominó en la Ronda Tokio. De los resultados de las negociaciones se llegó a la redacción de uno de los Códigos de Conducta denominado "Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio", adoptado el 12 de abril de 1979 y que entró en vigor el 1° de enero de 1981. Este Código de Conducta podemos decir, contiene la unificación de las nociones positivas y teóricas del valor para dar paso a un nuevo sistema basado en el valor de transacción de las mercancías. (...) Vicente Querol, lo define como "El precio realmente pagado por la mercancía Importada en la transacción entre dos partes independientes". El artículo primero del Acuerdo de Aplicación establece que es "El precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación con destino al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8, siempre que concurren determinadas circunstancias". Además de los ajustes (incrementables) que se establecen en el Artículo 8; también deberán tomarse en cuenta los ajustes (deducibles) que se mencionan en la nota interpretativa del artículo primero. (...)".

sujeto pasivo de la obligación tributaria mas no debe adjuntar a la declaración aduanera documento alguno que constituya la póliza respectiva, por lo que el proceso aduanero se cumple con la simple declaración del valor del seguro por parte del contribuyente, quedando en libertad la autoridad aduanera de ejercer sus actividades de control posterior, en la que podrá realizar todas las constataciones necesarias a fin de corroborar que el valor declarado por concepto de seguro corresponde a la realidad de los hechos. Así también, en el evento hipotético y no consentido que no cuente la importación que se realiza con una póliza de seguro para efectos de la declaración aduanera, el sujeto pasivo de la obligación tributaria podrá declarar un valor presuntivo del uno por ciento por concepto de seguro, para cumplir con la formalidad aduanera, por lo que nuevamente surge dentro de la operativa aduanera, el valor presuntivo del valor del seguro.

Respecto a las exenciones tributarias aduaneras, el COPCI no las limita únicamente a las establecidas en su cuerpo normativo, como sucedía con la derogada Ley Orgánica de Aduanas, en la que expresamente el último inciso del artículo 27 no reconocía más exenciones que las previstas en esa ley, particularidad que no ha recogido el artículo 125 del COPCI, por lo que a futuro, a partir de la vigencia del Código, la administración aduanera puede reconocer las exenciones previstas en otras leyes, sean estas orgánicas u ordinarias. En este mismo orden de ideas, la nueva normativa explícitamente establece que para el goce de la exención tributaria no se requiere de la existencia de un acto administrativo alguno emitido por quien tiene competencia para aquello, esto es, del Director Distrital de la jurisdicción respectiva, para lo cual bastará que el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumpla con los requisitos que para el efecto señale el Reglamento al Título II del Libro V del COPCI, para gozar la exención respectiva, sin más dilación y dentro del proceso de control concurrente, esto es, que la revisión del cumplimiento de los requisitos para el goce de la exención tributaria, la realiza el servidor público operativo que ejecuta la comprobación documental de la declaración aduanera. Así también, el mismo Código establece cuatro casos en que la exención tributaria necesariamente se concederá mediante acto administrativo, estos son, a saber: las importaciones que realizan las personas con discapacidad, las que se realizan al amparo de la Ley de Inmunities, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, las donaciones provenientes del exterior y los desperdicios.

Un análisis necesario dentro de la nueva normativa, constituye en sí la institución jurídica del abandono²⁵ aduanero, si recordamos las

²⁵ Cosío Jara, Fernando. Manual de Derecho Aduanero. Lima Perú: EDITORIAL ROHDAS SAC., 2007, págs. 229, 230, 231, 232: "(...) La operatividad del comercio exterior exige que la celeridad sea una característica propia del despacho aduanero, en virtud de ello el hecho que las oficinas aduaneras y los almacenes se repletan de documentos y mercancías pendientes de despacho; por la inacción de los propios dueños, consignatarios o responsables, origina la aparición de la figura de abandono. Como señala CABANELLAS, por abandono se entiende la dejación o desprendimiento de lo que nos pertenece, en especial del dueño de algo que así demuestra su voluntad de renunciar a las facultades sobre lo suyo y a cuantas atribuciones le competieran en materia aduanera este abandono no requiere una manifestación de voluntad y es por ello que opera por el solo vencimiento de los plazos para el despacho (Abandono legal), a su vez tiene otra peculiaridad, no es un abandono definitivo en el sentido que aun hasta el momento del remate el dueño puede recuperar la mercancía pagando los impuestos y otros gastos que haya generado su mora. (...) El abandono legal, es la institución jurídica en virtud de la cual al vencimiento de los términos fijados por la ley para desaduanar una mercancía, la Aduana las adquiere en propiedad y procede a su destrucción, adjudicación o remate (en México lo llaman Abandono Tácito, y ANABALÓN, prefiere hablar de una presunción de abandono en virtud de la cual las mercancías se consideran propiedad del Estado para el solo efecto de su enajenación). Jurídicamente puede entenderse el abandono como una presunción *juris tantum* porque admite prueba en contrario (la Declaración de Importación antes del remate). Según DARRITCHÓN "bajo este título se contemplan aquellos supuestos en los que, existiendo en zona primaria aduanera mercadería arribada desde el exterior, se desconoce su titular o el interesado en su despacho o, habiéndolo, éste no impulsa el trámite". Algunas legislaciones distinguen el Abandono Voluntario del Abandono Legal, entendiendo por abandono voluntario la manifestación escrita hecha por quien tenga facultad para hacerlo, cediendo las mercancías a la Aduana y sujeta a la aceptación de esta. En este caso, ANABALON entendía que era una modalidad de extinción de la obligación tributaria similar a otras figuras jurídicas como el Pago por cesión de bienes o la confusión. El hecho de que la mercancía pase a poder del fisco por incumplimiento de los plazos tiene su origen en el carácter privilegiado del crédito que la afecta a través del derecho de prenda (supra). Como señala MARQUEZ "la mercancía constituye la primera y mejor garantía del pago de la deuda tributaria, pero no solamente cuando ésta se ha determinado, sino con anterioridad por el crédito no concretado. Por ello afecta a la mercancía sin que nazca la obligación tributaria aduanera". De conformidad con ello, no existiendo obligación tributaria nacida ni en suspenso en el régimen de exportación definitiva, y en consecuencia no teniendo razón de ser la prenda, no procede el abandono legal de la mercancía en dicha destinación. Para la Unión Europea donde existe la obligación aduanera de dar un destino aduanero a toda mercancía que entra o sale del territorio comunitario, el abandono en beneficio del erario es una destinación (que no debe ocasionar gasto alguno). (...)"

hipótesis jurídicas así como sus consecuencias recogidas en la derogada Ley Orgánica de Aduanas para que opere ésta, se requería la existencia de un acto administrativo el cual declarase tal condición, a fin de que la mercancía pueda ser objeto de remate, luego de un proceso administrativo bastante complejo y solemne, pudiendo el propietario o consignatario de la mercancía obtener su entrega, por parte de la administración aduanera, hasta antes del mismo remate con el pago de tributos al comercio exterior; situación que en la práctica se convirtió en un mecanismo perverso que convirtió a los antiguos almacenes temporales en grandes bodegas de mercancías que no tenían régimen ni destino aduanero durante años y, ante la acción estatal de pretender rematar estas mercancías, una vez accionado todo el andamiaje burocrático para obtener tal finalidad, los propietarios o consignatarios sin más complicaciones que el cumplimiento mínimo de las formalidades aduaneras y con el pago de tributos al comercio lograban liberar las mercancías hasta el mismo día en que se realizaba el frustrado remate, con lo cual el Estado perdía tiempo y desperdiciaba recursos en cumplir procedimientos que quedaban inconclusos paradójicamente por la simple voluntad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues el mismo obligado, por su propia voluntad y en ejercicio de su fuero interno, no daba destino o régimen, a la mercancía de su propiedad, y este mismo obligado, conseguía con los procesos administrativos ejecutados por el estado liberarse, además, del pago de las obligaciones contractuales asumidos por el mismo sujeto pasivo, pues la autoridad aduanera al movilizar las mercancías a sus bodegas, afectaba a los propietarios de los antiguos almacenes temporales, pues a éstos sólo les quedaba pretender el cobro de los valores de almacenaje y bodegaje por las vías judiciales tortuosas, a pesar de haberse prestado un servicio de manera permanente y en forma consecutiva y directa.

Una vez declarado el abandono o habiendo operado éste en forma tácita, la práctica aduanera exigía que para la prosecución del trámite de despacho en cualquier régimen, se exigiere de manera previa, la emisión de un acto administrativo que declarase su levantamiento o que éste no había operado por declaratoria alguna, más la imposición correspondiente de la falta reglamentaria.

Con estos antecedentes, la figura del abandono aduanero consagrado en el COPCI plantea que las hipótesis previstas en el mismo

operarán de manera automática por el simple paso del tiempo, ante la inacción del sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, que las causales establecidas en la nueva ley operarán una vez incumplidas las obligaciones establecidas por parte dicho sujeto, no requiriéndose para tal efecto acto administrativo alguno. Una vez operado el abandono tácito, por expreso mandato legal, éste se levanta, igualmente por expreso mandato legal y sin necesidad de que se emita acto administrativo alguno por parte de ninguna autoridad aduanera, una vez ejecutado el acto que había sido omitido y que causaba el estado legal de abandono. Ahora bien, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no cumpliere o no subsanare aquello que estaba obligado a hacer en el plazo establecido, esto es, dentro del plazo de veinte días, por expreso mandato imperativo opera el abandono definitivo de la mercancías, nueva institución jurídica que comporta la toma de la propiedad de la mercancía por parte del Estado, a través de la autoridad aduanera, por la inacción total del sujeto pasivo en el cumplimiento de sus deberes formales dentro del plazo legal. Sin embargo, este abandono definitivo requiere ser declarado por acto administrativo emitido por la autoridad competente, esto es, el Director Distrital, a efecto de que motivadamente se sustente la declaratoria de dicho abandono, toda vez que el mismo afecta el derecho de propiedad de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo cual puede ser discutido en sede administrativa o judicial.

Declarado el abandono definitivo mediante acto administrativo, el Estado hace para sí la propiedad de la mercancía para destinarla al remate, destrucción o venta directa, como consecuencia lógica de tal declaración; en principio, se entendería que el Estado no podría tomar físicamente la mercancía para cumplir tales procedimientos si es que dicho acto administrativo declarativo no se encontrare en firme o ejecutoriado, pues hacerlo antes de que tenga tales condiciones, pudiere derivar en el riesgo de que se ejerza acciones sobre bienes que el día de mañana pudieren ser reconocidos, administrativa o judicialmente, de propiedad del sujeto pasivo, si acaso el acto administrativo es declarado nulo o revocado o dejado sin efecto.

Comentario merece también la institución jurídica de la prescripción dentro de la legislación aduanera ecuatoriana, pues la misma opera, tanto para el sujeto pasivo como activo, en el plazo de cinco años, periodo que ha sido ampliado ya que el mismo era antes de tres años para ambas

partes de la relación jurídica tributaria aduanera. En lo que respecta al sujeto activo, por el cambio de enfoque en lo relativo al control aduanero, al darse mayor ponderación al control posterior frente al control concurrente, como consecuencia lógica de aquello, la administración aduanera requiere mayor tiempo para poder realizar las auditorías necesarias basada en la aplicación del sistema de perfiles de riesgo, pues debe producirse una selección, análisis y jerarquización de las declaraciones que deben ser objeto de revisión. En lo que respecta al sujeto pasivo, esta ampliación se da por un simple y elemental principio de equidad frente al sujeto activo.

Nota curiosa que recogía la tantas veces mencionada Ley Orgánica de Aduana es que la prescripción de la acción de cobro por parte del Estado no se interrumpía en ningún momento, inclusive, muy a pesar de que el mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere ejercido su derecho a impugnar los actos administrativos emitidos por la misma autoridad aduanera, éste se beneficiaba por el tiempo que se demorase la sede administrativa o judicial para resolver la controversia iniciada por el mismo obligado, pues este tiempo se sumaba en el plazo normal de prescripción. Inverosímil... pero cierto.

Otro tema que merece comentarse dentro de este breve análisis general del Libro V del COPCI, es lo relativo a la jurisdicción coactiva, la cual existía tanto en la derogada Ley Orgánica de Aduanas, así como en la actual norma orgánica. Con ello se reconoce el poder de Estado, a través del SENA, de buscar el cobro de tributos por la vía forzosa dentro del ámbito del Código Tributario. Sin embargo, se resalta el cambio introducido respecto del justo título para el inicio del proceso coactivo, si revisamos los antecedentes de la derogada Ley Orgánica de Aduanas encontraremos que la misma únicamente²⁶ procedía a través de la emisión previa del correspondiente *título de crédito*, con las consabidas posibilidades de activar el aparato administrativo o judicial en procura de dilatar el cobro de valores pendientes de pago a favor del sujeto activo de la obligación tributaria. Al día de hoy, el legislador eliminó la necesidad de contar para el ejercicio de la jurisdicción coactiva con un título de crédito previamente emitido por autoridad aduanera distrital,

²⁶ En este ensayo, no analizamos la procedencia o no de la ejecución coactiva de las garantías aduaneras.

sino que la misma podrá ser ejercida directamente con la liquidación aduanera pendiente de pago. Basta que esté insoluta dicha liquidación para que se constituya por sí sola, título suficiente para el ejercicio de la coactiva.

En lo que respecta a los regímenes aduaneros, más que innovar o introducir nuevos cambios, el texto del COPCI armonizó la normativa interna nacional con la norma supranacional comunitaria recogida en la Decisión No. 671 de la Comunidad Andina²⁷ respecto de la Armonización de los Regímenes Aduaneros ya vigente en el territorio comunitario andino desde el 1 de junio de 2010. En lo principal, la maquila dejó de ser un régimen especial aduanero por expresa derogatoria de la Ley de Maquila, y el régimen especial de depósito aduanero mutó en una modalidad dentro del régimen aduanero de perfeccionamiento activo como instalación industrial.

En el ámbito de las infracciones aduaneras, esto es, tanto de los delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, tanto las tipicidades establecidas para la configuración de las mismas, así como las sanciones respectivas, han sufrido un cambio sustancial y radical, tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo y procedimental.

No ahondamos en el análisis general de los regímenes aduaneros así como de las infracciones aduaneras, pues sería motivo esta temática de un estudio tan o más largo que el realizado en el presente trabajo académico, lo cual desbordaría los parámetros establecidos por el Consejo Editorial.

Mucho se ha hablado y poco se ha escrito sobre la materia aduanera en la República del Ecuador, ojala la vigencia de esta nueva legislación sea la oportunidad para ejecutar los cambios que reclama la sociedad ecuatoriana. El Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones no es la panacea, es simplemente una herramienta necesaria para el desarrollo del comercio exterior ecuatoriano, el cual ha sido postergado por lustros de desidia de las autoridades de turno, pues sus objetivos políticos e institucionales no buscaban precisamente la

²⁷ Gaceta Oficial No. 1520 – Año XXIV – 16 de julio de 2007

eficiencia, la eficacia y la transparencia. Sin embargo, más allá de una nueva ley, más allá de un nuevo sistema informático para las operaciones aduaneras, el éxito y desarrollo de las aduanas del Ecuador sólo se alcanzarán cuando la cultura del contribuyente sea la del cumplimiento de la norma , desterrando para siempre las conductas impropias y reñidas con la ética.

BIBLIOGRAFÍA

1. Sandoval Aguilar, Luís Alberto.- Derecho Tributario Aduanero. Trujillo-Perú: Editora Normas Legales SAC., 2006.
2. Carvajal Contreras, Máximo.- Derecho Aduanero. 15ta. ED. México: Editorial Porrúa, 2009.
3. Gallardo Miraval, Juvenal.- Los Delitos Aduaneros. Lima-Perú: Editorial Rodhas SAC., 2008.
4. Fernández Lalanne, Pedro.- Procedimientos Penales Aduaneros. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976.
5. Zolezzi, Daniel.- Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C. 1ra. Ed. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2003.
6. Tosi, Jorge Luís.- Derecho Comunitario Aduanero.- 1ra. Ed. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2002.
7. Bracco, Martha Susana.- Derecho Administrativo Aduanero.- 1ra Ed. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2002