



Los tributos aduaneros y sus tensiones con los principios constitucionales relativos a su aplicación, una perspectiva desde la reserva de ley

Customs taxes and their tensions with the constitutional principles related to their application, a perspective from the reserve of law

Tributos aduaneiros e suas tensões com os princípios constitucionais relacionados à sua aplicação, uma perspectiva desde a reserva de direito

Santiago Vallejo Vásquez^I
santiago_vallejo_v@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-3028-9805>

Correspondencia: santiago_vallejo_v@hotmail.com

Ciencias Sociales y Políticas
Artículo de Investigación

* **Recibido:** 23 de enero de 2023 * **Aceptado:** 12 de febrero de 2023 * **Publicado:** 16 de marzo de 2023

- I. Abogado por la Universidad Central del Ecuador, reconocimiento académico al mejor graduado de la Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales (2014); Magister en Derecho con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar; Docente universitario en la Universidad de las Américas UDLA y Universidad de Otavalo. Ha laborado en la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Magistratura del Ecuador; Director de la Delegación Provincial Electoral de Imbabura y Director Nacional de Organizaciones Políticas del Consejo Nacional Electoral del Ecuador.

Resumen

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

Palabras Clave: derecho tributario; derecho aduanero; tributos aduaneros; base imponible; legalidad; reserva de ley.

Abstract

The definition of customs taxes and the tensions of the same with the principle of reserve of law is the topic that the paper deals with. The main objective is the analysis of the essential elements of customs taxes and their tensions with the constitutional principles related to their application at the time of their establishment and application by the public entities delegated for that purpose. It also analyzes the affectation that it entails for other principles such as legality and legal certainty. It should be noted that customs taxes constitute an important legal institution, with full validity and validity in modern legal systems, since they represent a source of tax revenue -despite the fact that they have been losing ground and function in terms of collection- and make regulation possible and control of trade by the State; Customs taxes are theoretically analyzed making a relationship with the tax principles related to their application, studying their problematic applicability.

Keywords: tax law; customs law; customs taxes; tax base; legality; reserve of law.

Resumo

A definição de tributos aduaneiros e as tensões dos mesmos com o princípio da reserva de direito é o tema de que trata o trabalho. O principal objetivo é a análise dos elementos essenciais dos impostos aduaneiros e suas tensões com os princípios constitucionais relacionados com a sua aplicação no momento da sua criação e aplicação pelos entes públicos delegados para o efeito. Também analisa a afetação que ela acarreta para outros princípios como a legalidade e a segurança jurídica. Deve-se notar que os impostos aduaneiros constituem uma importante instituição legal, com plena vigência e vigência nos sistemas jurídicos modernos, pois representam uma fonte de receita tributária -apesar de terem perdido espaço e função em termos de arrecadação- e tornam regulamentação possível e controle do comércio pelo Estado; Os impostos aduaneiros são analisados teoricamente fazendo uma relação com os princípios tributários relacionados com a sua aplicação, estudando a sua problemática aplicabilidade.

Palavras-chave: direito Tributário; legislação aduaneira; impostos alfandegários; tributável; legalidade; reserva de lei.

Introducción

Realizar un análisis doctrinario y jurídico de las tensiones entre el principio de reserva de ley y la definición de la base imponible de los tributos aduaneros es fundamental dentro de las actuales exigencias que plantea la investigación científica. Así, se circunscribe al estudio de los tributos al comercio exterior, con un enfoque específico en relación a los tributos aduaneros, realizando una concatenación de ideas con los principios generales que rigen el derecho tributario.

Se estudia si los tributos aduaneros se encuentran regidos por el principio de reserva de ley, realizando un estudio teórico sobre el origen, concepto, finalidad, clasificaciones, elementos configuradores y naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior, especialmente de los aduaneros, en los cuales se detiene a estudiar lo referente a los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, examinando su problemática aplicabilidad.

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

constitucional de que el Ejecutivo tiene la competencia exclusiva de crear los aranceles y fijar sus niveles.

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

1. 1. Origen e historia de los tributos al comercio exterior

El origen de los tributos al comercio exterior se sitúa en la edad antigua, en el gravamen del comercio, entendiéndose este como el acto por el cual se intercambiaban bienes y servicios. Su etimología latina, *commercium*, se fragmenta en *cum*, que significa con, y *merx*, de mercancía¹. El comercio configuró el proceso de evolución de las civilizaciones al dinamizar su producción local y expandir sus fronteras para intercambiar productos.

En línea con lo dicho, la mercancía o mercadería es el objeto del comercio, que alude a un bien mueble que se fabrica o adquiere para ser comercializado². Cuando las mercancías traspasan las fronteras territoriales de pueblos o ciudades ocasionan los fenómenos denominados como importación y exportación³. Precisamente en aquellas fronteras se encuentran las aduanas, que son lugares estratégicos para controlar el tráfico mercantil y proceder a realizar el cobro de tributos en virtud del paso de mercancías de un territorio a otro.

Identificado el traspaso de las mercancías en las fronteras territoriales nacen las actividades de la importación, que es una institución jurídica que surte efecto de su aplicación cuando se introducen mercaderías a un territorio aduanero; y la exportación, que se percibe cuando se realiza la extracción o salida de una determinada mercadería de un territorio aduanero⁴. Dichas actividades fueron gravadas con tributos que debían registrarse, recaudarse y pagarse en las aduanas.

Justamente en ese momento se vislumbra el apareamiento de los tributos al comercio exterior, gravando la importación y la exportación entre distintos Estados, lo que se traduce en la introducción y en la extracción de mercaderías a través de las fronteras de los mismos⁵. La historia

¹ BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Tributos al comercio exterior*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 42.

² CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho aduanero*, Porrúa, Ciudad de México, 1997, p. 49.

³ *Ibíd.*, p. 52.

⁴ *Ibíd.*

⁵ *Ibíd.*, p. 31.

afirma que tuvieron su origen en la antigua Grecia, en Roma, Egipto, Babilonia⁶, en India, en Arabia⁷ y en el imperio Inca⁸.

Posteriormente, en la Edad Media se incorporó el *rotaricum*, *pontaticum* y *ripaticum*, refiriéndose a los tributos percibidos por el tránsito en puentes y ríos⁹. En España se introdujo el *almojarifazgo*, tributo que se pagaba en función del valor de la mercadería que se introducía o sacaba por los puertos peninsulares o americanos, denominándolo así porque quien recaudaba el impuesto era el *amojarife*¹⁰. En Inglaterra se impusieron los *diezmos de puertos*, que se establecieron en las monarquías de entonces.

Avanzada la Edad Media, en 1650, en Francia se imponen los *aranceles aduaneros*, que contenían los derechos de entrada y salida de mercancías; en Alemania se denominaban las *costumbres* y en España eran los *portazgos* y *pontazgos*¹¹. La Revolución Francesa¹² trajo consigo las teorías tributarias y, por ende, aduaneras de los mercantilistas y fisiócratas¹³. En 1791 en Estados Unidos se sostuvo la necesidad de proteger arancelariamente a la industria; más adelante, en 1841, en Alemania se preconizó el proteccionismo selectivo y transitorio que posibilitaría el nacimiento y el desenvolvimiento inicial de las industrias nacionales¹⁴.

En la época moderna la imposición de los tributos al comercio exterior se entendió como el rutinario paso de las mercancías por las fronteras para ejercer el comercio, lo que conllevaba el cumplimiento de un pago que se denominaba *derecho de paso*; y, generalmente, eran las fuerzas militares quienes se encargaban de realizar este cobro en las aduanas. En 1879 Europa inició una política arancelaria proteccionista común; Francia lo hizo en 1892, cuando aprobó una tarifa conocida como *Méline*. Finalmente, en 1910, las potencias comerciales, con la excepción del Reino Unido, sostenían una política proteccionista muy identificada y pronunciada¹⁵.

⁶ *Ibíd.*, p. 70.

⁷ CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho aduanero*, p. 50.

⁸ HUAMÁN SIALER, MARCO ANTONIO, "Evolución cronológica del arancel y de las políticas arancelarias en el Perú", *LEX*, n.º 8, Universidad Alas Peruanas, Lima, 2011, p. 360.

⁹ *Ibíd.*, p. 71.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 360.

¹¹ DURANGO VELA, GUSTAVO, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana*, Edipcentro, Quito, 2009, p. 75.

¹² *Ibíd.*, p. 33.

¹³ BENÍTEZ RIVAS, ALFREDO, "El concepto de tributo", en GARCÍA NOVOA CÉSAR y HOYOS CATALINA (coord.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 32.

¹⁴ BASALDÚA, *Tributos al comercio exterior*, p. 77.

¹⁵ *Ibíd.*

Actualmente las funciones primordiales de las aduanas son permitir el desarrollo normal del comercio internacional¹⁶, recaudar los tributos que de él se generen y -sobre todo- ejecutar mecanismos idóneos de protección para los Estados¹⁷. Giannini, de forma acertada, señala que los tributos al comercio exterior son concebidos por el ente político para cubrir necesidades financieras del Estado; sin embargo, ha ganado terreno la idea de su utilización como derecho de protección interna¹⁸.

Con este antecedente, los tributos al comercio exterior se han aplicado desde antiguo en diversas civilizaciones, constituyendo una fuente esencial de ingresos para las distintas necesidades del Estado¹⁹; claro está que estos tributos a lo largo del tiempo han variado su naturaleza únicamente recaudadora hacia una concepción proteccionista y reguladora de las relaciones comerciales internacionales, apareciendo un nuevo paradigma dentro de los sistemas aduaneros modernos.

2. 2. El tributo al comercio exterior: concepto y finalidades

Es necesario iniciar el desarrollo del presente tema haciendo referencia a un concepto adecuado de tributo como preámbulo para adentrar este estudio en los tributos al comercio exterior. Basaldúa define al tributo desde una óptica moderna y conforme al Estado de Derecho, en su criterio, este constituye una prestación obligatoria, de naturaleza usualmente pecuniaria²⁰, establecida por el Estado a través del órgano representativo de la voluntad del pueblo, mediante una norma general (ley) para propender o preservar el bien común del pueblo de que se trate²¹.

Pardo Carrero sostiene que el tributo es una prestación patrimonial de carácter obligatorio y -usualmente- de naturaleza pecuniaria, establecida por un ente estatal, estadual o comunidad supranacional legitimada para ello, a través de la ley o de una fuente legal, que tiene por objeto el cubrimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva de quien debe soportarlo (o por lo menos en términos de justicia y equidad)²².

Es así como el tributo al comercio exterior deberá adecuarse, tanto técnica como jurídicamente, al concepto de tributo para ser considerado como tal. A continuación, se expone una aproximación:

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ *Ibíd.*

¹⁸ GIANNINI ACHILLE, DONATO, *Instituciones del derecho tributario*, Escuela de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 64.

¹⁹ ALAIS, HORACIO, "Los Impuestos aduaneros argentinos", en UCKMAR VÍCTOR (coord.) *Impuestos sobre el comercio internacional*, Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003, p. 202.

²⁰ BASALDÚA, *Tributos al comercio exterior*, p. 4.

²¹ *Ibíd.*, p. 7.

²² PARDO CARRERO, GERMÁN, *Tributación aduanera*, Legis, Bogotá, 2009, p. 118.

los tributos al comercio exterior consisten en una prestación coactiva, que generalmente se hace en dinero, establecida por una asamblea o parlamento, mediante una ley con ocasión de la importación y exportación de mercancías desde y hacia un territorio aduanero, con el fin de recaudar tributos y regular la gestión del comercio.

Las finalidades de los tributos al comercio exterior son variadas por su naturaleza amplia y general, esta ponencia se detiene a analizar específicamente la doble función del tributo que, de conformidad con lo explicado, brindarán una perspectiva holística de sus finalidades²³. Pardo Carrero comenta que en cada Estado las Constituciones son las normas máximas que delinear o diseñan los fines que deben cumplirse en relación a los tributos al comercio exterior; en virtud de ello, estos dos fines mencionados se entrelazan con aquellos que buscan la obtención de ingresos para la atención y satisfacción de sus gastos de funcionamiento, así como los destinados a la política social y económica²⁴. El referido autor explica que estos dos fines señalados son los que buscan la obtención de ingresos para el funcionamiento del Estado²⁵, así como los destinados a regular la política comercial, social y económica²⁶.

En el contexto de los conceptos anunciados, es fundamental analizar si los tributos al comercio exterior tienen como finalidad aportar ingresos de los que requiere el Estado para cumplir con sus finalidades, que se la conoce como *fiscalista*, o el de delimitar las importaciones y exportaciones desde una perspectiva proteccionista, entendida como *extrafiscalista*. Mediante una aproximación general se podría afirmar que los ingresos estatales deben servir para todos los fines del Estado; pero, desde otro punto de vista, los derechos aduaneros también son considerados como un instrumento de política económica frente a su potencialidad de ser fuente de ingresos del Estado²⁷. Ahora bien, al hacer el análisis desde la perspectiva del derecho tributario, se puede considerar que la finalidad del aporte de ingresos constituye uno de los fundamentos de mayor divergencia dentro de la doctrina aduanera, puesto que el tributo al comercio exterior o derecho de aduana se pensaría, en inicio, que se debe subsumir a las exigencias y requerimientos del concepto de tributo. El tributo -por naturaleza- tiene una finalidad recaudatoria, se entiende que, si su finalidad principal no radica en la obtención de ingresos para las arcas del Estado, no se podría denominar así. En esa

²³ ALAIS, "Los Impuestos aduaneros argentinos", p. 203.

²⁴ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 141.

²⁵ *Ibíd.*

²⁶ *Ibíd.*

²⁷ *Ibíd.*,

discusión los tributos aduaneros podrían ser una herramienta de política macroeconómica, establecidas desde la óptica formal del impuesto, pero en realidad no tendrán el carácter de una obligación tributaria²⁸.

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

En el criterio personal de este ponente, tanto las finalidades fiscalistas como las extrafiscalistas son fundamentales para el beneficio del Estado, para su participación en un ámbito de reciprocidad entre Estados que ejercen el comercio internacional o de zonas portuarias que se benefician de la aplicación de las normas jurídicas relativas al cumplimiento de las dos finalidades de los tributos al comercio exterior. En suma, se puede afirmar sin temor a error alguno que hoy los derechos aduaneros comparten su doble finalidad, con independencia de cuál sea la más importante en un momento determinado²⁹; sin embargo, la finalidad extrafiscal ha ido ganando terreno en el ámbito de la regulación del comercio exterior³⁰.

La doctrina jurídica contemporánea, encabezada por Basaldúa, explica que conviene dividir la clasificación de los tributos al comercio exterior en dos grandes grupos: el primero se refiere a “los tributos al comercio exterior en sentido propio”; y el segundo a los que denomina “los demás tributos al comercio exterior”³¹. Esta primera clasificación abarca a los tributos aduaneros o derechos aduaneros, tópico en el que centraremos nuestra ponencia, derechos *antidumping*, derechos compensatorios. La segunda clasificación contempla a la *tasa de comprobación*, tasa de *servicios extraordinarios*, *tasa de almacenaje*, *tasa de estadística* y las contribuciones especiales impuestas al comercio exterior.

3. 3. Tributos aduaneros, concepto y características

²⁸ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 144.

²⁹ *Ibíd.*, p. 147.

³⁰ LACOSTE, JUAN JOSÉ, “Aspectos básicos de la valoración aduanera en Colombia” en GERMÁN PARDO CARRERO (Dir.), *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Legis, Bogotá, 2015, p. 384.

³¹ BASALDÚA, *Tributos al comercio exterior*, pp. 61-62.

Dar un concepto de tributos aduaneros dotado de validez general presenta múltiples obstáculos debido a su amplitud conceptual; Pardo Carrero propone una definición en el sentido de que son los “impuestos ocasionados con motivo de la importación (exportación) para consumo de mercancía a (desde) un país o territorio aduanero, que se expresan como arancel y se establecen conforme la regulación de la OMC”³². Alais los conceptúa como los impuestos que tienen como objetivo el tráfico de mercaderías³³.

Ibáñez Marsilla, Jarach, Carvajal Contreras, Villalbí, entre otros, consideran que la locución tributos aduaneros corresponde a las exacciones de carácter tributario que se cobran con motivo de las operaciones del comercio exterior³⁴, es decir, de todos los gravámenes que no tengan la condición de impuestos internos³⁵, sino a los impuestos aduaneros³⁶ que engloban los gravámenes a la importación y a la exportación de bienes o mercancías³⁷ que conforman el arancel aduanero³⁸. Sin embargo, autores como Polo Bernal, Cutrera, Fernández Lalanne, Basaldúa, Pardo Carrero, entre otros, consideran que la expresión derechos de aduana se reserva para designar al impuesto típico que se exige con ocasión, únicamente, de la importación de mercancías³⁹, definiéndolos como un impuesto sobre el movimiento y el tráfico de bienes que se encuentran en los confines del territorio del Estado para entrar o transitar por el mismo, y sobre los cuales el Estado toma su parte para atender a las necesidades públicas o para un determinado intento de política comercial⁴⁰.

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

En el caso de los tributos aduaneros, se la identifica al momento de la valoración aduanera mediante el método *ad valorem*, que consiste en un porcentaje del valor de la mercancía en dinero, calculado

³² PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 105.

³³ ALAIS, “Los impuestos aduaneros argentinos”, p. 201.

³⁴ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 7.

³⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO, *El valor en aduana, análisis a la luz de su aplicación internacional*, TARIC Madrid, 2010, p. 193.

³⁶ CARVAJAL CONTRERAS, *Derecho aduanero*, p. 373.

³⁷ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 549.

³⁸ BASALDÚA, *Tributos al comercio exterior*, p. 69.

³⁹ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 7.

⁴⁰ GUAL VILLALBÍ, PEDRO, *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*, Juventud, Barcelona, 1943, pp. 196-197.

de acuerdo con las reglas suministradas por el Código de Valor de la OMC⁴¹; igualmente, existen los derechos específicos que se calculan sobre la base de un importe fijo por cantidad, por ejemplo, 100 dólares por tonelada. En aplicación de aquellos métodos de valoración se establecerá la cuantía del tributo a pagar mediante una prestación de carácter patrimonial⁴², mediante la determinación y establecimiento de un valor de la mercancía en dinero⁴³.

De igual forma, los derechos de aduana deben ser tributos *establecidos por un ente estatal a través de la ley o de una fuente legal*. Para fundamentar la afirmación propuesta, en primer lugar, es necesario anotar qué es una ley y el valor que tiene dentro de un determinado sistema jurídico. Según Troya Jaramillo, la ley es fuente de singular significación en el derecho tributario, y con acertada razón afirma que es el sustento para la creación, modificación y supresión de tributos y para definir sus principales elementos, los que constituyen soporte de la seguridad jurídica. Este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido, principio de reserva de ley⁴⁴.

Consecuentemente, los tributos aduaneros deben ser una obligación que consagra la ley, pagar los tributos por el ingreso de una mercancía dentro de un territorio aduanero, sin que exista ningún tipo de contraprestación, por lo que es claro que se establece desde una naturaleza coercitiva de carácter personal constante en la ley⁴⁵.

Uno de los fundamentos del Estado de derecho es la legalidad en la que sustenta su funcionamiento y la actividad, pues en efecto, los ordenamientos jurídicos contienen disposiciones constitucionales que determinan la regulación de ciertas materias necesariamente por ley⁴⁶. En este caso, el principio de reserva de ley debería regir a los tributos aduaneros⁴⁷. Por su parte, Montañó Galarza considera que la reserva de ley cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo,

⁴¹ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 549.

⁴² IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO, “El precio pactado como base de la valoración”, GERMÁN PARDO CARRERO (Dir.) en *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Legis, Bogotá, 2015, p. 87.

⁴³ GONZÁLEZ BIANCHI, PABLO, “Algunas reflexiones sobre el valor de transacción”, en PARDO CARRERO GERMÁN (Dir.), *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*, Legis, Bogotá, 2015, p. 87.

⁴⁴ TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE, *Manual de derecho tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, p. 100.

⁴⁵ ZOLEZZI, DANIEL, *Valor en aduana. Código universal de la OMC*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 19.

⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de derecho financiero*, Editorial Universitaria UCM, Madrid, 1993, p. 171.

⁴⁷ SALAS FEBRES, MARÍA ALEJANDRA, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO (ed.), *Temas actuales de derecho tributario*, Bosh, Barcelona, 2005, p. 42.

como son los supuestos en que se origina el deber de pagar un tributo, quién, cuánto, cómo y a quién se está obligado a pagar⁴⁸.

Es en este momento en que se estresa el escenario, puesto que dentro del sistema jurídico ecuatoriano, en el caso de los aranceles, la creación y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva⁴⁹. Se puede dilucidar que para que los tributos aduaneros tengan en su naturaleza la categoría de tributos deben estar en absoluta concordancia con el principio de legalidad y reserva de ley que regulan objetivamente el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y las tarifas por medio de una ley emanada por un parlamento o asamblea; caso contrario se los podría considerar como algún tipo de ingreso público o -específicamente- como una prestación patrimonial coactiva de carácter no tributario⁵⁰.

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

5. 4.1. Principio de legalidad

El derecho constitucional de los ciudadanos y ciudadanas a sus libertades individuales⁵¹ adquiere un valor agregado cuando, por medio del principio de legalidad, se protege a la sociedad de posibles arbitrariedades ejecutadas por la Administración pública⁵². El principio de legalidad, en su forma más genérica, ha constituido la manifestación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, que se ha de expresar como la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, o sea, el pueblo representado en el parlamento o asamblea⁵³.

El principio de legalidad se ha visto resumido en la aplicación de los postulados "*Nullum tributum sine lege*", que quiere decir: no hay tributo sin ley; así como también "*no taxation without representation*", no hay tributo sin representación, entendiéndose que se requiere la exigencia de que los tributos deben ser aprobados por los representantes de quienes los tienen que pagar⁵⁴.

⁴⁸ MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, "El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución de 2008", *Foro*, n. °15, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2011, p. 61.

⁴⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 305.- Aranceles.- La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.

⁵⁰ PARDO CARRERO, *Tributación aduanera*, p. 126.

⁵¹ MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, "Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador", *Fiscalidad*, n. ° 2 CEF, Quito, 2008, p. 70.

⁵² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

⁵³ ALAIS, "Los impuestos aduaneros argentinos", p. 207.

⁵⁴ ALBI IBÁÑEZ, EMILIO y GARCÍA ARIZNAVARRETA, JOSÉ LUIS, *Sistema fiscal español*, Ariel, Córcega, 1996, p. 5.

Es necesario precisar que cuando decimos ley, hacemos referencia expresamente a la ley en sentido formal, entendiéndose como aquella emanada del órgano expresa y ordinariamente constituido para crear leyes, llámese congreso, parlamento o asamblea; mientras que la ley material se ha entendido como aquella manifestación del Estado, no propiamente del legislativo, sino proveniente de cualquiera de los demás niveles públicos que tengan facultad para crear normas pero sin todas las exigencias de una ley formal⁵⁵.

Plazas Vega, Paredes Montiel, Rodríguez Lobato, Simón Acosta, Casás, Carranza Torres, entre otros, afirman que el principio de legalidad significa la partida de nacimiento del derecho tributario⁵⁶, y cimienta las bases del Estado de derecho, afirman que su finalidad es que todo el ámbito estatal esté presidido por normas jurídicas⁵⁷. En ese contexto, los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana mediante el poder tributario que se concreta en la facultad de crear, modificar y derogar tributos⁵⁸. Los teóricos mencionan que su génesis reside en el Parlamento, por ser el órgano o rama del poder público que ejerce supremacía en la creación del derecho legislado⁵⁹, y de la ley⁶⁰, limitando la discrecionalidad del Estado⁶¹ y eliminando la arbitrariedad⁶² en cualquiera de sus funciones⁶³, sometiéndose al cumplimiento obligatorio de la ley⁶⁴.

Jarach, García Belsunce, Giuliani Fonrouge, Pardo Carrero y Basaldúa afirman contundentemente que como resultado de la interpretación jurídica de este principio se han señalado diversos corolarios: a) la necesidad de la ley como acto del parlamento para la existencia del impuesto; b) la indelegabilidad en el poder ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones; c) la necesidad de que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación

⁵⁵ AROCA LARA, CARLOS FELIPE, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, p. 9.

⁵⁶ CASÁS JOSÉ, OSVALDO, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 218.

⁵⁷ PAREDES MONTIEL, MARAT y RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, Porrúa, México, 2001, p. 41.

⁵⁸ PLAZAS VEGA, MAURICIO, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2017, p. 611.

⁵⁹ *Ibíd.*

⁶⁰ SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, "El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario", en CÉSAR GARCÍA NOVOA y CATALINA HOYOS JIMÉNEZ (Coord.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 556-557.

⁶¹ *Ibíd.*

⁶² PAREDES MONTIEL y RODRÍGUEZ LOBATO, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, p. 41.

⁶³ *Ibíd.*

⁶⁴ CARRANZA TORRES LUIS, *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*, Legis, Buenos Aires, 2007, p. 4.

tributaria; d) se ha negado toda facultad discrecional de la Administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esa facultad⁶⁵.

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

6. 4.2. Principio de reserva de ley

La reserva de ley es uno de los principios fundamentales del Estado de derecho, el mismo que se fundamenta en la ley, entendida como un concepto democrático, es decir, el reconocimiento de que en los parlamentos o cámaras se deposita la voluntad popular, y es esta la que, por medio del procedimiento de legislación, regulado constitucionalmente, se da sus propias normas y aprueba de esa manera sus tributos⁶⁶. La reserva de ley está constituida para proteger a los ciudadanos de los abusos de la autoridad ejecutiva cuando regula aspectos o ámbitos esenciales de la vida en sociedad, esto es debido a la desconfianza en las autoridades administrativas⁶⁷. Para iniciar su análisis es necesario conceptualizarlo desde una perspectiva contemporánea.

García Novoa, Pérez Royo, Ignacio de Otto, Salas Febres, González García, entre otros, afirman que el principio de reserva de ley es una institución jurídica de carácter constitucional que se aplica cuando queda reservada a los parlamentos la facultad de crear o modificar tributos, y al Ejecutivo la facultad de ejecutarlos, siendo uno de los puntos cardinales del esquema de relaciones entre los poderes del Estado⁶⁸. Este consiste, en esencia, en que sea la ley la encargada de regular una materia determinada⁶⁹, con lo cual la materia reservada queda sustraída por disposición de la Constitución a todas las normas distintas a la ley, lo que lleva como consecuencia que el legislador establezca por sí mismo la regulación de la materia determinada y no la remita a normas distintas, como podrían ser las reglamentarias⁷⁰. Se entiende esto como una expresión de la democracia en el

⁶⁵ JARACH, DINO, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 298.

⁶⁶ PAREDES MONTIEL y RODRÍGUEZ LOBATO, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, p. 53.

⁶⁷ AROCA LARA, *Principio de reserva de ley en materia tributaria*, p. 10.

⁶⁸ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, "La concepción actual de los principios tributarios", en JORGE BRAVO CUCCI y DANIEL YACOLCA ESTARES (coord.), *Derecho tributario (tópicos contemporáneos)*, Griley, Lima, 2011, p. 103.

⁶⁹ PAREDES MONTIEL y RODRÍGUEZ LOBATO, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, p. 67.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 59.

procedimiento del establecimiento de tributos, cuyo fin, entre otros, es alcanzar un sistema tributario justo⁷¹.

El principio de reserva de ley no ha estado exento de problemas y discusiones doctrinarias; Pérez Royo, Troya Jaramillo y Casás Ortega sostienen que tanto el principio de reserva de legalidad como el de reserva de ley son conceptos equivalentes⁷², que coexisten o en ocasiones sustituyen al principio de legalidad. Se entiende que la legalidad consiste en el sustento para la creación, modificación y supresión de los tributos y para definir sus principales elementos; este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido, principio de reserva de ley⁷³.

Por otro lado, Salas, Lasagabaster Herrarte, Montaña Galarza, entre otros, consideran que existe un desgajamiento o desligamiento entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley⁷⁴. En cuanto al primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determinan la Constitución y las leyes; mientras que la reserva de ley detenta ciertas materias a la exclusiva labor del legislador, en este caso, el establecimiento de los elementos constitutivos del tributo⁷⁵.

Montaña Galarza no desconoce que los dos principios a los que se hace referencia son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria, lo que propugna es demostrar una autonomía entre los principios analizados⁷⁶.

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

⁷¹ SALAS FEBRES, "El papel de la jurisprudencia constitucional", p. 42.

⁷² CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, p. 200.

⁷³ TROYA JARAMILLO, *Manual de derecho tributario*, p. 100.

⁷⁴ MONTAÑO GALARZA, "El deber de pagar tributos", p. 61.

⁷⁵ *Ibíd.*

⁷⁶ *Ibíd.*

jurídicas tributarias, así como los elementos sustanciales de los tributos⁷⁷, reservándose al legislador su establecimiento mediante la producción legislativa.

7. 4.3. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria ha sido analizado ampliamente por la doctrina internacional y nacional, otorgándole un sitio especial dentro de las concepciones más altruistas en el estudio del derecho. Simón Acosta, García Novoa, Sainz de Bujanda, Plazas Vega, Asorey, Carranza, Pardo Carrero, Basaldúa, Fedele, Clavijo Hernández, entre otros, coinciden en que la seguridad jurídica es la cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre el derecho que le asiste en cada momento, haciendo previsibles las consecuencias del obrar humano⁷⁸, y lo que posiblemente lo será en el futuro, convirtiéndose en el eje central de los sistemas jurídicos actuales que permiten confiar en la obtención de la paz jurídica y la realización de la justicia⁷⁹; por lo cual, para la doctrina la seguridad jurídica ha sido considerada, junto con la justicia y el bien común, como un valor jurídico fundamental⁸⁰, logrando la confianza de los administrados y limitando la interdicción de la arbitrariedad de parte de la Administración⁸¹. Sobre el principio de seguridad jurídica, se puede afirmar que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. Este es un principio central de los sistemas jurídicos actuales y mantiene una estrecha relación con los principios de legalidad y reserva de ley. Es fundamental el principio de seguridad jurídica en cuanto tiene que ver con la relación jurídico-tributaria que crea la obligación⁸².

Profundizando en la materia que ocupa a este texto, es importante mencionar que a criterio de Simón Acosta el ordenamiento tributario es, probablemente, uno de los más inseguros porque se trata de un ordenamiento complejo, sometido a cambios y revisiones permanentes, difícil de abarcar. En resumen, el ordenamiento tributario es inestable, profuso y crítico⁸³. Es necesario puntualizar varias problemáticas que se han evidenciado fruto de la investigación realizada.

⁷⁷ MONTAÑO GALARZA, "Los principios constitucionales tributarios", p. 78.

⁷⁸ SIMÓN ACOSTA, "El principio de legalidad", p. 552.

⁷⁹ ASOREY, RUBÉN, "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario", en MIGUEL VALDÉS VILLARREAL (coord.), *Principios tributarios constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, Ciudad de México, 1992, p. 317

⁸⁰ SIMÓN ACOSTA, "El principio de legalidad", p. 552.

⁸¹ CARRANZA TORRES, *Planteos en defensa de los derechos*, p. 14.

⁸² ASOREY, "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario", p. 317.

⁸³ SIMÓN ACOSTA, "El principio de legalidad", p. 555.

La primera problemática que perturba a la seguridad jurídica es que no se cuente con un sistema tributario efectivo y eficiente, que contenga una adecuada técnica jurídica, sin contradicciones, imprecisiones, falta de claridad, vaguedad, etc. La segunda se refiere al desconocimiento temporal y conceptual del derecho vigente. Algunos de los aspectos se originan como consecuencia de lo anotado, que exista falta de codificación y sistematización de las normas tributarias, el exceso de la reglamentación de normas tributarias por parte del Ejecutivo o las múltiples resoluciones emitidas por la administración⁸⁴, y, a criterio de este investigador, la más importante, la falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica de los tributos aduaneros, principalmente el hecho y la base imponible.

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

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

5. Conclusiones

1. Aunque es indudable que los tributos aduaneros se encuentran sometidos al principio de reserva de ley, en la práctica no se evidencia totalmente la aplicación del mismo, al no establecerse los elementos esenciales y cuantificadores. La falta de un límite a la

⁸⁴ ASOREY, "El principio de seguridad jurídica", p. 340

Función Ejecutiva cuando ejerce sus facultades normativas delegadas en materia de los tributos al comercio exterior o *aranceles* demuestra que los tributos aduaneros tienen su fuente legal, pero que aquel pronunciamiento se desvirtúa a partir de que en la práctica no se identifica tal sujeción, sino una expresa delegación.

2. Las tensiones identificadas en la determinación de la base imponible en los tributos aduaneros son producto de la irrupción que el Ejecutivo hace del espacio legal reservado para el legislativo; desde una visión práctica, se observa que los tributos aduaneros presentan tensiones al momento de fijar sus elementos básicos para estructurarse, sobre todo en el hecho y la base imponible, presentándose en su aplicación el principio de reserva de ley altamente atenuado y relativizado.
3. La evolución y dinámica a escala mundial del comercio exterior ocasionó que los tributos aduaneros tengan una finalidad bifronte, contemporáneamente enfocándose hacia una función proteccionista y reguladora, adquiriendo una naturaleza fiscal y extrafiscal, de la cual ha ganado terreno esta última. Con el devenir del tiempo se ha variado el concepto de los tributos aduaneros, entendiéndolos como impuestos indirectos *sui generis*, considerados como una carga real y concatenada con la idea de que las obligaciones *propter rem* le otorgan al acreedor un derecho real.

El principio de reserva de ley se presenta altamente atenuado y relativizado, debido a que se deja abierta la posibilidad de que la administración tributaria sea la encargada de realizar la determinación de la base imponible de los tributos aduaneros a través de la valoración aduanera; siendo que, de acuerdo a la teoría jurídica, se deberían establecer en una ley formal los elementos sustanciales del tributo aduanero y los mecanismos específicos para arribar a la determinación de su base imponible

Referencias

1. ALAIS, H. (2003). Los impuestos aduaneros argentinos. En Uckmar, V. (coord.), Impuestos sobre el comercio internacional (pp. 201-247). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma.

2. ALBI IBÁÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. (1996). Sistema fiscal español. Córcega: Ariel.
3. AROCA LARA, C. F. (2005). Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial. Bogotá: Universidad Externado de Colombia .
4. ASOREY, R. (1992). El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario. En VALDÉS VILLARREAL, M. (coord.), Principios tributarios constitucionales. Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación.
5. BASALDÚA, R. X. (2011). Tributos al comercio exterior. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
6. BENÍTEZ RIVAS, A. (2008). El concepto de tributo. En GARCÍA NOVOA, C. y HOYOS JIMÉNEZ, C. (coords.), El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI (pp. 23-36). Madrid: Marcial Pons.
7. CARRANZA TORRES, L. (2007). Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco. Buenos Aires: Legis.
8. CARVAJAL CONTRERAS, M. (1997). Derecho aduanero (6.ª ed.). Ciudad de México: Porrúa.
9. CASÁS, J. O. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires: Ad-Hoc.
10. DURANGO VELA, G. (2009). Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana. Quito: Edipcentro.
11. GARCÍA NOVOA, C. (2011). Derecho tributario (tópicos contemporáneos). En BRAVO CUCCI, J. Y YACOLCA ESTARES, D. (coords.), La concepción actual de los principios tributarios (pp. 103-147). Lima: Griley.
12. GIANNINI, A. D. (1957). Instituciones del derecho tributario. Madrid: Escuela de Derecho Financiero.
13. GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE, E. (2000). Derecho tributario (2.ª ed.). Salamanca: PLADIT.
14. GUAL VILLALBÍ, P. (1943). Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio. Barcelona: Juventud.
15. HUAMÁN SIALER, M. A. (2011). Evolución cronológica del arancel y de las políticas arancelarias en el Perú . LEX, 357-386.

16. IBÁÑEZ MARSILLA, S. (2010). El valor en aduana, análisis a la luz de su aplicación internacional. Madrid: TARIC.
17. JARACH, D. (1999). Finanzas públicas y derecho tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
18. LACOSTE, J. J. (2015). Aspectos básicos de la valoración aduanera en Colombia . En PARDO CARRERO, G. (Coord.), Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada (pp. 371-406). Bogotá: Legis.
19. MONTAÑO GALARZA, C. (2008). Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador. Fiscalidad (2).
20. MONTAÑO GALARZA, C. (2015). Importancia de la base imponible, base gravable o parámetro para la determinación tributaria. En PARDO CARRERO, G (Coord.), Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada (pp. 19-50). Bogotá: Legis.
21. MONTAÑO GALARZA, C. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución de 2008. Foro (15).
22. PARDO CARRERO, G. (2009). Tributación aduanera. Bogotá: Legis.
23. PARDO CARRERO, G. (2009). La normativa aduanera y la seguridad jurídica ¿Será que ello no es posible? En RHODE PONCE, A. (Coord.), Memorias 7ª reunión mundial de derecho aduanero: Modernización y retos de la impartición de la justicia (pp. 21-68). Ciudad de México: ISEF.
24. PAREDES MONTIEL, M., y RODRÍGUEZ LOBATO, R. (2001). El principio de reserva de ley en materia tributaria. Ciudad de México: Porrúa.
25. PELECHÁ ZOZAYA, F. (2009). Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario. Madrid: Marcial Pons.
26. PLAZAS VEGA, M. (2017). Derecho de la hacienda pública y derecho tributario (Vol. II). Bogotá: Temis.
27. SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). Lecciones de derecho financiero (10.ª ed.). Madrid: Editorial Universitaria UCM.
28. SALAS FEBRES, M. A. (2005). El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria . En GONZÁLEZ GARCÍA, E. (Coord.), Temas actuales de derecho tributario (pp. 41-72). Barcelona: Bosh.

29. SIMÓN ACOSTA, E. (2008). El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario. En C. G. (Coords.), El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI (pp. 551-586). Madrid: Marcial Pons.
30. SIMÓN ACOSTA, E. (1993). El principio de legalidad o reserva de ley tributaria. En GARCÍA NOVOA, C, y HOYOS JIMÉNEZE, C. (Coords.), Principios constitucionales tributarios. Ciudad de México: Imprenta Universitaria.
31. TROYA JARAMILLO, J. V. (2008). Estudios de derecho internacional tributario. Quito: Pudeleco.
32. TROYA JARAMILLO, J. V. (2014). Manual de derecho tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
33. VALLEJO VÁSQUEZ, S. (2014). El recurso extraordinario de casación en materia tributaria y su correcta proposición y fundamentación. Tesis de pregrado. Universidad Central del Ecuador.
34. ZOLEZZI, D. (2003). Valor en aduana. Código universal de la OMC. Buenos Aires: La Ley.

© 2023 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>).