



# UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

**“Las salvaguardias; su regulación jurídica con relación al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y los conflictos de competencia originados en razón de su regulación”**

Proyecto de Investigación previo a la obtención del Título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales.

**Autor:**

Diego Andrés Macas Urgilez

CI: 010602646-1

Correo electrónico: diemcas20@hotmail.com

**Director:**

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI: 030150464-3

**Cuenca - Ecuador**

20-septiembre-2020



## Resumen:

El presente trabajo de investigación refiere a las medidas de salvaguardia, en forma especial a su tratamiento y regulación por parte de la legislación ecuatoriana, que a diferencia de otras legislaciones, ha negado la naturaleza tributaria a dichas medidas. En forma particular, se analizan las características y presupuestos propios de las salvaguardias, a fin de determinar su verdadera naturaleza jurídica, y si esta, contraría la regulación determinada en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

El problema en cuestión ha generado criterios contrapuestos entre aquellos que niegan o reconocen su naturaleza tributaria, que más allá de enfocarse en el simple hecho de reconocer o negar el carácter tributario de estas medidas, se destaca la problemática originada a raíz de aquella regulación que en forma reiterada se ha abordado y discutido en los tribunales del país, en forma particular a todas aquellas controversias originadas en un pago indebido o rectificación de dichas medidas, que por la forma en la se regula en nuestra legislación, se entiende dichas acciones no proceden o existe una falta de competencia por parte de la Autoridad Aduanera para su respectivo tratamiento.

**Palabras claves:** Salvaguardias. Naturaleza jurídica. Defensa comercial. Tributario. Aduana. Conflictos. Competencia.



**Abstract:**

This research work refers to safeguard measures, especially their treatment and regulation by Ecuadorian legislation, which, unlike other legislation, has denied the tax nature of said measures. In particular, the characteristics and assumptions of the safeguards are analyzed, in order to determine their true legal nature, and if it contradicts the regulation determined in the Organic Code of Production, Trade and Investments.

The problem in question has generated conflicting criteria among those who deny or acknowledge its tax nature, which beyond focusing on the simple fact of recognizing or denying the tax nature of these measures, highlights the problem arising from that regulation that it has been repeatedly approached and discussed in the courts of the country, in particular all those controversies originated in an improper payment or rectification of said measures, which by the way in which it is regulated in our legislation, it is understood that said actions do not proceed or there is a lack of competence on the part of the Customs Authority for its respective treatment.

**Keywords:** Safeguards. Legal nature. Trade defense. Tax. Custom. Conflicts. Competition.



## ÍNDICE

Introducción.....	11
<b>CAPITULO I: LAS SALVAGUARDIAS; ANTECEDENTES, DEFINICIÓN Y APLICACIÓN.....</b>	<b>12</b>
1.1 Antecedentes Históricos.....	12
1.2 Concepto de Salvaguardia.....	18
1.3 Las medidas de Salvaguardia en el contexto de la OMC.....	24
1.4 Las medidas de Salvaguardia en el contexto de la CAN.....	34
1.5 Tipos de salvaguardias previstas en la Decisión No. 563 de la CAN.....	48
1.5.1 Salvaguardia por balanza de pagos.....	50
1.5.2 Salvaguardia por devaluación monetaria.....	55
1.5.3 Salvaguardia propiamente dicha aplicada a mercancías específicas.....	59
1.6 Salvaguardias Provisionales.....	64
<b>CAPITULO II: NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SALVAGUARDIAS.....</b>	<b>70</b>
2.1 El Arancel; consideraciones generales.....	70
2.2 Tributos Al Comercio Exterior.....	76
2.2.1 La determinación errada de la fiscalidad como única característica de los tributos al comercio exterior.....	77
2.2.2 La finalidad bifronte de los tributos al comercio exterior.....	81
2.3 Medidas de Defensa Comercial.....	86
2.3.1 Derechos Antidumping.....	90
2.3.2 Derechos Compensatorios.....	95
2.3.3 Medidas de Salvaguardia.....	101
2.4 Naturaleza jurídica de las medidas de Salvaguardia frente a su no reconocimiento tributario en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.....	102
2.5 Adecuación de las medidas de Salvaguardias a las características comunes a todo tributo.....	114
2.5.1 Prestación comúnmente en dinero.....	115



2.5.2 Exigida en ejercicio del poder de imperio.....	118
2.5.3 Capacidad Contributiva .....	125
2.5.4 En virtud de una ley.....	128
2.6 El hecho imponible con relación a las medidas de Salvaguardia.....	130
2.6.1 La entrada de la mercancía al territorio aduanero. ....	135
2.6.2 La aceptación de la declaración. ....	136
2.6.3 La presentación de la declaración de importación. ....	137
2.7 Los sujetos de la obligación tributaria aduanera en las medidas de Salvaguardia.....	142
2.7.1 El Sujeto Activo.....	143
2.7.2 El Sujeto Pasivo. ....	148
2.8 Naturaleza específica de las Salvaguardias como tributos.....	160
2.8.1 La Tasa.....	164
2.8.2 La Contribución Especial. ....	168
2.8.3 Los impuestos.....	170
<b>CAPITULO III: CONFLICTOS DE COMPETENCIA DERIVADOS DE LA REGULACIÓN DE SALVAGUARDIAS EN SU RECTIFICACIÓN Y DEVOLUCIÓN</b> .....	176
3.1 Competencia para la recaudación de salvaguardias.....	177
3.2 Competencia para la rectificación de salvaguardias.....	180
3.3 Competencia para la devolución de salvaguardias cobradas indebidamente.....	192
3.4 Las salvaguardias como deuda aduanera (Decisión No. 778 de la CAN).....	202
3.5 La problemática para la rectificación y devolución de Salvaguardias en el Ecuador. .....	207
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	209
Conclusiones. ....	209
Recomendaciones. ....	213
BIBLIOGRAFIA.....	215
ANEXOS.....	219
ANEXO 1 .....	221
Proceso: 01501-2018-00120, ABR, TCT.....	221



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

ANEXO 2 ..... 222  
Proceso: 01501 – 2019 – 00038, OCT, TCT ..... 222



## Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

---

Diego Andrés Macas Urgilez en calidad de autor y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación **“Las salvaguardias; su regulación jurídica con relación al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y los conflictos de competencia originados en razón de su regulación”**, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 20 de septiembre de 2020.

A handwritten signature in blue ink, consisting of several loops and a horizontal line at the bottom.

Diego Andrés Macas Urgilez

C.I: 0106026461

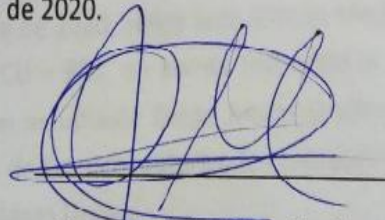


## Cláusula de Propiedad Intelectual

---

Diego Andrés Macas Urgilez, autor del trabajo de titulación **“Las salvaguardias; su regulación jurídica con relación al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y los conflictos de competencia originados en razón de su regulación”**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, 20 de septiembre de 2020.



Diego Andrés Macas Urgilez  
C.I: 0106026461





*Dedicatoria*

*A mi esposa Magali, por todo el amor y apoyo  
brindado, porque a tu lado todo es más sencillo.*

*A mis hijos Vianca y Paul, mi principal motivación  
que me acompaña todos los días.*

*Diego.*



### *Agradecimientos*

*Agradezco a Dios, ser todopoderoso y supremo,  
por la constancia y sabiduría.*

*Agradezco al D. Tiberio Torres Rodas, cuya guía y dedicación me ha sido  
fundamental y necesaria para la elaboración del presente trabajo de  
investigación, por su tiempo y apoyo en el ámbito académico cordialmente  
brindado a mi persona.*

*Agradezco al Dr. Luis Guallpa, mi tío, a quien considero un ejemplo a seguir, por  
su tiempo y ayuda generosamente invertida.*

*Agradezco a mis padres y hermanos, que a pesar de todas aquellas circunstancias  
difíciles que juntos hemos atravesado, hemos permanecido juntos; mis padres,  
quienes me han enseñado que con esfuerzo, sacrificio y responsabilidad, se  
pueden conseguir todas aquellas metas por lejanas que se encuentren.*



## Introducción

El desarrollo de la actividad económica durante el siglo XX, en referencia a las operaciones de comercio; importaciones y exportaciones de mercancías realizadas entre los Estados a nivel global, originó ciertos fenómenos económicos cuyos efectos empezaron a denotar en sus mercados internos los países, identificando a estos fenómenos económicos como una amenaza o posible amenaza para sus economías internas, ante lo cual, consideraron la necesidad de implementar ciertas medidas comerciales con el fin de proteger principalmente la producción nacional, medidas que a lo largo de la historia partiendo desde su origen hasta la presente fecha, han sufrido cambios constantes apreciables desde una perspectiva económica así también como legal.

Las salvaguardias; consideradas como una medida de restricción al comercio internacional, han tenido diferentes enfoques con relación a su estudio en materia Económica, Comercial, así como en el Derecho, específicamente para el Derecho Aduanero como una rama del Derecho Tributario.

El presente estudio enfocará las medidas de salvaguardia desde el punto de vista legal, haciendo referencia exclusiva a la naturaleza jurídica de estas medidas, y su consideración actual en la legislación ecuatoriana, derivándose como tal, la problemática actual como consecuencia lógica en razón de su regulación que influye de manera directa en el procedimiento legal para su recaudación y rectificación, para lo cual, resulta imprescindible remitirnos a los antecedentes históricos de dichas medidas, con la finalidad de obtener una idea clara y comprensible del tema en cuestión.



## CAPITULO I

### LAS SALVAGUARDIAS; ANTECEDENTES, DEFINICIÓN Y APLICACIÓN

#### **1.1 Antecedentes Históricos.**

El proteccionismo aduanero es considerado en cierta forma la consecuencia de la rivalidad existente entre las naciones que ha estado presente desde tiempos antiguos, gran parte de las guerras siempre han sido precedidas por una limitación del comercio como una especie de represalia aplicada entre los Estados que se hallan en conflicto, en razón de aquello, el mundo jamás puede permanecer indiferente ante aquellos sucesos que tendían a afectar el comercio internacional generándose dos extremos opuestos; apertura o proteccionismo de los mercados, si bien la apertura de los mercados influye en gran parte en el crecimiento económico de los Estados, puede resultar también que en ciertos casos cambie de beneficioso a perjudicial para su economía interna, por lo que resulta necesario la protección de dichos mercados a través de la aplicación de medidas de defensa comercial.

Govaere (2007), al respecto manifiesta:

“Las medidas de protección comercial han surgido en muchas ocasiones como expresión de la necesidad de un espacio legítimo para que las naciones menos favorecidas pudieran tener tiempo de crecer” (pág. 1)

En el siglo XX tras el inevitable auge del comercio internacional continuó instaurándose en forma sistemática el proteccionismo de los mercados internos de cada nación con relación a la entrada y salida de mercancías, los Estados no dudaban a la hora de imponer medidas económicas de restricción basada únicamente en su sola autoría y de manera unilateral, las cuales, en los años posteriores a la primera guerra mundial se iban levantando de manera paulatina, sin embargo, la crisis de 1920, con una inflación al borde en Alemania, obligó a casi todos los países a proteger sus industrias imponiendo restricciones aduaneras contra los desplomados precios de los productos de la nación europea.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En este contexto, la Liga de las Naciones en mayo de 1927 organizó la primera Conferencia Económica Mundial, obteniéndose como resultado un tratado suscrito por 27 naciones que no tuvo efecto duradero alguno, implatándose nuevamente a partir del año 1929, una política sobre-proteccionista que se extendía en la gran mayoría de países.

Posterior al fin de la segunda guerra mundial con lo que se denominó la *Carta de la Habana*, se intentó por primera vez en la historia formar una Organización Internacional de Comercio que regularía las relaciones comerciales entre los Estados, así como la aplicación de medidas comerciales de restricción, infortunadamente, los Estados Unidos de América al controlar el 75% de la economía mundial para aquella época nunca tuvo interés en integrarse a la OIC, lo que prácticamente dió lugar a que nunca entrará en vigor.

Cuatro decadas más tarde, considerándose indudable el liderato de Estados Unidos y conjuntamente con los “Estados Aliados”, con el fin de reconstruir las economías devastadas por la guerra, tuvo lugar la Conferencia de Bretton Woods, en New Hampshire en el año de 1944, cuya intención era la de crear organismos internacionales que tuvieran como objetivo regular un desarrollo ordenado de la economía internacional, con base a normas supranacionales de obligatorio cumplimiento para aquellos países que fueran miembros, su anhelada intención de crear la International Trade Organization (ITO), Organización Internacional de Comercio, no tuvo éxito debido a la oposición del congreso de los Estados Unidos, pues consideraban que podría ser vulnerada su soberanía nacional en el hipotético caso de que pudieran surgir normas expedidas por dicho organismo internacional que no fueran convenientes para su nación.

No obstante, fruto de la conferencia de Bretton Woods, dos instituciones de carácter financiero internacional capaz de repercutir en la soberanía y economía interna de varios países, cuestión que hasta el día de hoy sucede, aparecieron y tomaron forma; El Banco Mundial y El Fondo Monetario Internacional.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Por su parte, el proteccionismo comercial continuaba y se evidenciaba de manera común en los mercados internacionales, surgiendo así la necesidad; y con el fin de tender hacia una liberación de los mismos, en 1947 surge el General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, organismo internacional de comercio que fue suscrito por 23 países de los cincuenta que participaron en la conferencia de la Habana, considerado como el organismo internacional precursor de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Las salvaguardias o *cláusulas de escape*, fueron un tema a tratar y regularse en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, pese a que se habla de normas multilaterales concernientes a salvaguardias mucho antes de la conformación de dicho acuerdo, precisamente a un acuerdo bilateral celebrado entre el gobierno de los Estados Unidos y México en el año de 1943, que permitía a dichos países el aumento de aranceles con relación a determinadas mercancías relacionadas a su industria interna, con el fin de protegerla del aumento de las importaciones; de esta manera, se concibe por primera vez a las salvaguardias como el aumento temporal de los aranceles a la importación.

En el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1947, debido a la presión ejercida por el gobierno de los Estados Unidos, el presidente de dicha nación emitió una disposición en la cual se hacía referencia, a que todos los acuerdos comerciales debían contener una cláusula de escape, razón por la cual el GATT de 1947, consagró en su normativa un artículo exclusivo y referente a las salvaguardias como medidas de defensa comercial, además que dichas medidas suponían un beneficio desde una doble perspectiva; económica y política.

Desde el punto de vista económico se consideraba que las salvaguardias constituyen valiosas medidas que podrían ser aplicadas en defensa de la industria nacional, cuando una rama específica de la misma se encontrara amenazada por un eventual aumento de importaciones, razón por la que se les denominó como cláusulas de escape; mientras que desde el punto de vista político, se sostiene que contribuyeron a que los Estados optaran



por suscribir el acuerdo comercial de 1947, en virtud que dicho convenio contenía este artículo referente a las medidas de salvaguardia, su posible imposición y aplicación, lo que a su vez brindaba seguridad a los países que lo suscribían.

El art. XIX del GATT es precisamente la norma que refiere a las salvaguardias, y de manera general prescribe que los países contratantes que consideren en virtud de las circunstancias que existe un aumento de importaciones que amenaza, o supone una amenaza a una rama de su producción local, podrán hacer uso de esta cláusula de escape y elevar temporalmente los derechos arancelarios correspondientes a las operaciones de importación de aquellas mercancías que amenazan a los productores locales de mercancías similares.

A pesar de aquello, esta norma presentaba al menos dos problemas; por un lado que la redacción del texto era demasiado ambigua, por lo que dificultó la certeza a la hora de tratar de justificar e imponer una medida de salvaguardia, lo cual repercutía a su vez en el comercio internacional; y por otro, una medida de salvaguardia impuesta por un Estado presuntamente perjudicado, sin argumentos sólidos, claros, ni convincentes, repercutía en materia de relaciones internacionales.

En los años de 1973 a 1979, lapso en el que tuvo lugar la Ronda de Tokio, se intentaron corregir todas aquellas falencias que presentaba el art. XIX del GATT de 1947, no obstante, esta ronda culminó sin que se haya alcanzado acuerdo alguno en lo que respecta a salvaguardias entre los países contratantes, esto se debió a las discrepancias surgidas entre la Unión Europea (UE) y Estados Unidos por una parte; y por otra, los países denominados en vías de desarrollo.

Posteriormente en la ronda de Uruguay desarrollada durante los años de 1986 a 1994, se logró el Acuerdo sobre Salvaguardias (SG) que se había buscado sin tener éxito en la Ronda de Tokio, en el Acuerdo sobre Salvaguardias se resaltan aspectos importantes logrados con relación a dichas medidas tales como:



\*Las salvaguardias se deberían adoptar de manera general conforme el principio de la Nación Más Favorecida, con ciertas excepciones.

\*El país que imponga una salvaguardia no se encuentra en la obligación de otorgar concesiones durante los tres primeros años contados a partir de su vigencia.

Con relación al principio de la Nación más Favorecida, el mismo se traduce en el hecho que de concederse a una nación una ventaja especial como la reducción del arancel a la importación de ciertas mercaderías, como consecuencia de haberse aumentado el arancel con respecto a otras, por motivo de aplicación de salvaguardias, lo mismo debe hacerse con los demás países integrantes del organismo internacional de comercio, de igual manera, una vez impuesta y aplicada una medida de salvaguardia por un país, este no se ve en la obligación de otorgar concesiones a otros sino después de los tres años de impuesta dicha medida.

En el año de 1994, concluida la Ronda de Uruguay y con la participación de 125 países nace la Organización Mundial del Comercio, los expertos consideran al GATT de 1947 como precursor de la OMC, este organismo internacional de comercio no ha permanecido indiferente con respecto a las medidas de salvaguardia, pues ha aportado innovaciones tales como son la cláusula de extinción de dichas medidas, además de la eliminación de las medidas de la denominada "zona gris".

La zona gris consistía en la posibilidad de que aquellos países que no optaran por aplicar medidas de salvaguardia, pudieran suscribir convenios bilaterales con otros Estados miembros, a fin de comprometerse a reducir las exportaciones de mercancías que a su vez afectan la industria nacional de los países perjudicados por el aumento de importaciones, o adoptar acuerdos de comercialización ordenada u otros similares, lo que evidentemente no producía efectos únicamente a nivel de los mercados de los Estados contratantes, sino a nivel de los mercados de todos los Estados, por la compleja estructura del comercio internacional.





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

De esta manera se dispuso que todos los Estados deberían eliminar toda medida de la denominada “zona gris” hasta el 31 de diciembre de 1999, y adoptar de ser el caso medidas de salvaguardia conforme el principio de la Nación Más Favorecida, a más de que estas medidas no podrán permancer en el tiempo de manera indeterminada, sin embargo, cabe recalcar que pese a los avances logrados en el Acuerdo sobre Salvaguardias no se define como tal ha dicha medida, no existe un concepto claro que gire en torno a lo que debe entenderse por salvaguardias, que a diferencia de otros acuerdos tales como el Acuerdo de Derechos Compensatorios y Subvenciones; que define de manera clara y precisa ciertos conceptos relacionados a dichas medidas, en el Acuerdo sobre Salvaguardias no existen nociones claras con respecto a estas medidas.

Por ello, y a pesar que se habló en un principio de ciertas reformas al Acuerdo sobre salvaguardias con el fin de adaptar estas medidas a la realidad actual del comercio internacional, en la Ronda de Doha de 2001 no se incluyó a tratar el tema con relación a salvaguardias.

El Estado ecuatoriano en el gobierno del Arq. Sixto Durán Ballén en el año de 1992, decidió adherirse al entonces denominado General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, a pesar que un año antes el 13 de agosto de 1991, en el gobierno del Dr. Rodrigo Borja, el entonces ministro de industrias se dirigió en un carta al Director del GATT, a fin de que proceda con la adhesión del Estado ecuatoriano con base al art. XXXIII de dicho acuerdo.

No obstante, el proceso de adhesión nunca se concretó en virtud que la decisión había sido tomada por la autoridad de unas de las carteras del Estado, más no por el gobierno del Dr. Rodrigo Borja, razón por la cual, el proceso de adhesión del Estado ecuatoriano al GATT llegó concretarse en el gobierno del Arq. Sixto Durán Ballén para el año 1994, precisamente cuando se llevaba a cabo la Ronda de Uruguay que daba como nacimiento a la OMC, del cual nuestro país es actualmente miembro.



En virtud de aquello, el Ecuador con relación a su actividad económica y con el fin de proteger la industria nacional no ha descartado la imposición de medidas de salvaguardia, es así que en los años 2012 y 2015 consecutivamente, se implementaron estas medidas a varias partidas y subpartidas arancelarias conforme consta en las resoluciones emitidas por el (COMEXI), ahora COMEX, en igual forma, en enero del presente año el gobierno ha empezado a analizar la necesidad de implementar nuevamente estas medidas sobre la cerámica plana, que según sus investigaciones, se ha detectado un aumento de importaciones que han empezado a afectar a los productores locales.

De esta manera se puede apreciar, que las medidas de salvaguardia desde su origen en el GATT de 1947, hasta su última reforma en la Ronda de Uruguay del año 1994, constituyen un importante instrumento de protección arancelaria, cuya imposición y aplicación debe hacerse respetando los principios en materia de comercio exterior, considerados los pilares fundamentales de la OMC.

### **1.2 Concepto de Salvaguardia.**

No existe uniformidad de criterios al momento de definir a las medidas de salvaguardia, varios sectores de la doctrina de manera indistinta resaltan presupuestos propios de estas medidas que consideran deben ser valorados a la hora emitir una definición, que por la naturaleza vinculante que mantienen estos gravámenes arancelarios con el ámbito económico, así como comercial, se tiende de manera generalizada a concebirles desde aquellos puntos de vista, en los que el ámbito jurídico no tiene una marcada participación.

No obstante, ello no significa que las salvaguardias no hayan sido analizadas desde el punto de vista jurídico a propósito de considerar o negar su carácter tributario, en relación a lo cual se puede afirmar con certeza, que en virtud de la naturaleza arancelaria de las mismas, concluyen los entendidos en la materia que en efecto se trata de un tributo.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define salvaguardia como:



“Guarda que se pone para la custodia de una cosa, como para los propios de las ciudades, villas, lugares y dehesas comunes y particulares.” (Real Academia de la Lengua Española, 2020)

El Diccionario de Comercio Internacional, con relación a las medidas de salvaguardia sostiene:

“Medidas que limitan de forma general las importaciones.” (Diccionario de Comercio Internacional, 2018)

Bradly J., en su obra “El Derecho de la Organización Mundial del Comercio”, señala:

“Las salvaguardias son medidas extraordinarias que se imponen en forma de restricciones a la importación sin que se alegue una práctica comercial desleal, que solo pueden adoptarse en situaciones de urgencia.” (Bradly, 2007, p. 19)

Los coautores González López, Martínez Senra, Otero Neira y González Vázquez, en su obra “Gestión del Comercio Exterior”, expresan:

“Las cláusulas de salvaguardia se aplican cuando las importaciones de un producto en la Comunidad aumente de tal forma o en tales condiciones que provoquen o puedan provocar un perjuicio grave a los productores comunitarios...-agregan- Suponen, generalmente la restricciones cuantitativas a la importación.” (González López, Martínez Senra, Otero Neira, & González Vázquez, 2011, p. 129)

El Diccionario de Comercio Internacional, así como los autores anteriormente citados definen a las salvaguardias como aquellas medidas que restringen o limitan las operaciones de comercio a la importación, cuando suponen un daño o amenaza de daño a la producción del país importador, razón por la cual, la imposición de estas medidas obedece a la necesidad de urgencia económica que atraviesan los países en momentos en los que tienden a proteger su industria nacional del producto extranjero.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Dicho de esta manera, se define a las medidas de salvaguardia desde el ámbito propio del cual se considera a las medidas de defensa comercial, en razón que dichas medidas constituyen una especie de estas últimas, en virtud de aquello, es de carácter generalísimo definirla como una medida impuesta en defensa de la industria nacional, con base a que este presupuesto constituye también el elemento clave al definir propiamente a las medidas de defensa comercial, entendidas como instrumentos de política comercial que tienen por objeto proteger la industria del daño causado por las importaciones.

Por ello, se puede colegir que los conceptos antes expuestos de salvaguardia son similares o inclusive llegan a tal grado que se confunden con el de medidas de defensa comercial, que a su vez comprenden los derechos antidumping, los derechos compensatorios y no solo las medidas de salvaguardia.

Por ello las definiciones de salvaguardias antes referidas, en lo que respecta al derecho tributario, puede deducirse que no aportan con presupuesto alguno que pueda considerarse como relevante dentro del ámbito propio de la materia, en razón de como se ha manifestado, alegar que las salvaguardias constituyen medidas de defensa comercial que si bien es un concepto lógico y acertado, no obstante, abarca un campo demasiado amplio en el ámbito económico y comercial, por lo que conviene precisar su concepto sobre todo desde el punto de vista jurídico.

García Frías, en relación a las medidas de defensa comercial señala:

“Son impuestos establecidos por un ente público con potestad tributaria normativa, cuya principal característica es la de recaer sobre otro impuesto preexistente, y por tanto grava un hecho imponible que ya estaba gravado, de ahí que en ocasiones se hable de sobreimpuesto, impuesto parasito o impuesto adicional...” (García Frías , 1992, p. 49)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Definir a las medidas de defensa comercial como tributos, particularmente como impuestos, equivale a decir que las salvaguardias comprenden también un impuesto, el sostener que únicamente las medidas antidumping y los derechos compensatorios son las especies exclusivas de medidas de defensa comercial que gozan de carácter tributario es una noción del todo restrictiva

Pese aquello, un número muy reducido de autores reconocen el carácter tributario de las medidas antidumping y derechos compensatorios, pero no se pronuncian en términos similares a la hora de definir una salvaguardia, considerándola como una medida de restricción a las importaciones, sin emitir un juicio de valor claro y razonable al respecto del porque esta diferencia, que a pesar de no reconocer la cualidad tributaria de las de salvaguardias, tampoco lo niegan, manteniendo una posición ecléctica.

Es por ello que se considera los argumentos con los que se ha definido a las medidas de salvaguardia totalmente insuficientes, restrictivos y contradictorios, en virtud de la naturaleza que comparte entre si las medidas de defensa comercial, que si bien la imposición de cada una obedecen a factores totalmente diferentes, la arancelización es una característica común y compartida entre las medidas de defensa comercial.

Contario al argumento antes esgrimido, el COPCI en su normativa, si bien no conceptualiza de manera concreta a las medidas de salvaguardia, lo hace regulando las medidas de defensa comercial en conjunto de la siguiente manera:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Conforme la legislación ecuatoriana las medidas de salvaguardia no pueden ser consideradas como tributos, se las considera como gravámenes o recargos con efecto comercial, es decir, para el COPCI erróneamente las salvaguardias deben ser analizadas y consideradas solamente desde el punto de vista comercial, por ello su naturaleza no sería tributaria, y al momento de definirla como tal es incurrir en error, este ha sido pues el único e insuficiente argumento de la legislación ecuatoriana al momento de privar de naturaleza tributaria a estas medidas, ha resaltado que no poseen carácter tributario en virtud de haber confundido el término tributario como sinónimo de recaudatorio, traduciéndose de esta manera que todo tributo persigue un fin recaudatorio, por lo que el tratamiento de las salvaguardias no concierne al derecho tributario.

Pese aquello, varios sectores de la doctrina resaltan el carácter extrafiscal que poseen los tributos, como son los derechos aduaneros, y en este sentido Troya Jaramillo en su obra “El Destino de las Contribuciones al Gasto Público”, define a las salvaguardias:

“Puede ocurrir que en la efectiva aplicación de los tributos, y por eso la importancia de considerar un plano anterior y otro posterior, se consiga únicamente fines extrafiscales y que los recaudatorios sean nulos o casi nulos. En este supuesto, el tributo no deja de ser tal. Un caso peculiar es el de las *salvaguardias* y derechos en contra del dumping...-agrega- En estos *impuestos* arancelarios predomina el fin extrafiscal sobre el recaudatorio.” (Troya Jaramillo, 2009, p. 249)

El autor ecuatoriano considera a las salvaguardias como un tributo, concretamente las define como impuestos, por lo que considerar que la definición de las salvaguardias es u obedece netamente al ámbito comercial, como una medida de restricción a la importación, resulta insuficiente desde el punto de vista jurídico, puesto que si bien el concepto de salvaguardias desde el punto de vista comercial no se trata de una concepción que adolezca de error, sin embargo, se ha omitido la calificación tributaria que merece en razón de su naturaleza jurídica.



El economista ecuatoriano Luna Osorio, en su publicación “Las salvaguardias y sus efectos”, al definir a estas medidas señala:

“Las Salvaguardias son medidas de recargo arancelario o equivalente, que un país está autorizado por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Comunidad Andina de Naciones (CAN) a aplicar a un producto o a varios...-agrega- En definitiva, son impuestos sobre el valor de las importaciones, para reducirlas.” (Luna Osorio, 2015, p. Boletín 101)

El economista ecuatoriano coincide en calificar a las salvaguardias como impuestos, en este sentido, llama mucho más la atención la definición perniciosa que al respecto prescribe con relación a dichas medidas el COPCI, sin embargo, se debe tener en cuenta que muchas de las veces y no solo en el ámbito tributario la legislación comete equivocaciones al tratar de conceptualizar ciertas figuras, presupuestos, o instituciones del derecho, por lo que no debería aceptarse de plano la concepción referente a las salvaguardias que el COPCI prescribe, y dar un espacio a la crítica en pro de considerar el carácter tributario del cual gozan estas medidas.

De manera personal se define a las medidas de salvaguardia como:

“Aquel impuesto que tiene por objeto desalentar el aumento de las operaciones de comercio a la importación, que amenazan o suponen una amenaza a una rama específica de la producción nacional.”

Personalmente se considera a las salvaguardias como un impuesto, con base a los presupuestos que de manera común comparten estas medidas con otros tributos, a más de aquello, resulta imprescindible destacar que las salvaguardias para su imposición y aplicación necesitan arancelizarse, es decir, estas medidas de manera general se traducen en el aumento del arancel a las operaciones de importación que se concretan en porcentajes o tarifas, cuya obligación debe ser satisfecha conjuntamente con los tributos al



comercio exterior causados, denotando a la vez su innegable naturaleza de prestación pecuniaria, presupuesto fundamental en todo tributo.

### **1.3 Las medidas de Salvaguardia en el contexto de la OMC.**

La Organización Mundial de Comercio es el organismo internacional que regula todas aquellas normas que rigen el comercio, el GATT de 1947 se considera como el precursor de este organismo, cuyo objetivo se centra en facilitar las actividades tanto de exportadores como de importadores a través de la detección y supresión de prácticas desleales, y cualquier otra forma de distorsión de los mercados, en pro de asegurar un intercambio de bienes y servicios entre los países en forma más transparente, a más que la visión de la OMC consiste en la anhelada liberación paulatina y completa de los mercados.

Precisamente con el nacimiento de la OMC en la Ronda de Uruguay es cuando se aprobó el Acuerdo Sobre Salvaguardias, que si bien ya había sido un tema regulado en el art. XIX del GATT de 1947, se consideraba demasiado ambiguo a la hora de interpretarse, por lo que con base aquello, la OMC consideró la necesidad de aclarar el contenido del art. XIX antes referido, a más de que se aportó con otras innovaciones a dicha normativa tales como; la eliminación de la denominada zona gris, la temporalidad de las medidas de salvaguardia, por lo que las mismas no pueden permanecer en el tiempo en forma indefinida y principalmente; la promulgación del propio Acuerdo Sobre Salvaguardias.

Se resalta que el SG no sustituye de manera completa al art. XIX del GATT, se aplica en forma complementaria a dicho art., sentido en el que resolvió el Órgano de Apelaciones de la OMC, en razón, de una disputa originada por una salvaguardia impuesta por Argentina al calzado proveniente de China, que para aquella época (1997) no era miembro de la OMC, los Estados Unidos y la Unión Europea como países miembros de la OMC y que se consideraban también como afectados por la medida impuesta por Argentina, demandaron alegando que la salvaguardia impuesta por dicho país no cumplía con los requisitos prescritos por el art. XIX del GATT, ni con el SG.





Con base aquello, el Órgano de Apelaciones de la OMC en respuesta a dicha controversia, se pronunció señalando que la intención de los países miembros que negociaron el SG en la Ronda de Uruguay no fue reemplazar completamente el art. XIX del GATT, sino aplicarlo en forma complementaria al mismo.

Por ello analizar las medidas de salvaguardia en el ámbito de la OMC, es referirse al Acuerdo Sobre Salvaguardias, por lo que conviene remitirse a la normativa de dicho acuerdo con el fin de entender el alcance y regulación de estas medidas, en razón de aquello, el Acuerdo Sobre Salvaguardias en su art 1 prescribe:

#### “Artículo 1

##### Disposiciones generales

El presente Acuerdo establece normas para la aplicación de medidas de salvaguardia, entendiéndose por éstas las medidas previstas en el artículo XIX del GATT de 1994.” (OMC, Acuerdo Sobre Salvaguardias, 1994, p. 293)

Conforme el art. 1 del Acuerdo SG las normas concernientes a la aplicación de estas medidas se encuentran reguladas en su normativa, prescribe también que dichas medidas están previstas en el art. XIX del GATT, lo que en principio daría a entender que este último prescribe de manera explícita a que debe considerarse como medida de salvaguardia, sin embargo, el artículo en cuestión no hace referencia aquello, más bien describe las circunstancias en las que un Estado debe encontrarse para aplicar estas medidas, lo que a su vez se traduce en el aumento de importaciones, dicho de esta manera, no se habla de las salvaguardias como medidas claramente determinadas como según prescribe en un inicio el art. 1 del Acuerdo SG, sino a aquellas circunstancias que hacen necesaria su imposición y aplicación.

Estas circunstancias refieren en gran parte al aumento de importaciones que experimenta un país en su mercado interno, considerado por ello como el requisito primordial, pero a



más de ello, el SG en su art. 2 de manera implícita prescribe otros requisitos relacionados al aumento de importaciones que deben observarse a la hora imponer y aplicar una salvaguardia, en este sentido el Acuerdo SG prescribe:

“Artículo 2

Condiciones

1. Un Miembro sólo podrá aplicar una medida de salvaguardia a un producto si dicho Miembro ha determinado, con arreglo a las disposiciones enunciadas infra, que las importaciones de ese producto en su territorio han aumentado en tal cantidad, en términos absolutos o en relación con la producción nacional, y se realizan en condiciones tales que causan o amenazan causar un daño grave a la rama de producción nacional que produce productos similares o directamente competidores.
2. Las medidas de salvaguardia se aplicarán al producto importado independientemente de la fuente de donde proceda.” (OMC, Acuerdo Sobre Salvaguardias, 1994, p. 293)

Los requisitos adicionales que deben observarse a la hora de imponer una salvaguardia, conforme el art. 2,1 del Acuerdo SG comprenden:

1. Si bien se habla que debe existir un aumento de las operaciones de importación en tal cantidad, la norma refiere a que este aumento de importaciones tenga un impacto significativo en el mercado del país importador, a tal escala que la diferencia entre la adquisición del producto importado en comparación con el fabricado internamente, amenace a la producción local, por lo que el aumento de las importaciones debe ser significativo, reciente, imprevisto, revelador del daño que pudiere causar.



2. Que exista el daño o la amenaza de daño a una rama de la producción nacional que produce mercancías similares o que pudieran competir directamente con aquellas mercancías que están siendo importadas en volumen significativo.

Por lo que una salvaguardia aplicada a productos de manera indistinta, que no posee características similares al que fabrica una rama de la producción nacional se consideraría improcedente, para ello se puede determinar la similitud o semejanza de la mercancías importadas con la producida en el mercado local, con base a las partidas y subpartidas arancelarias que integran la fracción arancelaria, entendida esta como la identidad, la clasificación que se ha dado a cada mercancía a nivel mundial.

3. La relación de causalidad que debe existir entre el producto importado y el daño causado, en virtud que el daño debe resultar como la consecuencia directa del aumento desmesurado de las importaciones de determinadas mercancías, entendida esta a su vez como la causa.

Son los requisitos cuya incidencia deben observarse en el momento en que se considera necesario aplicar una salvaguardia por parte de cualquier Estado miembro de la OMC, puesto que la inobservancia o ausencia de cualquiera de ellos, sería suficiente para determinar que la aplicación de dichas medidas no ha cumplido de manera objetiva lo prescrito por el Acuerdo SG, a su vez, la verificación de estos requisitos corresponde a la Autoridad Investigadora que comprende un órgano de la OMC, que velará por el efectivo cumplimiento de estos requisitos, a más de verificar su real existencia cuando un país los ha alegado.

Conviene destacar el hecho que en países que se consideran estar formando parte de una sola Unión Aduanera como es el caso de la Unión Europea, las medidas de salvaguardia podrán ser aplicadas como entidad única para toda la Unión Europea, o solamente a nombre un Estado miembro, de tal forma que cuando se pretenda la imposición de una



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

medida de salvaguardia como entidad única, los requisitos necesarios para su aplicación deberán observarse en toda la unión aduanera en su conjunto; y al contrario, cuando se pretenda la aplicación de dichas medidas a nombre de un solo Estado miembro, estos requisitos se verificarán conforme las condiciones propias del Estado que desea aplicarlas y se limitarán únicamente a él.

Por su parte, el art. en cuestión contiene un segundo numeral en lo referente que las medidas de salvaguardia se aplicarán al producto importado independientemente de la fuente de donde proceda, lo que significa que los Estados importadores con base al principio de la Nación Más favorecida, no observarán una especie de favoritismo por uno u otro país en el momento de aplicar estas medidas, y por consiguiente se aplicarán de manera indistinta, independientemente del lugar de origen de la mercancía.

Se afirma con certeza que de no existir la normativa en cuestión, se estaría otorgando a los países la posibilidad de aplicar medidas de salvaguardia de manera selectiva, considerando a los países denominados como potencias mundiales los más afectados, en virtud de ostentar industrias tecnológicamente desarrolladas, y por ende ser los mayores exportadores de ciertas mercancías.

No obstante, existen ciertas excepciones al principio de No Selectividad:

1. Cuando las salvaguardias adoptaran la forma de cuotas podrán aplicarse de manera diferente para uno u otro país exportador.
2. En ciertos casos las salvaguardias no serán aplicables a países en vías de desarrollo, con el fin de garantizar su desarrollo y competitividad.
3. El país que ha celebrado un acuerdo de comercio preferencial con cualquier otro país, podrá excluirlo con base a este convenio de la aplicación de una salvaguardia.

Siendo el principio de Nación Más Favorecida uno de los pilares fundamentales sobre los cuales se constituyó el GATT que posteriormente daría origen al nacimiento de la OMC, es



totalmente entendible que su espíritu se encuentre presente en el Acuerdo SG, con el propósito de garantizar un trato en las mismas circunstancias para una u otra nación que aseguren su competitividad en iguales condiciones.

El detrimento o menoscabo a un sector específico de la producción, entendido como el daño o amenaza de daño grave a una rama de la producción nacional, suponen factores claves igualmente en el momento de considerar la posibilidad de imponer y aplicar salvaguardias, con relación a estos requisitos el Acuerdo SG se ha pronunciado en tal forma que conceptualiza a lo que debería entenderse por los requisitos antes referidos, en este sentido dicho convenio prescribe:

“Artículo 4

Determinación de la existencia de daño grave o de amenaza de daño grave

1. A los efectos del presente Acuerdo:

a) se entenderá por "daño grave" un menoscabo general significativo de la situación de una rama de producción nacional;

b) se entenderá por "amenaza de daño grave" la clara inminencia de un daño grave, de conformidad con las disposiciones del párrafo 2. La determinación de la existencia de una amenaza de daño grave se basará en hechos y no simplemente en alegaciones, conjeturas o posibilidades remotas; y

c) para determinar la existencia de daño o de amenaza de daño, se entenderá por "rama de producción nacional" el conjunto de los productores de los productos similares o directamente competidores que operen dentro del territorio de un Miembro o aquellos cuya producción conjunta de productos similares o directamente competidores constituya una proporción importante de la producción nacional total de esos productos.” (OMC, Acuerdo Sobre Salvaguardias, 1994, p. 294)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

El daño, palabra con una carga semántica negativa supone un perjuicio, menoscabo, detrimento a un sector productivo específico, pero no se habla de un daño cualquiera, el Acuerdo SG refiere a un daño acompañado del calificativo “grave”, por consiguiente el daño grave a un rama de la producción nacional supone el déficit comercial relacionado a aspectos tales como ingresos, ventas, productividad, pérdidas y ganancias que por ventas pueden empezar a experimentar una industria o grupo de industrias pertenecientes a una rama específica de la producción, en torno a la fabricación de un determinado producto, es decir, este daño se evalúa con base a presupuestos o indicadores económicos que da a conocer el perjuicio causado, entendidas las operaciones de importación como factores plenamente cuantificables.

La verificación y existencia de daño grave corresponde en un primer momento a las autoridades competentes del Estado perjudicado por el aumento de importaciones, y posteriormente con el fin de avalar la veracidad de dicha investigación, se pondrá en conocimiento de la Autoridad Investigadora de la OMC, quien se encargará de determinar el comportamiento de las importaciones en el último periodo que supone un aumento desmesurado de las importaciones y su conexión con el daño causado a determinada rama de la producción nacional, para ello, los factores a analizarse son los siguientes: el ritmo y la cuantía del aumento de las importaciones en términos absolutos y relativos, y la parte del mercado interno absorbida por las importaciones.

No obstante, no necesariamente para la aplicación de una medida de salvaguardia el daño tiene llegar a concretizarse como tal, es decir, no resulta indispensable que tenga que producirse, en virtud que conforme al Acuerdo SG, una eventual amenaza de daño es suficiente como requisito para la aplicación de dichas medidas, en razón de aquello, se podría considerar que la materialización del daño como tal no es exclusivamente obligatorio a la hora de aplicar dichas medidas, bastará la simple amenaza de este a una rama de producción nacional, no obstante y en forma similar al daño grave causado, entendido este como la materialización en si del daño, la amenaza de daño no se traduce en el simple hecho



de alegarla con base a presupuestos, posibilidades o conjeturas remotas, pues en la misma forma, deberá demostrarse que dicha amenaza es real conforme a los resultados de la investigación realizada.

En lo que respecta a la rama de la producción nacional, entendida como el conjunto de los productores de los productos similares o directamente competidores, no es más que el sector productivo específico que experimenta en forma directa el daño o amenaza de daño que causa la preferencia del producto importado, por sobre los similares elaborados en el mercado local o que pudieran competir con dicho producto, así se habla de ramas de producción nacional como la textil, de lácteos, metalúrgica, farmacéutica, etc., por lo que con base a la relación de causalidad necesaria que debe existir entre el producto importado y el daño, se colige que las salvaguardia se imponen de manera selectiva y particularmente a aquellos productos cuya importación perjudica a los fabricantes nacionales de productos similares.

Al considerar a las salvaguardias como medidas excepcionales a las operaciones de importación, es totalmente lógico que las mismas se apliquen única y rigurosamente en la forma necesaria para prevenir el daño causado, o bien para prevenirlo, en este sentido, las salvaguardia aplicadas se expresarán con base a un Principio de Proporcional, evitando en los menos posible los efectos negativos con los que dichas medidas suelen repercutir en el comercio internacional, con base aquello, el Acuerdo SG prescribe:

“Artículo 5

Aplicación de medidas de salvaguardia

Un Miembro sólo aplicará medidas de salvaguardia en la medida necesaria para prevenir o reparar el daño grave y facilitar el reajuste. Si se utiliza una restricción cuantitativa, esta medida no reducirá la cuantía de las importaciones por debajo del nivel de un período reciente, que será el promedio de las importaciones realizadas en los tres últimos años representativos sobre los cuales se disponga de estadísticas, a menos que se dé una



justificación clara de la necesidad de fijar un nivel diferente para prevenir o reparar el daño grave. Los Miembros deberán elegir las medidas más adecuadas para el logro de estos objetivos.” (OMC, Acuerdo Sobre Salvaguardias, 1994, p. 295)

El principio de proporcionalidad constituye uno de los pilares fundamentales sobre el cual se erige la OMC, por consiguiente la consideración de su espíritu como tal no es ajeno en la redacción del Acuerdo SG, pues a criterio de la OMC y con base a los efectos negativos experimentados por el comercio internacional como consecuencia de la aplicación de salvaguardias, se deduce con certeza que su imposición y vigencia deben obedecer al principio de proporcionalidad en materia de comercio, en la medida que al utilizar estas medidas como instrumentos de protección, que si bien resultan en un principio favorables para el Estado perjudicado en miras de facilitar el reajuste de sus ramas de producción nacional; por el contrario, tiene el efecto inverso sobre la economía de los países exportadores del producto cuyo ingreso se ha restringido.

Por ello, y en virtud del principio de proporcionalidad, la aplicación de medidas de salvaguardia se hace en el sentido menos restrictivo, aquel considerado suficiente para mitigar el daño o la amenaza de daño a un sector productivo específico, pudiendo ser aplicada a través del aumento del arancel o cuotas, a través de las cuales se conseguirá el mismo efecto protector.

Sin embargo, siempre se elegirá aplicar estas medidas en forma de la primera opción en preferencia de la segunda, ya que es considerada menos distorsionante, lo que no significa que no podrá aplicarse una medida de salvaguardia a través de cuota, pues en el evento que a través del aumento del arancel no sea factible lograr la protección de la rama de la producción nacional podrá aplicarse a través de la segunda opción, sin que por ningún motivo esta sea inferior al promedio de importaciones de los últimos tres años.

Las salvaguardias aplicadas a través de cuotas comprenden a su vez dos clases; tarifarias y absolutas. En lo que respecta a las tarifarias, refiere al hipotético caso en que se impone un





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

arancel adicional cuando las importaciones excedan de un determinado cupo; mientras que la cuota absoluta, como su nombre lo indica, limita las importaciones hasta un determinado cupo, sin que sea posible importar de manera adicional a este límite, por ejemplo;

Por 100 toneladas del producto importado se pagará un arancel adicional del 10%, si la importación supera este cupo de 100 toneladas, pudiendo ser de 150 toneladas se pagará un arancel adicional del 15%, y así la cuota arancelaria irá aumentando en forma progresiva conforme aumente el volumen de la importación, esta es la forma en que aplica una salvaguardia por cuota tarifaria.

Por su parte la cuota absoluta permite la importación de hasta mil 1000 toneladas (ejemplo hipotético) con el respectivo recargo arancelario, sin que por ningún motivo se pueda exceder de dicho monto de mercancía importada.

A pesar que el Acuerdo SG en un principio pareciera autorizar la aplicación de salvaguardias a través de cuotas absolutas, no obstante, se resalta que las mismas se encuentran prohibidas por el art. XI del GATT, además que las salvaguardias a través de cuotas absolutas no figuran como una de las excepciones a la prohibición de dichas cuotas.

Se manifestó que uno de los logros alcanzados en la Ronda de Uruguay, en lo que respecta al Acuerdo SG, fue la cláusula de extinción de las salvaguardias, por lo que en virtud de aquello, y con base al principio de proporcionalidad, un salvaguardia se mantendrá en el tiempo en la medida en que sea estrictamente necesario y se logre el reajuste de la rama de la producción nacional, sin que por ningún caso pueda exceder de más de 4 años, no obstante, podrá prorrogarse hasta 6 años en el caso de tratarse de países desarrollados y hasta ocho en el caso de países en vías de desarrollo.

Se resalta la finalidad de la norma en considerar la gran diferencia entre la industria de los países desarrollados y la de los países en vías de desarrollo, que por su clara condición de desventaja para competir con los países desarrollados, se le otorga un periodo más amplio de prórroga, siempre que llegara a determinarse a través de la correspondiente



investigación que la supresión de la medida aplicada por haberse cumplido el máximo de los 4 años, periodo en él puede estar vigente, continuaría provocando daño a la rama de la producción nacional del Estado perjudicado.

Son los aspectos convenientes a destacar en lo referente al Acuerdo SG, sin embargo, se debe reconocer que la promulgación de dicho convenio obedecía a aquellas circunstancias del comercio propias del año 1994, y sorprende el hecho que en la Ronda de Doha no se haya tocado el tema en lo que respecta a posibles reformas al Acuerdo SG, con el fin de adaptarlo a la realidad comercial de la época.

A pesar de aquello, tampoco se puede negar que a raíz de la promulgación del Acuerdo por SG, varios países miembros de la OMC, incluido el Ecuador han optado en momentos cruciales de su economía adoptar estas medidas con el fin de proteger su industria nacional del aumento de importaciones, lo que en definitiva significa que la cláusula de escape o salvaguarda constituye una medida eficaz a la hora de reajustar una rama de la producción específica, a pesar de los efectos restrictivos que tienen estas medidas en el ámbito del comercio internacional.

#### **1.4 Las medidas de Salvaguardia en el contexto de la CAN.**

La Comunidad Andina de Naciones (CAN), tuvo como antecedente el Acuerdo de Cartagena suscrito el 26 de mayo de 1969, conocido por aquella época como Pacto Andino o Grupo Andino estuvo conformado en un inicio por los países de Ecuador, Colombia, Perú, Bolivia y Chile, posteriormente en el año de 1973 Venezuela se adhirió al acuerdo, mientras que para el año de 1976 Chile anunciaba a su retiro.

Teniendo como objetivo mejorar la calidad de vida de sus habitantes a través de la cooperación económica y social, obstaculizado por un proteccionismo de los mercados que a nivel de Latinoamérica en referencia al comercio internacional para aquella época no era diferente, la situación cambió del panorama restrictivo al de libre circulación de mercancías en el marco de la reunión celebrada en el año de 1989 en las islas Galápagos; así para el



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

año de 1993 los países miembros ya habían eliminado los aranceles entre sí, promoviendo una política de libre circulación de mercancías que tuvo como resultado el fortalecimiento del comercio intracomunitario y la generación de miles de empleos.

Ante el cambiante panorama del comercio internacional, y con la necesidad de adaptar el Acuerdo de Cartagena a la realidad comercial de aquella época, se introdujeron reformas en el año de 1997, lo que permitió que la dirección del proceso pase a manos del Consejo Presidencial Andino y al Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores conformado por los presidentes de los países y por la autoridades competentes de las carteras concernientes a materia de comercio exterior de los Estados miembros respectivamente; en este contexto, se crea la Comunidad Andina de naciones (CAN) en sustitución del Pacto Andino.

La CAN se encuentra constituida por órganos e instituciones de tal manera que permiten que su funcionamiento sea similar al de un Estado, estos órganos comprenden; el Consejo Presidencial Andino encargado de la dirección política de la CAN, el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores cuya competencia radica en formular la política exterior de los países miembros en asuntos afines con la integración, la Secretaría General que gestiona y coordina el proceso de integración, el Tribunal Andino de Justicia que es la entidad que controla la legalidad de los actos de todos los órganos e instituciones y dirime las controversias generadas entre países, entre ciudadanos o entre países y ciudadanos cuando se infringen los acuerdos asumidos en el marco de la Comunidad Andina de Naciones.

Con base a las circunstancias comerciales por las cuales se pueden aplicar medidas de salvaguardia en el ámbito de la OMC, y a la posibilidad de que los Estados miembros de dicha organización internacional las apliquen, en el ámbito regional también se prevé su aplicación, así en el año de 1999 en la ciudad de Lima (Perú), los países miembros de la CAN emitieron la Decisión No. 452 concerniente a medidas de salvaguardia a las importaciones provenientes de países no miembros de este organismo, no obstante, en la Decisión No. 563 se encuentra consagrada también la posibilidad que tienen los países miembros para



imponer medidas de salvaguardia entre sí, sin importar la fuente del producto cuya importaciones se desea restringirlas.

En este contexto se habla de dos modalidades en que puede imponer una medida de salvaguardia en el ámbito de la CAN; como bloque frente a terceros países, y a nombre de unos los Estados miembros. Al respecto la Decisión No. 452 de la CAN prescribe:

## “CAPITULO I

### AMBITO DE APLICACION

Artículo 1.- La presente Decisión establece las normas para la aplicación de medidas de salvaguardia, destinadas a proteger a una rama de la producción de la Comunidad Andina, cuando ésta se viera perjudicada por importaciones provenientes de países no miembros de la Comunidad Andina.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

Por su parte, en el art 8 prescribe:

“ADOPCION DE MEDIDAS DE SALVAGUARDIA A LAS IMPORTACIONES PROVENIENTES DE PAISES MIEMBROS DE LA OMC

### Sección I

#### Competencias

Artículo 8.- La Secretaría General de la Comunidad Andina podrá resolver sobre la aplicación de medidas de salvaguardia comunitaria, preferentemente de carácter arancelario. Estas medidas se aplicarán al producto importado independientemente de la fuente de donde proceda.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

En forma similar a la Unión Europea (UE), la CAN se considera como una unión aduanera, con base aquello, en el ámbito de aplicación de la decisión No. 452, la norma refiere a la



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

aplicación de medidas de salvaguardia resaltando su objetivo consistente en la protección de una rama de la producción comunitaria de mercancías importadas, cuyo origen sea uno distinto al territorio de cualquiera de los miembros de la CAN, lo que se traduce en el hecho que en su territorio aduanero (CAN), circulan libremente las mercaderías de sus países miembros sin ningún tipo de recargos arancelarios.

No obstante, las importaciones originarias de fuera de la subregión pagan un arancel común, en igual forma, el art. 8 consagra la posibilidad de aplicar medidas de salvaguardia a las importaciones provenientes de países miembros de la OMC.

Estas salvaguardias se consideran como comunitarias, en razón, que la CAN a nombre de sus integrantes aplica estas medidas, por tanto, no responden u obedecen a la decisión individual o unilateral de uno de ellos, constituyen medidas de extrema necesidad conforme el pronunciamiento del Tribunal Andino, por lo que su duración será transitorio y su aplicación exclusiva a evitar aquellas situaciones comercialmente insostenibles para el país afectado, y que consecuentemente pudiera repercutir a su vez en los países que integran la CAN, por ello, por paradójico que parezca, estas salvaguardias tienen el objetivo de responder a las necesidades particulares del Estado miembro perjudicado, así como de todos los países miembros ligados por un interés común.

En lo que respecta a la aplicación de medidas de salvaguardia para mercancías cuya fuente sea la de un país no miembro de la OMC, la Decisión No 452 prescribe:

### “ADOPCION DE MEDIDAS DE SALVAGUARDIA A IMPORTACIONES

#### PROVENIENTES DE PAISES NO MIEMBROS DE LA OMC

Artículo 54.- La Secretaría General podrá resolver sobre la adopción de medidas de salvaguardia, preferiblemente de carácter arancelario, ante un incremento brusco de las importaciones de un producto, provenientes de un tercer país no miembro de



la OMC, que causen una perturbación a la rama de producción de la Comunidad Andina de productos similares o directamente competidores.

No serán de aplicación a dichos países las disposiciones del Capítulo I del Título II, relativas al carácter no discriminatorio de la medida, consultas, notificaciones, países en desarrollo, liberalización de las medidas, prórrogas y compensación comercial.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

Se evidencia un contenido discriminatorio clarísimo contenido en el ibídem final de la norma en cuestión, en virtud, que a pesar de colegirse a la salvaguardias como medidas restrictivas, y por tanto su influencia negativa en el ámbito del comercio internacional, no obstante, la CAN como Unidad Aduanera, o a nombre de uno de sus países miembros, podrá imponer y aplicar una medida de salvaguardia haciendo omisión en considerar su carácter discriminatorio, es decir, de manera unilateral este organismo y lógicamente con base a la investigación correspondiente, fijará el aumento del arancel a la importación sin que pueda discutirse por el país exportador originario de la mercancía que será objeto de salvaguardia.

No se le presentará los resultados de investigación alguna que justifique la aplicación, lo que da entender, que pese a lo lógico que supone la realización de la investigación de la existencia del daño o la amenaza de daño, por el respeto al debido proceso y cumplimiento de la CAN a su propia normativa, sin embargo, no se encuentra en la obligación de justificar, ni notificar nada a terceros países que no sea miembros de la OMC, inclusive así se trate de una nación que por su condición económica se la considere como un país en desarrollo, por lo que no tendrá preferencia alguna, en igual forma se procederá en cuanto a la liberación paulatina de medidas de salvaguardia aplicadas contra las importaciones de países ajenos a la OMC, y en lo que respecta a las prórrogas y compensación comercial.

En suma; todas estas disposiciones aplicadas en el ejercicio de medidas de salvaguardia influirán de manera altamente negativa en las economías de países ajenos a la OMC, sin



que puede debatirse por parte de los países exportadores respecto a algún aspecto en lo referente a la aplicación de dichas medidas, por lo que de manera personal se discute que la norma en cuestión posee un contenido altamente restrictivo y discriminatorio.

Las salvaguardias a que refieren el artículo 1 de la Decisión No.452 comprenden aquellas reconocidas en el ámbito de la OMC (Acuerdo SG) y lógicamente con relación al art. XIX del GATT de 1947 considerada su base normativa legal, aquellas salvaguardias aplicadas a los textiles y vestidos cuya regulación no fue contemplada en el Acuerdo SG, teniendo como base legal el Acuerdo sobre Textiles y vestido (ATV hoy prescrita), las salvaguardias impuestas a países no miembros de la OMC y salvaguardias comunitarias. Al respecto la Decisión No. 452 prescribe:

“Artículo 2.- Las medidas de salvaguardia a las que se refiere el artículo anterior comprenderán:

- a) Las medidas de salvaguardia previstas en el Artículo XIX del GATT de 1994;
- b) Las medidas de salvaguardia de transición aplicables a los productos comprendidos en el Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido de la OMC que no hayan sido integrados al GATT de 1994;
- c) Las medidas de salvaguardia aplicables a países no miembros de la OMC; y,
- d) Otras medidas de salvaguardia comunitaria.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

El art. en cuestión refiere en primer lugar a las medidas de salvaguardia prescritas en el art. XIX del GATT, este orden sucesivo de haber considerado primariamente a aquellas medidas tiene su fundamento en el sentido; que las cláusulas de escape como se las denominó en el art. XIX GATT de 1947, constituyen pues el primer instrumento en regular de manera internacional a estas medidas, ahí el hecho de resaltar su importancia originaria como medidas legalmente reconocidas por la comunidad internacional de comercio.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

No obstante, la norma considera al GATT de 1994 como el instrumento que prescribe originariamente medidas de salvaguardia, en este punto se enfatiza el hecho que el GATT de 1994 no es más que el Acuerdo de Salvaguardias SG, y su base legal responde al GATT de 1947, en el que se reguló por primera vez la posibilidad de aumentar los aranceles a la importación en circunstancias extremadamente necesarias y concretas, por lo que no es el año de 1994 en el que el GATT resuelve la posibilidad de aplicar medidas de salvaguardia, ni se regula por primera vez a dichos gravámenes, más bien en tal año se emite el Acuerdo SG, que se interpreta en forma complementaria al ya anteriormente citado art. XIX del GATT de 1947.

Pese a la regulación que significó para la OMC el tema de salvaguardias en el año de 1994, dichas medidas en lo que respecta al aumento del arancel a los textiles y el vestido tuvo un tratamiento distinto y preferencial, por ello que su base legal corresponde al Acuerdo sobre Textiles y El Vestido (ATV) vigente para aquella época, y de ahí la consideración por parte de la Decisión No. 452, sin embargo, las restricciones contempladas en el ATV, prescribieron el 1 de enero de 2005, por lo que hoy no tiene un tratamiento preferencial o distinto, sino que se rige conforme reglas generales de la OMC/GATT.

En lo que respecta a la aplicación de medidas de salvaguardia de países no miembros de la OMC y salvaguardias comunitarias, se resalta la facultad que tiene la CAN para imponer dichas medidas frente a terceros países ajenos al tratado internacional de comercio, así como para imponerlas con base a su reconocimiento de ser una sola Unión Aduanera, es decir, a través de la adopción de un arancel externo común, de tal manera que en lo respecta al menos en materia arancelaria, la Unión Aduanera se aprecia como una unidad frente a terceros países.

En lo referente a las condiciones o requisitos para la imposición de medidas de salvaguardia por parte de la CAN, estos no difieren de los exigidos en el ámbito de la OMC, constituyen presupuestos comunes en razón de la naturaleza normativa internacional del GATT de 1947





y el Acuerdo SG, que forjaron las condiciones previas para la imposición de dichas medidas, motivo por el cual, la CAN no podría hacer omisión de dichas condiciones o considerar otros requisitos diferentes a los ahí prescritos, en este sentido, la Decisión No. 452 prescribe:

“CONDICIONES DE APLICACION DE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDIA

Artículo 4.- La Comunidad Andina podrá adoptar una medida de salvaguardia para un producto o un grupo de productos si, como resultado de una investigación, se ha determinado que las importaciones de ese producto o grupo de productos en el territorio de la Comunidad Andina han aumentado en tal cantidad, en términos absolutos o en relación con la producción de la Comunidad Andina, y se realizan en condiciones tales que causan o amenazan causar un daño grave a la rama de la producción de la Comunidad Andina que produce productos similares o directamente competidores.

Los requisitos para la determinación de la existencia de daño grave o amenaza de daño grave se basarán en la situación de la rama de producción de la Comunidad Andina.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

El aumento de importaciones, el daño o amenaza de daño, así como la relación causal existente entre el producto importado y el daño causado a los productores de mercancías similares o directamente competidores, como bien se manifestó, constituyen presupuestos comunes a los previamente prescritos en el Acuerdo SG por la OMC, se enfatiza el hecho que la norma refiere a una rama de producción de la Comunidad Andina, y no nacional como prescribe el Acuerdo SG, debiendo entenderse por rama de la producción de la Comunidad Andina o rama de la producción comunitaria; al conjunto de los productores de productos similares o directamente competidores que operen en la Comunidad Andina, o aquellos cuya producción conjunta de productos similares o directamente competidores



constituya una proporción importante de la producción total de esos productos en la Comunidad Andina.

Se considera una porción importante cuando el conjunto de productores de la Comunidad Andina representen por lo menos el 50% de la misma, en términos de volumen de producción del producto similar o directamente competidor; regulaciones de manera expresa que a propósito prescribe la Decisión No. 452.

Al igual que en el contexto de la OMC, la cláusula de extinción de las medidas de salvaguardia que pueden aplicarse de manera regional por la CAN, constituye un factor imprescindible por el carácter restrictivo que el ámbito comercial representan estas medidas, por ello el pronunciamiento del Tribunal Andino que al considerar estas medidas, resaltó su carácter transitorio en el tiempo, por lo que una medida salvaguardia tiene carácter temporal sin que pueda existir de manera indefinida en el tiempo, no obstante, su duración difiere al prescrito en el ámbito de la OMC, en este sentido el acuerdo correspondiente prescribe:

**“Duración y Examen de las Medidas de Salvaguardia**

Artículo 40.- Las medidas de salvaguardia definitivas se aplicarán únicamente durante el período que sea necesario para prevenir o reparar el daño grave a la rama de la producción comunitaria y facilitar el reajuste de la misma, no excediendo los tres (3) años, prorrogables por un período igual al de su aplicación y máximo hasta seis (6) años.

Dicho período comprende también cualquier medida provisional y prórrogas autorizadas.

Artículo 41.- Toda medida de salvaguardia superior a un año deberá ser liberalizada progresivamente a intervalos regulares durante su aplicación.



Artículo 42.- No volverá a aplicarse ninguna medida de salvaguardia a la importación de un producto que haya estado sujeto a una medida de esta índole, hasta que transcurra un período igual a aquel durante el cual se haya aplicado anteriormente tal medida, a condición de que el período de no aplicación sea como mínimo de dos años.

Artículo 43.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, podrá volver a aplicarse a la importación de un producto una medida de salvaguardia cuya duración sea de 180 días o menos, cuando haya transcurrido 1 año como mínimo desde la fecha de introducción de una medida de salvaguardia aplicada a la importación de ese producto y no se haya aplicado tal medida de salvaguardia al mismo producto más de dos veces en el período de cinco años inmediatamente anterior a la fecha de introducción de la medida.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

Con base al principio de proporcionalidad, una medida de salvaguardia solo puede permanecer en el tiempo en la medida que sea suficiente para evitar el daño o amenaza de daño causado a una rama de la producción comunitaria, su duración máxima será de tres años pudiendo prorrogarse por un tiempo igual, dando una máximo de hasta seis años, la consideración por parte del Tribunal Andino al sostener que estas medidas son de carácter exclusivamente necesario y por ello se resalta su carácter transitorio, debe al mismo hecho por el cual se considera un lapso menos de duración para dichas medidas a diferencia del tiempo para las mismas en ámbito de la OMC.

De igual manera la norma refiere a que una vez aplicada una salvaguardia esta debe ser liberada de manera paulatina a intervalos regulares durante su aplicación, es decir, si se aplicare una medida de salvaguardia durante tres años cuya aumento del arancel corresponda a un 15% por concepto de esta medida, en el primer año en que se encuentre vigente se aplicará el aumento del 15%, en el segundo año se aplicará un 10%, en el tercero un 5%, hasta que al final del periodo para el cual se autorizó la aplicación de la medida de



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

salvaguardia, el producto que se encontraba soportando la misma se encuentre liberado, cumpliendo de esta manera con la disposición que prescribe la norma.

De esta manera, dicha mercancía que tenía el recargo arancelario a la importación por concepto de salvaguardia no volverá a soportar un recargo adicional por el mismo concepto, sino hasta que transcurra un periodo igual durante al que estuvo vigente el sobrecargo arancelario, es decir, si a la mercancía importada se le aplica una medida de salvaguardia por un periodo de tres años, será durante tres años en los que no podrá volver a imponerse esta medida sobre la misma mercancía.

Sin embargo, la norma considera una excepción; que refiere a la condición de que el periodo de no aplicación sea como mínimo de dos años, en este sentido, si se aplicara una salvaguardia por un periodo de un año, entendiéndose que transcurrido un periodo igual, conforme al inicio prescribe la norma en cuestión, es decir, transcurrido el año, podrá nuevamente aplicarse la salvaguardia a la misma mercancía, aquello no será factible, en virtud de la excepción que consagra la norma en su parte final, pues el periodo mínimo de no aplicación deberá ser de dos años, sin importar si el periodo de aplicación hubiera sido solo de 1 año.

No obstante, pese a que la norma prescribe que no es factible la aplicación de un salvaguardia a la misma mercancía sino transcurrido el mínimo de dos años, se podrá aplicar la medida por un periodo igual o menor a 180 días, siempre que la mercancía en cuestión, no haya sido objeto de salvaguardia dos veces en un periodo mínimo de cinco años.

Si transcurrido el periodo máximo por en el cual puede mantenerse vigente una salvaguardia, y el daño o la amenaza de daño a la rama de la producción comunitaria aún se mantuviera latente, por tanto, existiere la necesidad de aplicarse una prórroga a las salvaguardias aún en vigencia y cuyo vencimiento se aproxima, deberá presentarse una



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

solicitud para la correspondiente aprobación de la prórroga, la solicitud deberá ser presentada con un mínimo de seis meses antes del vencimiento del término de duración de la medida de salvaguardia.

Contrario a la postura que asume la CAN frente a países que no son miembros de la OMC, deberá justificar con base a una investigación la necesidad de aplicar medidas de salvaguardia con el único fin de reparar el daño, o bien prevenir la amenaza que supone causar el mismo a la rama de la producción comunitaria, para ello, es la Secretaría General como órgano de la Comunidad Andina la institución competente y encargada de determinar la existencia del nexo causal necesario entre el aumento de importaciones y el daño o la amenaza de daño, así también como la existencia de los presupuestos anteriormente definidos, concebidos en forma individual cada uno y en su propia órbita. Al respecto, la Decisión No. 452 prescribe:

“Artículo 9.- Corresponde a la Secretaría General realizar la investigación a fin de determinar la existencia del aumento de las importaciones del producto de que se trate, del daño grave o amenaza de daño grave a la rama de la producción de la Comunidad Andina, que produce productos similares o directamente competidores, y de la relación de causalidad entre el aumento de importaciones del producto de que se trate y el daño grave o la amenaza de daño grave.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

Previo al inicio de la investigación, con el fin de comprobar la real existencia de los presupuestos necesarios que debe cumplirse para la aplicación de una medida de salvaguardia, los productores o conjunto de productores de la rama de producción comunitaria afectada, presentarán una solicitud a la Secretaría General de la CAN a su nombre, a través de un representante o directamente por parte de un País miembro, indicando la necesidad de aplicar estas medidas transitorias, en dicha solicitud, se detallarán los elementos que permitan presumir el aumento de importaciones, el daño o



amenaza de daño, así como la relación causal existente y necesaria entre estos dos requisitos.

Recibida la solicitud por parte de la Secretaría General, se procederá a comunicar a los demás países miembros, debiendo pronunciarse acerca de la admisibilidad o rechazo de la solicitud dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la recepción de la misma, en caso de ser rechazada, se otorgará un plazo de 10 días hábiles contados a partir del día en que tuvo lugar la notificación de inadmisibilidad, tiempo en el cual, la parte interesada procederá a realizar los cambios necesarios, así como a detallar minuciosamente la información acerca de los presupuestos sobre los que al respecto haya emitido observaciones la Secretaría General, este plazo podrá prorrogarse hasta 5 días adicionales hábiles a petición de la parte solicitante.

Completada la información o realizado los cambios necesarios en la solicitud presentada, la Secretaría dispondrá de un plazo de 5 días adicionales para nuevamente pronunciarse acerca de la admisibilidad o no de la solicitud, en el caso de no haberse completado la información necesaria, o si se hubiera presentado fuera del plazo establecido para el efecto, la Secretaría se pronunciará negando la admisibilidad de la solicitud, y a petición de la parte interesada, devolverá la información proporcionada para que el solicitante de ser el caso, proceda a la interposición de los recursos que considere pertinentes.

Si la Secretaría emitiese una resolución favorable admitiendo la solicitud, (lo que no significa que se haya autorizado la aplicación de medidas de salvaguardia), dentro del plazo de 15 días contados a partir de la fecha en la que se notificó con la resolución favorable, se procederá a examinar las pruebas acompañadas a la solicitud, con el fin de valorar y determinar si existen indicios para iniciar una investigación, debiendo pronunciarse mediante resolución motivada del inicio de la misma.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Si se determinare que no existen elementos de convicción que hayan logrado demostrar el aumento significativo de importaciones, el daño o la amenaza de daño y el nexo causal entre esos dos requisitos, la Secretaría rechazará la solicitud mediante resolución motivada, y a petición del solicitante, devolverá los documentos aparejados a la solicitud para de considerarse necesario se interponga los recursos a que haya lugar.

De pronunciarse favorablemente, la resolución contendrá la identificación del producto cuya importación ha aumentado, así como la subpartida arancelaria, además del daño o amenaza de daño que supone causar la mercancía en cuestión a la producción de la Comunidad Andina, se procederá a comunicar oficialmente a las partes interesadas sobre la apertura de la investigación y a notificar a los exportadores o autoridades del país exportador del producto sobre el que se aplicará la salvaguardia, no obstante, la apertura de la investigación en ningún momento impedirá o restringirá las operaciones de importación de la mercancía objeto de salvaguardia.

Dentro del plazo de seis meses contados a partir de la apertura de la investigación la misma concluirá , pudiendo prorrogarse de oficio o a petición de la parte interesada por un plazo de hasta dos meses más, y en el plazo de 15 días de finalizada esta prórroga, la Secretaría elaborará un informe que contendrá las pruebas del daño o amenaza de daño, el nexo causal entre estos dos requisitos, así como la descripción del producto cuya importación ha aumentado, la medida de salvaguardia adoptada, la fecha desde que se empezará a aplicar la medida, su duración y el calendario para su liberización progresiva; posteriormente y mediante resolución motivada la Secretaría General se pronunciará en torno a la aprobación para la adopción de la salvaguardia correspondiente.

Son los presupuestos y el debido proceso con base a la Decisión No. 452 que debe cumplirse para la adopción de una medida de salvaguardia en el contexto de la CAN, que a diferencia del ámbito en la OMC, el organismo regional andino detalla de manera concreta los plazos en que se desarrollara cada actuación, notificación, resolución; mientras que el organismo



competente en la OMC para aprobar las solicitudes de aplicación de salvaguardias, el Comité de Salvaguardias, no cuenta con términos o plazos claramente determinados para este tipo de actuaciones.

En virtud de aquello, los países andinos de este organismo en varias ocasiones han adoptado estas medidas ya sea a través de una salvaguardia comunitaria o intracomunitaria, y en el caso ecuatoriano el tema no ha sido diferente, pues en varias ocasiones, nuestro país ha considerado necesario y urgente la aplicación de esta medida, en virtud de aquello podemos mencionar; la salvaguardia impuesta a la carne de pavo proveniente del Perú, salvaguardia impuesta a los parabrisas provenientes de Colombia, estos dos casos puntuales refieren a la clase de salvaguardia intracomunitaria, la salvaguardia impuesta a la cerámica plana proveniente de España respecto a la clase de salvaguardias comunitarias.

### **1.5 Tipos de salvaguardias previstas en la Decisión No. 563 de la CAN.**

La Decisión No. 563 consagra cuatro tipos de salvaguardias intracomunitarias que son; salvaguardia por balanza de pagos, salvaguardia por devaluación monetaria, salvaguardia propiamente dicha aplicada a una mercancía específica y salvaguardia derivada del cumplimiento del programa de liberación, con relación a esta última, se resalta el hecho que su consideración debe a que un inicio los países que suscribieron el Acuerdo de Cartagena, se valieron del Programa de Liberación como el instrumento de política comercial orientado a eliminar todo tipo de restricción o gravamen que generara obstáculo al comercio a nivel subregional.

En este sentido, la formación de la zona de libre comercio inicio en año de 1969 y concluyó en el año de 1993, periodo en el cual, de manera gradual fueron eliminándose todo tipo de gravámenes o prácticas restrictivas relativas al comercio en el ámbito de los países andinos entre sí, con el fin de cumplir con el objetivo del Programa de Liberación, no obstante, no todos los piases miembros que suscribieron en un inicio el Acuerdo de Cartagena se





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

incorporaron de manera unánime a la zona de libre comercio en 1993, puesto que Perú, en el año de 1992 suspendió todos sus compromisos respecto de dicho programa.

Ya en el año de 1997 Perú y los demás miembros de la Comunidad Andina llegaron a un acuerdo para que este país pueda formar parte de la zona de libre comercio, por lo que dicha nación se comprometió a eliminar sus aranceles en forma progresiva, de manera que las mercancías de los países andinos miembros pudieran ingresar a sus territorio sin recargo alguno, es decir, Perú se ajustaba al Programa de Liberación que no concluyó en un inicio, llegándolo a completar recién el 1 de enero de 2005.

Es ese contexto, surgió la necesidad de considerar la aplicación de salvaguardias derivadas del cumplimiento de programa de liberación, en razón, que al ajustarse Perú al programa y empezar a reducir sus aranceles, de manera recíproca los demás países miembros harían lo mismo con respecto a las importaciones provenientes de Perú, lo que podría haber originado un aumento significativo de las importaciones provenientes y hacia este país.

En razón, que al irse disminuyendo el arancel a las importaciones provenientes de Perú, las mercancías de dicho país se volvían atractivas para los nacionales de los demás países miembros, y con el fin de prevenir un posible aumento abrupto de importaciones que pudiera significar un daño o amenaza de daño a la producción de los países miembros andinos, se consideró la posibilidad de aplicar esta tipo de salvaguardias.

Sin embargo, al completar Perú el programa de liberación el 1 de enero de 2005 este tipo de salvaguardias no pueden ser aplicadas, por la misma lógica que supone que no hay ya una necesidad, pues dicho país culminó su fase de integración a la zona de libre comercio de la Comunidad Andina, razón por la cual, se descartará el análisis de este tipo de salvaguardias que en la actualidad no son ni lógicamente, ni convenientemente aplicables

De esta manera las salvaguardia por balanza de pagos, salvaguardia por devaluación monetaria, salvaguardia propiamente dicha aplicada a una mercancía específica,



constituyen una clasificación exclusiva de estas medidas aplicables entre los miembros de la Comunidad Andina, que a diferencia de las salvaguardias en el ámbito de la OMC, este organismo internacional únicamente considera a las salvaguardias propiamente dichas, es decir, aquellas que se aplican a un producto específico cuyas importación han aumentado.

Si bien las diferentes clases de salvaguardias intracomunitarias que reconoce la CAN obedecen a factores y causas distintas, no obstante, estos factores económicos y comerciales que dan origen a cada una no desnaturaliza como tal el verdadero sentido y concepto de las salvaguardias, en el sentido, que mal podría interpretarse que al hablar de una clasificación de salvaguardias conforme la causa de urgencia económica que da origen a cada una de las mismas, estas podrán ser consideradas como cualquier otra medida restrictiva del comercio pero no como una salvaguardia.

Es por ello, que de manera expresa el Capítulo XI de la Decisión No. 563 de la CAN, prescribe las cláusulas de salvaguardia que podrán aplicarse conforme la necesidad económica del país andino miembro.

#### **1.5.1 Salvaguardia por balanza de pagos.**

La salvaguardia por balanza de pagos es aquella cuya aplicación tiene por objetivo corregir el desequilibrio en la balanza de pagos global del país que la aplica, el art. 95 de la Decisión No. 536 prescribe el supuesto de hecho por el cual puede aplicarse dicha medida, no obstante, con el fin de entender el alcance y razón de la aplicación de esta cláusula de salvaguardia, es necesario al respecto definir lo que se entiende por balanza de pagos.

El Banco Central del Ecuador, por balanza de pagos señala:

“La balanza de pagos es un estado estadístico que resume sistemáticamente, para un período específico dado, las transacciones económicas entre una economía y el resto del mundo. La balanza de pagos registra las transacciones entre agentes residentes y no residentes...Los valores de la balanza de pagos se registran a través



del método de contabilidad por partida doble por lo que siempre debe estar en equilibrio; los saldos de la cuenta corriente y la cuenta de capitales debe ser cero.”  
(Banco Central del Ecuador, 2020)

De la definición comentada se resalta que la balanza de pagos consiste en la relación existente entre la cantidad de dinero que los residentes de nuestro país gastan en otros países, y la cantidad que los residentes de esos países gastan en nuestro país, dicho de esta manera se hablaría de los resultados con relación al ingreso y salida de dinero a, o fuera de un país.

Con base a la relación antes descrita y con el fin de determinar si una balanza de pagos se encuentra equilibrada, se procede a realizar la contabilidad tanto de ingresos como de egresos que percibe un Estado en los componentes que integran la misma, en razón de aquello, los valores de la balanza de pagos se registran a través del método de contabilidad compartida doble, que refiere a la aplicación del término débito y crédito, es decir, considerando a manera de ejemplo;

La balanza de pagos supone un estado igual o similar a un estado financiero típico, con base aquello, se utiliza el término crédito para referir al aumento de pasivos, lo que a su vez significa una reducción de activos; y el término débito, para designar un aumento de activos lo que supone la disminución de pasivos.

Lo ideal en términos económicos es que si la balanza de pagos no tiene un superávit al menos cierre en cero, de ahí la denominación que una balanza de pagos se encuentra equilibrada.

Este resultado se lo obtiene a su vez de la relación de los componentes de la balanza de pagos; la cuenta corriente y cuenta de capital, en razón de lo cual, si la cuenta corriente tiene un superávit y la cuenta de capital un déficit, en iguales valores, el resultado será cero, lo que equivale a decir que la balanza de pagos se encuentra equilibrada; si por el



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

contrario, la cuenta corriente presenta un déficit al igual que la cuenta capital, lógicamente la balanza de pagos también se encontrará en déficit; lo que a su vez significa, si la cuenta corriente y la cuenta capital tienen un superávit, consecuentemente la balanza de pagos también tendrá un superávit, esta relación se puede plasmar en la siguiente ecuación:

Balanza de pagos equilibrada = superávit de cuenta corriente – déficit de cuenta capital (en iguales valores) = 0

Balanza de pagos con déficit = déficit de cuenta corriente + déficit de cuenta capital

Balanza de pagos con superávit = superávit de cuenta corriente + superávit de cuenta capital

El déficit en la balanza de pagos es el estado que supone la necesidad que tiene un país de aplicar las medidas económicas necesarias con el fin de corregir este déficit y permita un equilibrio, una de estas medidas supone la aplicación de medidas de salvaguardia por balanza de pagos, en virtud de que como manifestó en líneas anteriores, la cuenta corriente comprende un componente de la balanza de pagos, a su vez, la cuenta corriente comprende el registro de todas las transacciones en valores económicos que se realizan entre residentes y no residentes, entre sus clasificaciones principales podemos señalar: bienes, servicios, renta, etc.

En la clasificación de bienes podemos señalar las mercancías que los residentes exportan a otros países y las mercancías que importan de los mismos, es exactamente en este punto, en donde intervienen y se aplican las salvaguardia por la balanza de pagos, con el fin de procurar una mayor exportación y a su vez limitar o desalentar las importaciones a través de la aplicación de dicha medida, en este sentido, el art. 95 de la Decisión No. 563, en lo que respecta las cláusulas de salvaguardia prescribe:



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

“Artículo 95.- Un País Miembro que haya adoptado medidas para corregir el desequilibrio de su balanza de pagos global, podrá extender dichas medidas, previa autorización de la Secretaría General, con carácter transitorio y en forma no discriminatoria, al comercio intrasubregional de productos incorporados al Programa de Liberación.

Los Países Miembros procurarán que la imposición de restricciones en virtud de la situación del balance de pagos no afecte, dentro de la Subregión, al comercio de los productos incorporados al Programa de Liberación.

Cuando la situación contemplada en el presente artículo exigiere providencias inmediatas, el País Miembro interesado podrá, con carácter de emergencia, aplicar las medidas previstas, debiendo en este sentido comunicarlas de inmediato a la Secretaría General, la que se pronunciará dentro de los treinta días siguientes, ya sea para autorizarlas, modificarlas o suspenderlas.

Si la aplicación de las medidas contempladas en este artículo se prolongase por más de un año, la Secretaría General propondrá a la Comisión, por iniciativa propia o a pedido de cualquier País Miembro, la iniciación inmediata de negociaciones a fin de procurar la eliminación de las restricciones adoptadas.” (CAN, Decisión No. 563, 2003)

De la comentada norma se deduce que la aplicación de salvaguardias por balanza de pagos, obedece la estricta necesidad que un país andino miembro de la CAN considera aplicar para equilibrar su balanza de pagos global, pudiendo aplicarla inclusive de manera emergente, para ello, se deberá comunicar en forma inmediata a las Secretaría General con el fin, de que la misma se pronuncie en el plazo de treinta días después de notificada; autorizando, modificando u ordenando que las mismas sean suprimidas.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Lo ideal conforme la norma en cuestión, es que la aplicación de la cláusula de salvaguardia por balanza de pagos se imponga de tal manera que se haga extensiva en el ámbito intracomunitario únicamente previa autorización de la Secretaría General, en el sentido, que considera conveniente imponer menores restricciones a los países miembros que a terceros países, por ello es viable que un principio se imponga como medida global y solo de ser estrictamente necesario y hacerla extensiva.

En igual forma, la norma prescribe que la aplicación de esta clase de salvaguardias procure en los mínimo imponerse sobre productos que forman parte del programa de liberación, pues resultaría contradictorio que pese a los convenios suscriptos por los países andinos miembros con el fin de alcanzar la liberación de ciertas mercancías, de manera contraria se autorice la aplicación de medidas que limitan y suponen un obstáculo a la liberación deseada, en virtud de aquello, si las mismas duraran más de 1 año, la Secretaría General solicitará a la Comisión ya sea por iniciativa propia o petición de parte por un país miembro, el inicio de negociaciones con el fin de llegar acuerdo que suponga la supresión de dichas medidas.

La aplicación de la cláusula de salvaguardia por balanza de pagos se encuentra reglamentada mediante Decisión No. 389 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, que en su parte pertinente resalta que previa autorización para la aplicación de dichas medidas, el país que las considere necesario presentará ante la Secretaría General de la CAN una solicitud que deberá contener; un informe sobre la situación de la balanza de pagos y sus proyecciones, las medidas adoptadas con el fin de corregir dicho desequilibrio, las razones por las cuales considera necesario hacerlas extensivas a los países andinos miembros; y cuando fuera el caso, un informe de los préstamos que hubiere solicitado con el fin de apoyar la balanza de pagos.

Es así que la cláusula de salvaguardia por balanza de pagos constituye un instrumento cuya finalidad se centra en procurar corregir un desequilibrio, el Ecuador en el mes de marzo del



año 2015 adoptó esta clase de salvaguardias haciéndolas extensivas para los países miembros andinos, pues factores como la caída del precio de petróleo, las devaluaciones de la moneda colombiana y peruana por parte de sus autoridades, así como la apreciación del dólar; repercutieron en tal forma que la balanza de pagos ecuatoriana presento un déficit, siendo necesario corregir dicho desequilibrio.

### **1.5.2 Salvaguardia por devaluación monetaria.**

Conviene en principio señalar que la devaluación monetaria se concibe como la disminución del valor oficial de una moneda como resultado de la decisión adoptada por parte de la autoridad estatal u otros factores, ello significa que la moneda pierde o disminuye su capacidad adquisitiva, pierde competitividad frente a otras monedas extranjeras, factor económico que aplicado al tema de la operaciones de comercio exterior influye de la siguiente manera:

Se tomará como base de ejemplo a los países de Colombia como exportador que destaca por la producción del café y Ecuador como importador, a este último, por su condición monetaria, le resulta imposible devaluar el dólar americano, en razón, que la moneda pertenece a la reserva Federal de los Estados Unidos de América.

En la coyuntura económica actual:

1 Dólar Americano equivale a 3.775,60 pesos colombianos, si Colombia devalúa su moneda de tal forma que 1 dólar equivaldría 4.500,00 pesos colombianos (ejemplo hipotético) se tendría como efecto:

Que el exportador por cada 1 kg. de café, en el supuesto de cada uno se cotice en el mercado ecuatoriano a 1 dólar de los Estados Unidos de América, ganará 3.775,60 pesos colombianos; después de la devaluación por cada 1 kg., ganaría 4.500,00 pesos colombianos, ganando 724,40 pesos más de diferencia a raíz de la devaluación



monetaria. En este sentido, el exportador colombiano por cada dólar que venda al exterior obtendrá siempre un excedente.

Si bien la devaluación monetaria puede traer ventajas económicas para el país que devalúa su moneda como el caso del ejemplo citado, sin embargo, tiene el efecto inverso en la economía de terceros países, en virtud, que al devaluarse una moneda el costo de bienes y servicios se vuelven más atractivos para el comprador extranjero, prefiriendo el producto de afuera al producido en su propio país.

Esta situación en términos macroeconómicos repercutirá de tal forma que al cabo de unos meses, se apreciará un aumento significativo de las importaciones para un país y una disminución de las exportaciones para otro, pues como efectos de la devaluación monetaria que por un lado le da competitividad a los exportadores del país que ha devaluado su moneda, y por consiguiente existe un aumento de exportaciones; por otro, en terceros países existirá una disminución de exportaciones y aumento de importaciones, entendida como un efecto directo como consecuencia de que la producción nacional se vuelve más costosa con relación a los productos importados.

En virtud de aquello y con la finalidad de corregir esta distorsión a la competitividad, la Decisión No. 563 de la CAN prescribe el supuesto de hecho por el cual, un país miembro podrá adoptar la aplicación de la cláusula de salvaguardia por devaluación monetaria. Al respecto la Decisión antes referida prescribe:

“Artículo 98.- Si una devaluación monetaria efectuada por uno de los Países Miembros altera las condiciones normales de competencia, el país que se considere perjudicado podrá plantear el caso a la Secretaría General, la que deberá pronunciarse breve y sumariamente. Verificada la perturbación por la Secretaría General, el país perjudicado podrá adoptar medidas correctivas de carácter transitorio y mientras subsista la alteración, dentro de las recomendaciones de la





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Secretaría General. En todo caso, dichas medidas no podrán significar una disminución de los niveles de importación existentes antes de la devaluación.” (CAN, Decisión No. 563, 2003)

Este tipo de salvaguardia prevista en la norma referida, se presenta cuando un país miembro realiza una devaluación monetaria de tal forma, que altera las condiciones normales de competitividad, así el país que se considera afectado, solicitará a la Secretaría General el examen correspondiente; quien de verificar la existencia de dicha alteración se pronunciará en forma inmediata autorizando la adopción de salvaguardias por devaluación monetaria

La duración de estas salvaguardias que de manera lógica se entienden de carácter transitorio, dependerá a su vez del periodo que dure la devaluación monetaria o logre ser corregida la distorsión ocasionada a los niveles normales de competitividad.

No obstante, la aplicación de esta medida no significará en ningún caso la disminución de los niveles de importación existentes antes de la devaluación monetaria, es decir, si anterior a la devaluación monetaria un país miembro importaba 100 toneladas de determinada mercancía al mes, y posterior a dicha devaluación empieza a importar 150 toneladas al mes, la aplicación de esta medida no podrá obstaculizar las importaciones de tal forma que empezara a importar 50 toneladas al mes, es decir, una diferencia de menos 50 toneladas comparadas a las 100 que se importaban antes de la devaluación monetaria.

Aquello obedece al reiterado principio de proporcionalidad que debe observarse al momento de imponer y aplicar una medida de salvaguardia, en virtud, que la misma tiene como objetivo corregir esta distorsión de la competitividad, sin que por ningún caso pudiera empeorar o tener el efecto contrario al deseado, en este caso se hablaría nuevamente de una distorsión a la competitividad en contra del país cuya devaluación de la moneda se



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

produjo, de ser así, este último podrá solicitar a la Secretaría General en cualquier momento que revise la situación en torno a las medidas correctivas adoptadas a fin de suprimirlas.

El pronunciamiento de la Secretaría General, entendido como breve y sumario, deberá emitirse en el plazo de un mes contado a partir de la solicitud presentada por el país perjudicado por la devaluación monetaria, no obstante, de no pronunciarse, y de cuya omisión se deriven perjuicios en contra el país perjudicado, este último, adoptará las medidas por el propuestas en principio, debiendo comunicar de este particular a la Secretaría General, la cual en un pronunciamiento posterior resolverá sobre el mantenimiento, modificación o suspensión de las medidas adoptadas.

La comentada norma refiere también a la posibilidad de la cláusula de salvaguardias para aplicarse por el país miembro perjudicado inmediatamente, es decir, como medida con carácter de urgencia.

En este sentido, el país perjudicado que presumiere que existen antecedentes que hagan temer fundadamente que como consecuencia de la devaluación monetaria, se producirán perjuicios inmediatos que resaltan una gravedad para su economía, y fuere necesario la inmediata aplicación de estas medidas, comunicará de esta particular a la Secretaría General; quien tendrá el plazo de siete días continuos para resolver, y de considerar fundada la petición autorizará la aplicación, en todo caso, el pronunciamiento definitivo sobre la alteración producida a los niveles de competitividad determinará el mantenimiento, suspensión o modificación de dichas medidas.

La devaluación monetaria siempre tendrá el efecto inverso del producido en país que la aplica, así el tema en cuestión, en el en caso ecuatoriano resulta aún más pernicioso, en virtud que Ecuador al adoptar al dólar estadounidense como moneda oficial el 9 de enero del año 2000, perdió su soberanía monetaria, razón por la cual, a diferencia de otros países que poseen una moneda propia, Ecuador no puede aplicar una devaluación monetaria con



el fin de que no se va afectada su competitividad frente a otros países en los mercados, por ello, la cláusula de salvaguardia por devaluación monetaria, constituye un instrumento que en cierta forma favorecerá a corregir esta distorsión.

El Ecuador en el año 2015 resolvió adoptar la aplicación de salvaguardias por devaluación monetaria, en virtud de las devaluaciones monetarias realizadas por los países de Colombia y Perú, dicha adopción se dio como respuesta a una necesidad económica de urgencia, no obstante, la Secretaría General se pronunció negando la autorización de aplicación de esta medida.

### **1.5.3 Salvaguardia propiamente dicha aplicada a mercancías específicas.**

Esta clase de salvaguardia a diferencia de las anteriormente mencionadas, tiene como finalidad desalentar el aumento abrupto e imprevisto de las importaciones, sin que estas se hayan originado como una consecuencia directa por una devaluación monetaria, o haya repercutido en el desequilibrio de la balanza de pagos, su objetivo es restringir aquellas importaciones que causan daño o amenazan causar daño a un sector de la específica producción nacional, sin que el aumento de importaciones deba a cualquiera de las causas económicas antes mencionadas.

Por ello su denominación de cláusula de salvaguardia propiamente dicha aplicada a productos específicos, en el sentido, que esta clase de salvaguardia se aplica de manera selectiva para aquellos productos cuyo aumento de importaciones se evidencia y suponen un perjuicio al productor o conjunto de productores de la rama de la producción nacional que fabrican productos similares o que pudieran competir con el producto importado, el cual, se está prefiriendo por el sobre producto nacional.

La determinación de la similitud de un producto con otro, o que pudiera competir directamente con aquel, si bien en un principio de manera lógica concierne al conjunto de características que a través de la semántica describe al mismo, no obstante, por la



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

complejidad del asunto y por la gran variedad de mercancías que existen en el mundo, se utiliza la denominación partida y subpartida arancelaria, de esta manera se puede identificar a las mercancías en forma más técnica y específica en el caso que vaya ser objeto de una salvaguardia específica.

Al respecto, se precisa que existe una clasificación arancelaria mundial de las mercancías que consiste en la asignación de un código a las mismas. Este código, comprende un conjunto de números que sirven para identificar a las mercancías, asignarles un valor arancelario; y si de imponerse a una salvaguardia se tratase, igualmente a través de este código se identifica la mercancía que tendrá el aumento arancelario correspondiente a la importación por concepto de salvaguardia.

Lo dicho se puede graficar a través del siguiente ejemplo:

Todas las mercancías que se comercializan internacionalmente tienen una fracción, partida y subpartida arancelaria, de esta manera:

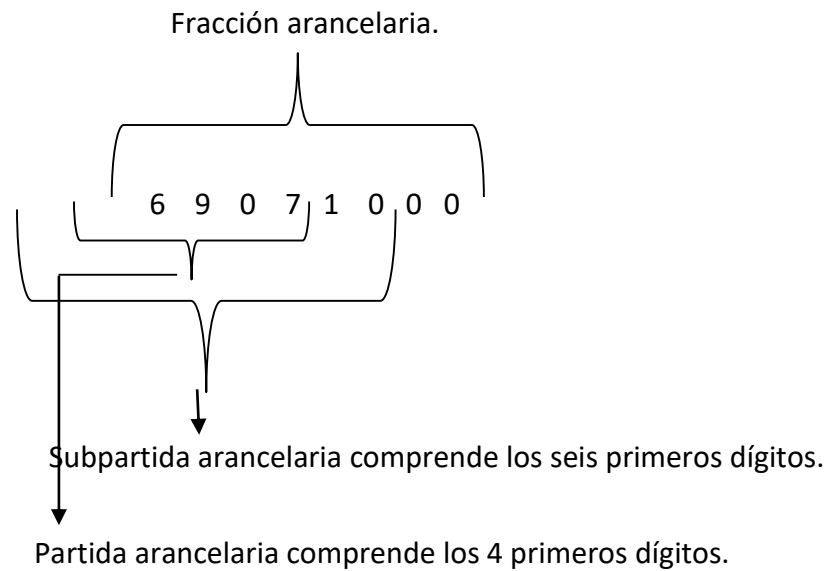
La cerámica plana se identifica con el siguiente código

Cerámica Plana

Código o Fracción Arancelaria: No. 6 9 0 7.1 0.0 0



La fracción arancelaria comprende los 8 dígitos



Se ha tomado como ejemplo a la cerámica plana cuya partida y subpartida arancelaria refiere a su identificación específica a nivel mundial, por lo que ante un posible aumento de importaciones de dicha mercancía que demostrara la necesidad de aplicarse una salvaguardia sobre la misma, que si bien en un principio se la relacionara al conjunto de



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

características derivadas de la misma comparadas con las producidas en el mercado local, la forma técnica es considerar su partida o subpartida arancelaria.

Aclarado los conceptos antes expuestos, la Decisión No. 563 de la CAN, respecto de las salvaguardias aplicables a productos específicos, prescribe:

“Artículo 97.- Cuando ocurran importaciones de productos originarios de la Subregión, en cantidades o en condiciones tales que causen perturbaciones en la producción nacional de productos específicos de un País Miembro, éste podrá aplicar medidas correctivas, no discriminatorias, de carácter provisional, sujetas al posterior pronunciamiento de la Secretaría General.

El País Miembro que aplique las medidas correctivas, en un plazo no mayor de sesenta días, deberá comunicarlas a la Secretaría General y presentar un informe sobre los motivos en que fundamenta su aplicación.

La Secretaría General, dentro de un plazo de sesenta días siguientes a la fecha de recepción del mencionado informe, verificará la perturbación y el origen de las importaciones causantes de la misma y emitirá su pronunciamiento, ya sea para suspender, modificar o autorizar dichas medidas, las que solamente podrán aplicarse a los productos del País Miembro donde se hubiere originado la perturbación. Las medidas correctivas que se apliquen deberán garantizar el acceso de un volumen de comercio no inferior al promedio de los tres últimos años.” (CAN, Decisión No. 563, 2003)

Esta tipo de salvaguardias son las que mayormente utilizan los países andinos miembros para salvaguardar su producción nacional, conviene destacar que estas medidas se pueden imponer unilateralmente por parte de un Estado miembro que se considere perjudicado por el aumento de importaciones, no obstante, ello no significa que la Secretaría General no deba pronunciarse al respecto.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

La aplicación de estas medidas se las realiza de manera no discriminatoria, es decir, si se prevé aplicar una salvaguardia a los productos que tuvieran como origen un determinado país miembro, se impondrá de forma general a todos los países miembros sin que pueda realizarse una especie de selectividad por parte del país que las aplica, en razón que el espíritu de la comentada norma encuentra su fundamento en el principio de Nación Más Favorecida predicado en el ámbito de la OMC, sin embargo, la Secretaría General tiene la potestad para mediante resolución afirmativa, dirigir la medida a uno o un grupo de países miembros cuando lo considerare necesario.

El carácter sustantivo de la norma en cuestión es generalísimo, puesto que los presupuestos que deben presentarse para su aplicación, así como la definición de ciertos conceptos tales como el daño, amenaza de daño, o rama de la producción nacional no se encuentran plenamente reglamentados, contrario a la Decisión No. 452 de la CAN, que define de manera expresa los presupuestos en el ámbito propio de su aplicación.

Existe pues la duda acerca de si para la aplicación de estas medidas de manera complementaria se puede remitir a la Decisión No. 452, sin embargo, aquello resultaría errado, en virtud que dicha resolución prescribe la aplicación de salvaguardias para países no miembros de la Comunidad Andina, así como para países miembros y no miembros de la OMC, en este caso, al tratarse de una clase de salvaguardia intracomunitaria, es decir, para aplicarse entre países miembros de la Comunidad Andina, no podría remitirse a la Decisión No. 452 toda vez que su ámbito de aplicación es diferente.

Por ello se considera correcto observar la reglamentación referente al Acuerdo SG que al respecto prescribe la OMC, considerada como la norma base para la aplicación de salvaguardias en el contexto del comercio internacional, además que los países miembros de la CAN lo son también de la OMC.



En lo que respecta al carácter adjetivo de la norma concerniente a la aplicación de estas medidas, se resalta que existen dos plazos a saber; el país miembro que aplique la medida tendrá un plazo no mayor de 60 días para presentar el respectivo informe y comunicar a la Secretaría General sobre los motivos en que fundamenta de la aplicación de estas medidas, la cual, en el mismo periodo de tiempo contado a partir del día en que fue notificada con el respectivo informe, verificará el daño y el origen de las mercancías que lo han provocado, con el fin emitir la correspondiente resolución ya sea autorizando, modificando u ordenando la supresión de dichas medidas.

La aplicación de esta cláusula de salvaguardia en ningún momento podrá significar una disminución del volumen de las importaciones correspondiente al promedio de los tres últimos años, lo que significa; si en el primer año se obtuvo un promedio de 100 toneladas de importaciones, en el segundo de 90, y en el tercero de 110, el volumen correspondiente al promedio de los tres últimos años será de 100 toneladas.

Por consiguiente, la medida de salvaguardia aplicada no podrá obstaculizar las importaciones restringiendo de tal manera que el volumen de las mismas se reduzca a 70 toneladas, volumen claramente inferior al promedio de los tres últimos años en el caso hipotético referido.

#### **1.6 Salvaguardias Provisionales.**

El carácter provisional de las salvaguardias obedece a un factor preponderante dominado como “crítico”, su aplicación debe ser considerada como una necesidad económica urgente e inmediata, razón por la cual, se ha considerado de manera particular a este tipo de salvaguardias puesto que su adopción en un primer momento no obedece o no necesita de la existencia de una investigación previa por parte de la Autoridad Investigadora (OMC) o la Secretaría General (CAN) según sea el caso, requisito que a diferencia de las salvaguardias definitivas antes analizadas es necesario sea corroborado, por ello, resulta transcendental diferenciar ciertos aspectos con relación a este tipo de medidas.





En el ámbito de la OMC la norma concerniente a salvaguardias provisionales del Acuerdo SG, al respecto prescribe:

“Artículo 6

Medidas de salvaguardia provisionales En circunstancias críticas, en las que cualquier demora entrañaría un perjuicio difícilmente reparable, un Miembro podrá adoptar una medida de salvaguardia provisional en virtud de una determinación preliminar de la existencia de pruebas claras de que el aumento de las importaciones ha causado o amenaza causar un daño grave. La duración de la medida provisional no excederá de 200 días, y durante ese período se cumplirán las prescripciones pertinentes de los artículos 2 a 7 y 12. Las medidas de esa índole deberán adoptar la forma de incrementos de los aranceles, que se reembolsarán con prontitud si en la investigación posterior a que se refiere el párrafo 2 del artículo 4 no se determina que el aumento de las importaciones ha causado o amenazado causar un daño grave a una rama de producción nacional.” (OMC, Acuerdo Sobre Salvaguardias, 1994)

De la comentada norma se resalta que la determinación preliminar de pruebas que determinen la necesidad de imponer estas medidas provisionales, serán de competencia exclusiva de las autoridades del país perjudicado, sin que por ningún motivo las mismas puedan ser corroboradas, al menos no en un inicio como requisito previo para su imposición por parte de la Autoridad Investigadora del Comité de Salvaguardias de la OMC, aquello responde la necesidad de urgencia en que necesitan ser impuestas dichas medidas, en virtud que una eventual intervención de la Autoridad Investigadora llevaría tiempo y en ese lapso pudiera producirse un perjuicio irreparable a la economía del país perjudicado.

Es precisamente durante el plazo de 200 días, tiempo en que se pueden mantener en vigencia estas medidas, la oportunidad para intervenir por parte de la Autoridad Investigadora con el fin de determinar la real existencia del daño o amenaza de daño, no obstante, si en un principio la Autoridad Investigadora no puede corroborar la real



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

existencia de los requisitos que deben observarse para la aplicación de estas medidas, pudiera darse el caso que las mismas sean impuestas y aplicadas por parte del país perjudicado sin que exista verdaderamente un daño o amenaza de daño, sino como un obstáculo al comercio, respondiendo a un interés del todo arbitrario.

Si bien en un inicio la norma prescribe que la adopción de salvaguardias provisionales podrá aplicarse de manera unilateral por parte del país perjudicado, no obstante, se advierte que en el evento de no llegar a verificarse la existencia de dichos requisitos, el monto recaudado por concepto de estas medidas provisionales deberá devolverse a los sujetos que hayan incurrido en su pago, considerando esta devolución como una exigencia ante la ausencia de los requisitos; y que por consiguiente, no pudieron haber servido de fundamento para la aplicación de salvaguardias provisionales en virtud de nunca haber existido y por la cual, el pago tampoco debería haberse realizado nunca.

Durante el plazo por el cual pueden mantenerse vigentes estas medidas, se realizarán todos los aspectos concernientes a investigaciones y notificaciones al Comité de Salvaguardias, y una vez determinada la real existencia del daño o amenaza de daño se autorizará la su aplicación, sin embargo, una vez emitida la autorización correspondiente, estas medidas pierden el carácter de provisionalidad y se convierten en salvaguardias definitivas, pues la consideración de provisionalidad es exclusiva para su duración de 200 días.

Esta clase de medidas no podrán ser aplicadas en forma de cuotas, es decir, como un límite que restringe el volumen de las importaciones, su imposición y aplicación se lo hará mediante el aumento de los aranceles a la importación, en virtud que las salvaguardias por cuotas resultan más restrictivas que las salvaguardias que se traducen en un aumento del arancel, además que la aplicación de salvaguardias por cuotas no están autorizadas por la OMC.



En lo que respecta a la aplicación de salvaguardias provisionales en el ámbito de la CAN, la Decisión No. 452 prescribe:

“Sección VI

Medidas de Salvaguardia Provisionales

Artículo 33.- A petición de parte interesada, al momento de solicitar la investigación y, siempre que concurren circunstancias críticas, en las que cualquier demora entrañaría un perjuicio difícilmente reparable, la Comunidad Andina podrá adoptar una medida de salvaguardia provisional en virtud a una determinación preliminar de la existencia de indicios de que el aumento de las importaciones ha causado o amenaza causar un daño grave.

Artículo 34.- Siempre y cuando se presenten las circunstancias descritas en el artículo anterior, la Secretaría General resolverá sobre la adopción de medidas de salvaguardia provisional en la misma Resolución mediante la cual disponga la apertura de la investigación.

Artículo 35.- La medida de salvaguardia provisional estará vigente hasta que la Secretaría General emita el pronunciamiento definitivo; no pudiendo exceder de los seis meses. Durante este período se continuará la investigación de conformidad con lo previsto en esta Decisión.

Artículo 36.- La medida de salvaguardia provisional tendrá carácter arancelario debiendo los importadores constituir una garantía para afianzar su pago. Si finalizada la investigación no se adopta una medida de salvaguardia definitiva, los Países Miembros deberán liberar la garantía de manera inmediata.

Artículo 37.- En caso de adoptarse una medida de salvaguardia provisional, la Secretaría General coordinará consultas con los países exportadores que tengan



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

interés sustancial sobre el producto de que se trate, con base en un informe sobre la determinación preliminar, a efectos de presentarles las constataciones sobre la existencia de daño grave o amenaza de daño grave, e intercambiar opiniones sobre la medida.” (CAN, Decisión No. 452, 1999)

La aplicación de salvaguardias provisionales en el ámbito de la CAN tiene bastante similitud a la aplicación de dichas medidas en el ámbito de la OMC, en lo relativo a que su aplicación obedece a factores o circunstancias “críticas”, lo que se entiende de manera generalísima, puesto que no prescribe bajo que indicadores económicos o prepuestos de se debe determinar la magnitud del daño o amenaza de daño para que sea entendido como crítico, no obstante la norma refiere a la situación que puede causar el aumento de importaciones y lo denomina como irreparable; por consiguiente, cualquier daño o amenaza de daño que pudiera dar a presumir tener ese efecto será entendido como crítico.

En lo que respecta a su duración no podrá exceder de 180 días plazo, periodo durante el cual se podrá mantener en vigencia dichas medidas, y en el que se realizarán las investigaciones correspondientes, que de no verificarse la real existencia del daño o amenaza de daño, además de la suspensión de dichas medidas, la norma prevé que los valores recaudados por concepto de salvaguardias por el país supuestamente perjudicado sean devueltos a las personas que realizaron el pago.

Para ello los importadores deben constituir una fianza, esta denominación se debe al hecho que no se le considera una obligación como tal, en virtud que de no existir una investigación realizada por la Secretaría General que amerite o determine necesario y procedente, en el sentido legal, la aplicación de salvaguardias provisionales, consiguientemente no habría lugar al pago, considerado como una obligación legal que debe ser satisfecha, pues de verificarse que no existió daño o amenaza de daño, lógicamente nunca debió ser aplicada la salvaguardia; y consecuentemente, tampoco debió haberse realizado el pago por parte del importador.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

A diferencia de la regulación de las salvaguardias provisionales en el ámbito de la OMC, en el contexto de la CAN se prevé el intercambio de opiniones con el país exportador u originario del producto que ha causado daño en razón del aumento de importaciones y que tuviera un interés sustancial del tema en cuestión, además de comprometerse a remitir los debidos informes de investigación en que los que se pudiera respaldar la real existencia de los requisitos para la aplicación de estas medidas.



## CAPITULO II

### NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SALVAGUARDIAS

#### **2.1 El Arancel; consideraciones generales.**

De manera general se concibe al arancel como una carga o gravamen que se cobra por parte del Estado cuando una mercancía es importada o exportada, su denominación difiere conforme la legislación que lo regula así como la corriente doctrinaria, de tal manera que en algunos casos se les denomina impuestos aduaneros, en otros, derechos de aduana y también gravámenes a la importación.

Independientemente de la denominación que se le dé al arancel, de manera errada en la actualidad se tiende a generalizar que su finalidad primordial es la de generar ingresos para el Estado, asimilando de esta manera la finalidad del arancel con el concepto de tributo entendido este como un medio para recaudar ingresos a las arcas del Estado, no obstante, si se analizara desde el punto de vista histórico el arancel aparece como una medida económica, proteccionista y restrictiva del comercio que utilizaron los Estados en momentos dados de la economía con el fin de proteger sus industrias del producto extranjero, sobre todo en lo concerniente a las operaciones de importación; y aunque, por una parte es innegable que el arancel genere ingresos para el Estado, esta no comprende su finalidad única o primordial.

Por ello, la finalidad del arancel va mucho más allá que la de solamente procurar ingresos para el Estado, pues también tiene como misión la de dinamizar la economía, en virtud de que es un instrumento de política económica, comercial, protectora, del cual se vale un Estado, en este sentido Reaño señala:

”Con el arancel de aduanas, conjuntamente con la aplicación de otros instrumentos de política económica, un país puede dirigir su política comercial hacia una menor o mayor apertura del comercio exterior con el consiguiente beneficio para la economía de dicho país” (Reaño, 2010, p. 259)



Por consiguiente, el arancel al ser instrumento de política comercial, al tener la finalidad de dinamizar la economía, de proteger la industria nacional, etc.; dependiendo del momento económico y de la necesidad del Estado, este puede precisar los niveles arancelarios como mecanismo para promover o limitar las importaciones, concluyendo de esta manera que la finalidad del arancel como medio para generar ingresos para el Estado no es la única. Al respecto, se dice que el arancel cumple una triple finalidad, siendo estas:

- “a. Obtener ingresos para el Estado
- b. Proteger a la industria nacional,
- c. Promover a la industria nacional.” (Reaño, 2010, pp. 259,260,261)

**a. Obtener ingresos para el Estado.-** En virtud que el arancel constituye un ingreso al tesoro público del Estado, de tal manera que dicho ingreso se destinará a atender las necesidades y objetivos específicos de cualquier país en miras de lograr su fines.

**b. Proteger a la industria nacional.-** El Estado en virtud de su poder de imperio impone un mayor recargo arancelario a determinadas mercancías cuya importación se desea desalentar, limitar, restringir, con el objetivo de que el producto nacional pueda competir, entendiéndose que el arancel se torna en un instrumento de protección a la industria nacional.

**c. Promover la industria nacional.-** Por cuanto el arancel puede fijarse en valores menores o mayores dependiendo del tipo de la mercancía importada, de esta manera si la mercancía importada comprende necesariamente en los procesos de producción y el desarrollo de industria nacional, su recargo arancelario será menor comparado con el recargo arancelario fijado para aquellas mercenarias que tienen como destino el consumo.

Estas finalidades del arancel denotan su característica extrafiscal, que a pesar de generar ingresos para el Estado se ha demostrado que tiene otras importantes funciones para la política económica de los países, razón por la cual, debería entenderse que su finalidad va más allá de una recaudación de ingresos, sus funciones denotan su importancia para la



política económica de los gobiernos que son esgrimidas en favor del sector productivo y comercial, así como en el desarrollo, fomento y protección de la industria nacional.

Héctor Villegas refiriéndose al Arancel señala..."Por otra parte, cabe tener muy especialmente en cuenta la finalidad predominante extrafiscal de este impuesto. Conforme a tal finalidad, las tarifas pueden ser fijadas circunstancias originadas en objetivos de política económica, tales como protección a la industria nacional, incentivos a la inversión extranjera, lucha contra prácticas monopólicas y contra el dumping internacional" (Villegas, 2010, p. 262)

Resulta complicado pensar que el arancel cumpla tan solo con la finalidad recaudatoria en la política económica de un Estado, pues lo correcto es que arancel cumpla con al menos dos o más de sus finalidades, sin embargo, esto sucede en el caso ecuatoriano que conforme el COPCI los denomina derechos arancelarios, y es una especie de tributo dentro de la clasificación; tributos al comercio exterior, es así que el art. 108 del COPCI prescribe:

"Art. 108.- Tributos al Comercio Exterior.- Los tributos al comercio exterior son:

- a. Los derechos arancelarios;
- b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y,
- c. Las tasas por servicios aduaneros". (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

En relación al citado artículo, se resalta que los derechos arancelarios son aquellos que en la doctrina se les denomina como derechos de aduana, que es el impuesto causado a la importación o a la exportación, aunque en este sentido Lascano sostiene: "los impuestos a la exportación comienzan a considerarse dentro de ciertos acuerdos comerciales preferenciales no como medidas arancelarias, sino como típicos impuestos internos, en la medida que gravan la mercancía antes de salir del territorio aduanero, aun cuando la causa





del gravamen sea precisamente dicha salida” (Lascano, 2006, p. 71), a su vez, para que un derecho arancelario sea considerado como tal es necesario que el mismo se haya arancelizado, es decir, la mercancía objeto de importación adquiere una tarifa adicional sobre el valor de su costo en el que subsumen dichos derechos arancelizados.

La arancelización puede darse a través de la imposición de un Arancel ad valorem, arancel específico o arancel mixto.

**Arancel ad Valorem.-** Es aquel arancel impuesto en términos de porcentaje con relación y sobre el valor de la mercancía. Por citar un ejemplo; se impone un 7% de arancel sobre el valor de una mercancía, lo que representa que el arancel de importación es del 7% con relación al valor de la mercancía.

**Arancel Específico.-** Se entiende por este arancel, aquel que por las condiciones o naturaleza de la mercancía se impone tomando en consideración criterios como peso, volumen, medida, grado alcoholímetro, etc. Ejemplo, \$150 Dólares Americanos por tonelada métrica de la mercancía importada.

**Arancel Mixto.-** Este arancel resulta de la combinación de un arancel específico y uno ad valorem.

Se entendería de manera lógica, conforme nuestra legislación que los derechos arancelarios se conciben como tales en virtud de su arancelización; consiguientemente, el COPCI los califica como una especie de tributo al comercio exterior, lo que resalta, el hecho que son netamente fiscales y queda de manera expresa por mandato legal señalados los que considera como tributos al comercio exterior, es decir, que se reconoce su característica fiscal, sin embargo, la misma norma antes referida (art. 108) en su parte final prescribe:

“Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código, y por



lo tanto no se registrarán por los principios del Derecho Tributario.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

Si los recargos arancelarios no podrán ser considerados como tributos entonces no hablaríamos de un recargo arancelario, sino de un recargo no arancelario, a pesar de aquello, el COPCI prescribe:

“Art. 78.- Medidas no arancelarias.- El Comité de Comercio Exterior podrá establecer medidas de regulación no arancelaria, a la importación y exportación de mercancías, en los siguientes casos:

e. Cuando se requiera imponer medidas de respuesta a las restricciones a exportaciones ecuatorianas, aplicadas unilateral e injustificadamente por otros países, de conformidad con las normas y procedimientos previstos en los respectivos acuerdos comerciales internacionales y las disposiciones que establezca el órgano rector en materia de comercio exterior;

f. Cuando se requieran aplicar medidas de modo temporal para corregir desequilibrios en la balanza de pagos;

Art. 79.- Además de los casos previstos, se podrán establecer medidas de regulación y restricción no arancelarias a la exportación en los siguientes casos:

a. Para evitar escasez de productos alimenticios o de otros productos esenciales para el país, así como para controlar el ajuste de precios de este tipo de productos;

b. Para asegurar el abastecimiento de materias primas a los productores nacionales, en ejecución de un plan gubernamental de desarrollo industrial...” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 31-32)

Las finalidades contempladas para la imposición de medidas no arancelarias de las comentadas normas no se logra sino a través de medidas de defensa comercial, sin



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

embargo, se conoce que la imposición de medidas de defensa comercial tales como; derechos compensatorios, derechos antidumping, y medidas de salvaguardia, se logra a través de la arancelización, es decir, traducéndose en una tarifa arancelaria, concretamente en un recargo arancelario, por lo que no podría negarse su carácter arancelario y calificarlas como medidas no arancelarias que aunque no se regula de manera expresa, el COPCI da a entender aquello en razón de las finalidades prescritas en los artículos en cuestión, por lo que se aprecia una evidente contradicción, en razón que el COPCI no hace distinción alguna y simplemente se limita a privar de la naturaleza fiscal a los recargos arancelarios y demás gravámenes que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial sin ningún argumento válido al respecto.

Empero como se ha señalado anteriormente, un arancel de aduana (tributo), no tiene como finalidad única el recaudar ingresos, sino también una finalidad económica conforme la política comercial de un país, entonces si encontramos clara esta finalidad en una medida de defensa comercial así como en un tributo al comercio exterior, como lo son los derechos arancelarios, es errado que el COPCI prive del reconocimiento fiscal a las medidas de defensa comercial.

Por tal virtud, resulta totalmente contradictorio que por una parte el COPCI prescriba que son tributos al comercio exterior los derechos arancelarios y reconozca su característica fiscal, y por otra, que en la parte final de su misma norma prive de naturaleza fiscal a los recargos arancelarios y demás gravámenes que se apliquen como medidas de defensa comercial, teniendo como base, que cumplen una función similar; protectora o comercial.

Si bien la normativa anterior al COPCI (Ley de Comercio Exterior) no reconocía la naturaleza fiscal de los recargos arancelarios tales como medidas de defensa comercial, tampoco la negaba de manera expresa como sucede actualmente en el COPCI, manifestando una clara contradicción dentro su normativa legal.



## 2.2 Tributos Al Comercio Exterior.

Se entiende que los gravámenes al comercio exterior comprenden limitaciones, restricciones de diversa naturaleza y desde la época del Acuerdo del GATT (1947), se ha buscado a través de varios mecanismos reducir tales barreras comerciales en razón de la creciente discriminación comercial que existe entre los países desde época antiguas, sin embargo, a pesar de la antigüedad de este instrumento fiscal o de protección, ni la normativa, ni la doctrina, han procurado precisar una definición clara sobre los derechos de aduana, y en gran parte se debe a que cuando se concibió al Derecho Tributario como una disciplina científica, la mayoría de normativas centraron su objetivo en definir al tributo dentro su propio ámbito interno, no obstante, cuando se habla de derechos de aduana se tiende a de manera lógica relacionar su concepto con el exterior.

La denominación tributos al Comercio Exterior es propia de la legislación ecuatoriana, en razón, que su regulación varia conforme la legislación de cada Estado. De manera general se entiende que estos recargos arancelarios se enmarcan bajo la denominación “gravámenes al comercio exterior” , y hace referencia a todas las cargas de cualquier naturaleza que soportan tanto actos de importación como de exportación entre los diferentes Estados y sus respectivos territorios aduaneros, no así el caso ecuatoriano que por excepción conforme el COPCI, regula en su normativa de manera separada a lo que denomina como; Tributos al comercio exterior reconociendo su naturaleza fiscal, por un lado; y por otro, Medidas de defensa comercial privándoles de naturaleza fiscal con un argumento bastante insuficiente y desactualizado.

De esta manera, la legislación ecuatoriana considera como tributos al comercio exterior a los derechos arancelarios, a los impuestos previstos en leyes orgánicas y ordinarias, así como las tasas por servicios aduaneros.



### **2.2.1 La determinación errada de la fiscalidad como única característica de los tributos al comercio exterior.**

De manera general se define al tributo como aquella prestación cobrada por el Estado con el fin solventar el gasto público y lograr sus fines específicos, el autor Valdés Costa señala:

“Los tributos son prestaciones creadas para cubrir el gasto público” (Valdés Costa , 1970, p. 214).

Concepto que resalta el carácter fiscal que tienen los tributos y que denota una de sus finalidades, pero al contrario como lo sostiene la mayoría de concepciones clásicas esta no es la única finalidad del tributo y mucho menos constituye la única finalidad de los tributos al comercio exterior.

Giuliani Fonrouge, en este sentido manifiesta:

“Tampoco cabe establecer, como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas, como sostenía la vieja doctrina, -agrega- Desde luego el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros...etc” (Giuliani Fonrouge, 2001, p. 264)

Si bien los tributos al comercio exterior poseen una naturaleza fiscal también asumen una finalidad económica dentro de la política comercial de cada Estado, centrándose esta función en la protección a la industria nacional, promoviendo la industria nacional, dinamizando la economía, etc.; por tanto, constituyen un eficaz instrumento de política comercial que encauza y dinamiza la economía, razón por la cual, considerar al tributo como toda aquella prestación con única naturaleza fiscal hoy en día se considera una concepción insuficiente, pero este ha sido el único argumento de la legislación ecuatoriana para calificar como tal a los que considera como tributos al comercio exterior, pues enfatiza su reconocimiento tributario en su finalidad fiscal, es así que el art. 108 del COPCI prescribe:



“Art. 108.- Tributos al Comercio Exterior.- Los tributos al comercio exterior son

- a. Los derechos arancelarios;
- b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y,
- c. Las tasas por servicios aduaneros”. (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

Por su parte, otras legislaciones consideran y resaltan a su vez las otras finalidades de los tributos al comercio exterior, consiguientemente; con el fin de reforzar el argumento ahora manifestado es necesario indagar en el ámbito del derecho comparado, de esta manera:

**El Estatuto Aduanero de Colombia** define los derechos de aduana como:

*“Todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se fije o se tase respecta a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieran relación con la misma”*

**En Europa, el Código Aduanero Comunitario –CAC-** (Normativa aplicable a todos los países de la Unión Europea) en su art. 4 que para efectos del mismo Código se debe entender por derechos de importación:

*“Los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías; y los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas”*



**La Ley General de Aduanas de Bolivia**, en su normativa, define los tributos aduaneros como:

*“Los gravámenes e impuestos internos que gravan a las importaciones o exportaciones de mercancías”*

**El Código Aduanero Argentino**, en su art. 653, prescribe:

*“El derecho de importación grava la importación para su consumo”,* adicionalmente indica; *“las importaciones para consumo pueden ser gravadas por un impuesto de equiparación de precios (art.673 y ss.), derechos antidumping (art. 687 y ss.) y derechos compensatorios (art. 697 y ss.)”*

De las normativas antes citadas podemos resaltar la normativa Argentina, que de manera técnica define los derechos aduaneros además de otras especies de gravámenes aduaneros, a los cuales, reconoce su naturaleza fiscal como lo son los derechos antidumping y derechos compensatorios.

De igual manera, podríamos citar la normativa colombiana, el Código Comunitario Europeo que regula la normativa aplicable en todos los países que forman parte de la Unión Europea, en razón, que dichos cuerpos normativos reconocen la naturaleza fiscal a más de los tributos aduaneros, a otros recargos arancelarios como lo son las medidas de defensa comercial, lo que es totalmente lógico, porque se encuentran cumpliendo otras de las finalidades de los tributos al comercio exterior como son la protección de la industria nacional, dinamizar la economía, fomentar la industria nacional, fortalecer los mercados internos, etc.,

No obstante, en el caso ecuatoriano, los tributos al comercio exterior se diferencian rotundamente de las medidas de defensa comercial, o cualquier otro gravamen, teniendo como único argumento la naturaleza fiscal que poseen los primeros y que se diferencia de la naturaleza económica o protectora de los segundos.



Al respecto el COPCI en su art. 89 prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas”. (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 89)

A pesar que el Código Tributario del Ecuador en su art. 6 prescribe:

“Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.” (Código Tributario, 2005, p. 2)

El Código Tributario Ecuatoriano al definir los fines del tributo no toma en consideración la sola finalidad recaudatoria que este posee, pues como se puede apreciar los fines del tributo son también extrafiscales, Pardo Carrero al respecto señala:

“Una de las características de los tributos aduaneros es específicamente, en el caso de los derechos aduaneros, estos cumplen con el principio de protección arancelaria...” (Pardo, 2009, p. 35)

No es conveniente pues colegir a la fiscalidad como única finalidad de los tributos al comercio exterior, estos tributos tienen una finalidad también extrafiscal, sin que esto menoscabe su finalidad fiscal o recaudatoria como sucede generalmente por citar un ejemplo con el impuesto a la renta; lo cual también es inexacto, por cuanto un tributo





siempre influye de manera directa o indirecta en la estructura económica de un Estado, concluyendo de esta manera, que en los tributos al comercio exterior encontramos una finalidad bifronte, recaudatoria por una parte; y económica por otra, pensamiento que en la actualidad termina siendo reconocido por la mayor parte de la doctrina y positivizado en legislaciones como las anteriormente citadas.

Por ello considerar a la fiscalidad como característica única de los tributos al comercio exterior es errado, inclusive en ciertos tributos internos encontramos que la fiscalidad no es su principal o única finalidad, como por ejemplo; el impuesto a la fundas plásticas que empezó a regir el 4 de mayo del presente año, pese a que el SRI proyecta que se recaudarán alrededor de 6 millones de dólares en este año por concepto de este tributo, este también tienen una finalidad ambiental, considerada consecuentemente como extrafiscal, que consiste en desincentivar el uso de fundas plásticas, de igual manera sucede con los impuestos a la contaminación vehicular, en donde no encontramos una única finalidad fiscal o recaudatoria.

En virtud de aquello se puede precisar que la normativa ecuatoriana al definir, que los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza no podrán ser considerados como tributos, constituye una afirmación que se encuentra totalmente fuera de lugar, pues como se ha manifestado la finalidad del tributo no es solo fiscal, sino también es extrafiscal, además que por paradójico que parezca los valores recaudados por concepto de gravámenes o medidas de defensa comercial ingresarán al tesoro público del país, consiguientemente se materializa su cualidad fiscal, aunque en principio no pareciera establecerse con ese fin.

### **2.2.2 La finalidad bifronte de los tributos al comercio exterior.**

A pesar que en la actualidad varios autores coinciden en materia económica, tributaria – aduanera, así como varios países han reconocido y positivizado en sus legislaciones a los tributos aduaneros tomando en consideración su doble finalidad, hay quienes todavía



definen a los mismos como algo autónomo e independiente, que solamente aportan recursos para el país y que esta condición es única para definirlos como tales y resaltar su carácter tributario.

Empero que la recaudación constituye un objetivo de vital importancia, lo que es innegable, no obstante, está fuera de discusión que los tributos en relación con la política tributaria y comercial de los países, también constituye uno de los mecanismos que utiliza la política económica para lograr los fines fijados por los Estados.

Al respecto, German Pardo expresa:

“Autores clásicos del derecho tributario como Hensel, Griozitti y Gianinni reconocen que los derechos aduaneros pueden ser puramente fiscales o solamente protectores o bien reunir ambos caracteres, -agrega- De hecho, ni en todos los tiempos ni en todos los lugares estos tributos se han establecido con una sola finalidad, pudiéndose afirmar que dentro de un mismo país los tributos aduaneros pueden estar cumpliendo funciones diferentes, de índoles fiscal y extrafiscal (económica, de política comercial, de incentivos o protección a un sector de la producción.) (Pardo, 2009, p. 144)

El profesor Morselli en su obra “Compendio de Ciencias de las Finanzas” señala:

“La función fundamental de los derechos aduaneros, -que él denomina tarifas a la importación- es la de las tarifas aplicadas para fines fiscales y tarifas para fines protectores... -agrega- Las primeras se eligen de modo que proporcionen dinero al fisco, por su parte las tarifas protectoras se utilizan precisamente para impedir el ingreso de productos extranjeros” (Morselli, 1947, p. 145)

Los autores anteriormente citados coinciden en la finalidad bifronte de los tributos al comercio exterior, por tanto, como se ha reiterado en varias ocasiones dichos tributos comprenden una finalidad bifronte; recaudadora y económica (protectora):



**La finalidad Recaudadora** de los tributos al comercio exterior constituye el objetivo recaudatorio fiscal con la finalidad de generar ingresos que pasaran a forma parte del tesoro público del Estado, el mismo que de acuerdo a sus necesidades y divergencias lo destinará con el fin lograr sus fines específicos.

No así; y aunque resulte difícil de imaginarlo hay quienes sostienen que existe una dificultad al considerar que los derechos de aduana o tributos al comercio exterior, comprendan como entrada de un presupuesto, en virtud, que conceptualizan que estos ingresos generados a partir de los tributos al comercio exterior obedecen a circunstancias macro-económicas del comercio a exterior a nivel mundial, lo que en un principio se podría apreciar con una considerable lógica, en razón, que los tributos al comercio exterior han estado siempre variando conforme la época y momentos propios de la economía en la historia de la relaciones comerciales entre los países, dependiendo además del respectivo grado de desarrollo de los Estados, en este sentido, en su obra “Los sistemas fiscales” Pierre Beltrame sostiene:

“los ingresos fiscales de los países pobres están esencialmente establecidos sobre su propia miseria. La dependencia de un país con respecto al exterior es tanto mayor cuanto menos desarrollado se encuentra” (Beltrame, 1997, pp. 31-32)

Lo que de manera simple se traduce en que dependiendo de la fiscalidad exterior, pudiendo ser esta en un mayor o menor grado, será indiciaria a su vez de cuan desarrollado se encuentra un Estado, no obstante, independientemente del grado de desarrollo de una nación pudiendo ser este una potencia del primer mundo o en vías de desarrollo, su ingreso por concepto de tributos al comercio exterior en un mayor o menor grado es indiferente, lo que en definitiva significa que no por ello deja de percibir este ingreso, dando a comprender que a su vez los tributos al comercio exterior no han perdido su carácter recaudatorio, pues alto o bajo el ingreso pasará a formar parte de las arcas públicas del Estado, por tanto, su naturaleza fiscal es totalmente indiscutible.



**En cuanto a su Finalidad Económica** de igual manera se ha demostrado que otra de las funciones del ser de los tributos al comercio exterior es la de instrumento de política comercial, que a su vez se ve reflejada en la protección de la industria nacional, en el fomento de la producción interna, dinamización de la economía, entre otras finalidades, por tanto, un gravamen o arancel establecido con este fin goza o debería gozar de una cualidad tributaria y no ser regulado de manera diferente, peor aun privándole de naturaleza fiscal como sucede en el caso puntual de la normativa ecuatoriana.

En este contexto, el autor Héctor Villegas sostiene:

“El tributo puede perseguir fines extrafiscales o sea, ajenos a la obtención de ingresos como los tributos aduaneros protectores...etc., -agrega- pero este objetivo extrafiscal es adicional, aun siendo la motivación prevaleciente de alguna medida tributaria” (Villegas, 2010, p. 150)

A decir de Villegas, el objetivo extrafiscal de los tributos al comercio exterior es adicional al recaudatorio, lo que resalta nuevamente su finalidad bifronte, en virtud de su finalidad como instrumentos de política comercial, es así que de manera general los Estados en tiempos de recesión económica tienden a aumentar las medidas proteccionistas, mientras que en los periodos de auge o crecimiento económico se produce el efecto contrario, es decir, existe una tendencia a la liberación, concepción que resalta nuevamente el carácter económico y extrafiscal de los tributos al comercio exterior.

Al respecto, las Corte constitucional de Colombia se ha pronunciado con relación a la finalidad extrafiscal de los tributos mediante sentencia:

*“Los autores coinciden en destacar el doble carácter o función de estos impuestos: fiscal (instrumento de recaudo público) y económico (instrumento de desarrollo y estabilidad económica). Estos dos elementos van unidos y dependiendo de la época histórica uno ha prevalecido ha prevalecido sobre el otro. Por el aspecto fiscal el impuesto de aduanas provee ingresos fiscales al Estado y obra en su exclusivo*



*beneficio. Por el aspecto económico, el impuesto de aduanas, no se utiliza como fuente de exacción fiscal sino como instrumento de política orientada a favorecer la producción nacional...” (Corte Constitucional de Colombia, 1992, pp. Sentencia C-510)*

En definitiva, considerar que si un gravamen arancelario tiene una finalidad protectora; consecuentemente, no podría ser definido como un tributo bajo la concepción equivocada que el tributo tiene una finalidad única que es la fiscalidad, es una consideración hoy en día totalmente descartada y equívoca, porque la función proteccionista entendida esta como una finalidad ligada a la economía, materializa esa función extrafiscal que tanto se ha enfatizado y expuesto en líneas anteriores.

Muestra de aquello el Autor Horacio Alais, en su obra, “Los Impuestos Aduaneros Argentinos”, expone:

“Conforme el art. 687 del Código Aduanero, se establece que la importación para consumo de mercadería en condiciones de dumping podrá ser gravada por la autoridad de aplicación con un derecho antidumping, -agrega- A la vez se aclara que este tributo se ha de aplicar cuando exista dumping” (Alais, 2003, p. 228)

De lo citado anteriormente podemos llegar a la conclusión que la República de Argentina hace bien en reconocer como un tributo a los derechos antidumping, conocido como una medida de defensa comercial en virtud de su carácter extrafiscal, pero en el caso ecuatoriano la cuestión resulta totalmente diferente y a la vez desacertada, se niega la cualidad tributaria a las medidas de defensa comercial bajo el solo argumento que su finalidad es protectora y no fiscal, sabiendo aun que los tributos al comercio exterior tienen finalidad fiscal, como extrafiscal, y la sola consideración del primero no le priva o no le debería privar de su cualidad tributaria como fatídicamente se produce en el caso ecuatoriano.



### 2.3 Medidas de Defensa Comercial.

Con la creación del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles en español – precursor de la OMC según los expertos- y posterior constitución de la Organización Mundial de Comercio (OMC) en el año de 1995, se establecieron disposiciones multilaterales comunes para los Estados miembros en lo que respecta al tráfico internacional de mercaderías, no solo en el marco de la regulación interna de cada país, sino de manera conjunta entre los países, con el fin de no producir alteración alguna en los mercados internacionales, evitando una distorsión en los mercados que por el tema de prácticas desleales, competencia desleal, se producen suceden hasta hoy en día.

Matías Herdegen, en su obra “Derecho Económico Internacional”, señala:

“El GATT descansa en principios de prohibición de la discriminación, nación más favorecida, reciprocidad en los compromisos, reducción de los aranceles y prohibición de los obstáculos no arancelarios al comercio” (Herdegen, 2005, p. 170)

A pesar que uno de los mecanismos con que se intentó liberalizar el comercio internacional, fue la disminución de los aranceles, (acuerdos del GATT de 1947), lo que en un inicio comprende que los países miembros no pueden aumentar las tasas de manera desmedida, es decir, superior a un porcentaje máximo ya establecido de manera previa (arancel consolidado), la OMC admite que sus integrantes en casos muy puntuales puedan hacer omisión de esos compromisos, en razón, que por conductas de competencia desleal por parte de exportadores, autoridades estatales, o por razones de urgencia económica, ello sea necesario y tengan la necesidad de implantar mecanismos denominados de manera general como medidas de defensa comercial.

En términos generales las medidas de defensa comercial constituyen mecanismos de protección a la industria nacional que aplica un Estado cuando considera que existe un daño o amenaza de daño grave a su producción nacional por parte de un producto extranjero, empero como se ha manifestado, una medida de defensa comercial no puede ser



implementada de manera unilateral, pues su aplicación comprende una serie de requisitos y observaciones; acuerdos preestablecidos en las rondas del GATT y por la OMC, así como la real valoración de conductas desleales que amenazan o producen efectos dañinos en la producción interna de un país.

Por tanto, una medida de defensa comercial se orienta a la protección de la industria nacional pudiendo ser aplicada una vez que ha reunido los requisitos propios de su naturaleza y observado las exigencias prescritas en los convenios internacionales respectivos, en este orden, es preciso indicar que las medidas de defensa comercial aceptadas como una excepción a la referida disminución de los aranceles son tres: Las medidas antidumping, los derechos compensatorios y las salvaguardias.

En relación al caso ecuatoriano, este no dista mucho de la realidad, por cuanto, estas medidas de defensa comercial resultan necesarias en un momento dado como respuesta a las necesidades económicas propias del Estado, en virtud de lo cual, el ordenamiento jurídico ecuatoriano las ha consagrado en su legislación (COPCI), pero con la significativa particularidad que a estas medidas de defensa comercial se les priva de su carácter tributario como se ha señalado en líneas anteriores.

Al respecto; el COPCI, en su título III, capítulo I, prescribe:

“Art. 88.- Defensa comercial.- El Estado impulsará la transparencia y eficiencia en los mercados internacionales y fomentará la igualdad de condiciones y oportunidades, para lo cual, de conformidad con lo establecido en esta normativa, así como en los instrumentos internacionales respectivos, adoptará medidas comerciales apropiadas para:

a. Prevenir o remediar el daño o amenaza de daño a la producción nacional, derivado de prácticas desleales de dumping y subvenciones;



- b. Restringir o regular las importaciones que aumenten significativamente, y que se realicen en condiciones tales que causen o amenazan causar un daño grave, a los productores nacionales de productos similares o directamente competidores;
- c. Responder a medidas comerciales, administrativas, monetarias o financieras adoptadas por un tercer país, que afecten los derechos e intereses comerciales del Estado ecuatoriano, siempre que puedan ser consideradas incompatibles o injustificadas a la luz de los acuerdos internacionales, o anulen o menoscaben ventajas derivadas de un acuerdo comercial internacional;
- d. Restringir las importaciones o exportaciones de productos por necesidades económicas sociales de abastecimiento local, estabilidad de precios internos, o de protección a la producción nacional y a los consumidores nacionales;
- e. Restringir las importaciones de productos para proteger la balanza de pagos; y,
- f. Contrarrestar cualquier afectación negativa a la producción nacional conforme a lo previsto en los convenios internacionales debidamente ratificados por Ecuador.”  
(Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 33 - 34)

Como se puede apreciar las razones por las cuales el Ecuador a través del organismo rector en política comercial (COMEX) puede adoptar una medida de defensa comercial, son de naturaleza íntimamente ligadas a la protección de la economía interna, protección de la industria nacional, fomento de la industria nacional, protección por desequilibrio en la balanza de pagos, entre otras, lo que resalta el carácter extrafiscal de las medidas de defensa comercial, y lo que diferencia al Estado Ecuatoriano de entre varios países que han reconocido la naturaleza tributaria de estas medidas de protección.

El COPCI, en su art 89 prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello





pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)

Como se ha reiterado en varias ocasiones, es un error que estos gravámenes o recargos denominados como proteccionistas no se hayan reconocido como tributos en el caso ecuatoriano, pese a estar cumpliendo las finalidades propias de un tributo, que no es solo la recaudatoria o fiscal como se demostró anteriormente, con esto no se quiere incidir o dar a entender de manera errada que estos tributos sean típicos aranceles, pues su imposición y aplicación comprende una serie de requisitos y cumplimiento de normas tanto de carácter nacional, como internacional.

La profesora García Frías de la Universidad de Salamanca (España), en su obra “Análisis Jurídico de la Financiación Territorial Mediante Recargos”, denomina a las medidas de defensa comercial como “recargos impositivos” o “sobreimpuestos”, con el fin de resaltar su carácter tributario además de proteccionista, en este contexto señala:

“Son impuestos establecidos por un ente público con potestad tributaria normativa, cuya principal característica es la de recaer sobre otro impuesto preexistente, y por tanto grava un hecho imponible que ya estaba gravado, de ahí que en ocasiones se hable de sobreimpuesto, impuesto parasito o impuesto adicional... –agrega- Estos recargos tienen la naturaleza de impuestos, puesto que cumplen con todas las características definitorias de los mismos” (García Frías , 1992, p. 49)

De esta manera se puede concluir que las medidas de defensa comercial gozan de cualidad tributaria, el solo hecho de haberse considerado su finalidad económica prevaleciente sobre la fiscal, no comprende argumento válido para privarle de la naturaleza tributaria que le corresponde.



### 2.3.1 Derechos Antidumping.

Como breve antecedente podemos señalar que Canadá a comienzos del siglo XX estableció en su legislación esta conducta que se mira como desleal a la libre competencia y atentatoria a la industria nacional de los gobiernos, posteriormente fue consagrada en las legislaciones de diferentes Estados.

A pesar de aquello, es menester señalar que el convenio específico que desarrolló esta materia que ya estaba incorporada en el artículo VI del GATT de 1947, se verificó una vez finalizada la Ronda de Tokio (1974), a la postre el procedimiento que se debe llevar a cabo con el fin de determinar si existe dumping se encuentra fundamentado en el denominado *“Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994”*

Se entendería entonces, que el dumping ya era un problema recurrente hace varios años atrás, al respecto Ernesto Tironi manifiesta:

“en 1994 Chile ya había acudido al GATT para denunciar prácticas de dumping contra harina de trigo proveniente de Argentina y calzado originario de China, a través de la imposición de derechos antidumping del 7 y 10%, respectivamente, por el plazo de un año.” (Tironi, 2008, p. 30)

Posteriormente, surge el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del GATT de 1996 o Código Antidumping (AAD), como consecuencia de la ronda de Uruguay, normativa actual que regula el procedimiento del tema en cuestión.

Para entender en forma más clara en qué consisten los derechos antidumping es necesario empezar definiendo al *dumping*:

Juliana Salles Almeida, sostiene:

“El dumping se ha conceptualizado como la oferta de bienes para la exportación a unos precios inferiores que los existentes en el país de origen” (Salles Almeida, 2006, p. 11)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Se entendería que se incurre un dumping, cuando se exporta un bien a un precio menor comparado al existente en su país de origen, del país importador o de terceros países, resultando sencillo comprender que se trata de una práctica desleal desde el punto de visto económico, comercial, así como jurídico, pues como efecto del dumping estaríamos hablando de una discriminación a los productores de los mercados importadores, provocando daño a la industria nacional del país importador, por consiguiente, de manera lógica se enteraría que con el fin de salvaguardar su producción nacional los gobiernos se vean en la obligación de imponer medidas antidumping.

German Pardo, manifiesta:

“el dumping acaece cuando desde un país o territorio aduanero se exportan mercancías a un precio inferior a su valor normal, esto es, a un precio inferior a aquél al cual se venden en el mercado interno del país importador o de terceros países”  
(Pardo, 2009, p. 92)

Ante el efecto dañino del dumping, el GATT con base al acuerdo señalado en líneas anteriores, permite a los Estados adoptar medidas antidumping siempre y cuando se haya ocasionado un daño o exista la amenaza de daño importante a la rama de la producción nacional del país importador, sin embargo, el Estado que cuya necesidad se ve en la obligación de adoptar esta medida de defensa comercial tiene que demostrar que el dumping existe, calcular en forma aproximada la diferencia de precios con relación al precio de la mercancía exportada comparada a su vez con el precio de una mercancía similar en el mercado local, y por supuesto, demostrar el daño o amenaza de daño que presume causar el dumping a su industria nacional.

Por su parte la OMC no emite juicio alguno de valor a efecto de determinar si el dumping constituye o no una práctica desleal, su objetivo se enfoca en el procedimiento en el que los Estados pueden adoptar medidas antidumping, lo que da entender que la OMC no tiene como objetivo sancionar estas conductas desleales, sino verificar que los Estados que han



decidido implementar medidas antidumping lo hagan con estricta observancia a los acuerdos multilaterales que giran en torno a esta conducta.

Algo importante que es necesario resaltar es que no basta con verificar que se haya producido un daño o amenaza de daño a una rama de la producción nacional, también se habla de una *relación de causalidad*; que consiste en demostrar que efectivamente existe una relación entre esta conducta que está siendo indagada como desleal y los efectos perjudiciales que esta ha producido en el mercado del país importador, en virtud, que en veces este criterio puede ser mal interpretado y utilizado sin cumplir el objetivo que tiene como fin, es decir, los Estados pueden argumentar un dumping de cualquier exportador, a pesar que el daño producido en la industria nacional no puede verse como una consecuencia directa de dicha conducta desleal, sino obedecer a cualquier otro factor interno como consecuencia de una economía mal manejada por parte de un gobierno.

Cabe destacar de igual manera que una medida antidumping no puede permanecer de manera indefinida en el tiempo, pues su duración dependerá del tiempo que dure tanto la competencia desleal y con estricta observancia al que se denomina como; *“Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, convenio que en su parte pertinente prescribe:

“Artículo 11

Duración y examen de los derechos antidumping y de los compromisos relativos a los precios

11.1 Un derecho antidumping sólo permanecerá en vigor durante el tiempo y en la medida necesaria para contrarrestar el dumping que esté causando daño.

11.3 No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, todo derecho antidumping definitivo será suprimido, a más tardar, en un plazo de cinco años contados desde la fecha de su imposición (o desde la fecha del último examen, realizado de conformidad con el párrafo 2, si ese examen hubiera abarcado tanto el dumping



como el daño, o del último realizado en virtud del presente párrafo), salvo que las autoridades, en un examen iniciado antes de esa fecha por propia iniciativa o a raíz de una petición debidamente fundamentada hecha por o en nombre de la rama de producción nacional con una antelación prudencial a dicha fecha, determinen que la supresión del derecho daría lugar a la continuación o la repetición del daño y del dumping. El derecho podrá seguir aplicándose a la espera del resultado del examen. (Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1994, pp. 174-175)”

La duración del dumping tiene que ser proporcional al tiempo de la duración de la práctica desleal, pudiendo ser suprimido en un tiempo máximo de 5 años, a excepción que mediante una petición de la rama de la producción nacional perjudicada del país importador, y con base a un examen que determine que la supresión de la medida antidumping prolongaría el daño al mercado interno del Estado, la medida se seguirá aplicándose hasta obtener los resultados de dicho examen.

La medida antidumping se puede también imponer de forma provisional:

#### “Artículo 7

##### Medidas provisionales

7.4. Las medidas provisionales se aplicarán por el período más breve posible, que no podrá exceder de cuatro meses, o, por decisión de la autoridad competente, a petición de exportadores que representen un porcentaje significativo del comercio de que se trate, por un período que no excederá de seis meses. Cuando las autoridades, en el curso de una investigación, examinen si bastaría un derecho inferior al margen de dumping para eliminar el daño, esos períodos podrán ser de seis y nueve meses respectivamente”. (Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1994, p. 170)



Prevalece claramente la cualidad extrafiscal del dumping, pues su función no es recaudatoria, a pesar de aquello como se expresó anteriormente la extrafiscalidad constituye otra de las finalidades de los tributos al comercio exterior, en virtud, que no se puede concebir esta como su única finalidad, legislaciones como la argentina, colombiana, peruana, mexicana, europeas, entre otras, los definen como un tributo lo que resulta ser acertado, por tanto, la definición conforme la legislación ecuatoriana es totalmente errónea e incoherente.

Al respecto Sara Armella sostiene:

“Para contrastar esta conducta dañosa, los Estados establecen normalmente impuestos antidumping o compensatorios, los cuales poseen naturaleza tributaria y consisten en derechos aduaneros adicionales aplicados a las importaciones...- agrega- Por tanto, los tributos antidumping son impuestos aduaneros, en cuanto son recaudados según el presupuesto y acto de la importación” (Armella, 2003, p. 484)

A decir de Armella, los derechos antidumping a más de tener carácter tributario pertenecen a la clase de impuestos, argumento que no se puede considerar como desacertado, pues los tributos tienen finalidades fiscales y extrafiscales.

En palabras del autor German Pardo Carrero, se puede destacar la ponencia del profesor Ibarra Pardo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario celebrada en el marco de las XXVI Jornadas de Derecho Tributario, que en su parte pertinente señala:

“conviene recalcar que el mencionado impuesto antidumping tiene por objeto corregir la anomalía causada en el mercado, por lo que su fijación debe servir para cubrir el monto del daño...- agrega- Por esta razón, se afirma unánimemente que el antidumping no tiene naturaleza de sanción, sino de impuesto que se aplica con fines de política económica” (Ibarra, 2002, pp. 504-506)

Pensar en la medida antidumping como una sanción es totalmente absurdo, puesto como se mencionó la OMC jamás se ha pronunciado al respecto para calificar o no como desleal



el dumping y por ende establecer una sanción, pues este no fue su objetivo, por cuanto lo que se estableció fue el procedimiento para la imposición de medidas antidumping por parte de los Estados, de igual manera el profesor Ibarra Pardo coincide en calificar como impuesto a la medida antidumping en virtud de su finalidad extrafiscal, por tanto, reconoce su carácter tributario; entendido este no como un sinónimo de fiscalidad como mal puede interpretarse, así se reitera lo absurdo que resulta el desconocimiento y privación de carácter tributario de las medidas de defensa comercial por parte de la legislación ecuatoriana.

### **2.3.2 Derechos Compensatorios.**

En la Ronda de Uruguay se pactó el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (ASMC), en este acuerdo se lograron definir de manera precisa varios conceptos en relación a las subvenciones y derechos compensatorios, resaltando además que las subvenciones en materia de agricultura se mantiene al margen del acuerdo antes señalado (ASMC), pues cuentan con una regulación especial en el acuerdo sobre agricultura de la OMC.

Para definir los derechos compensatorios resulta necesario entender que es una subvención o subsidio, en vista que un derecho compensatorio resulta la consecuencia arancelaria de una subvención, en este sentido, Horacio Alais expresa:

“Subvención: es el beneficio que otorga un gobierno extranjero, a través de sus organismos públicos o de una entidad privada, directa o indirectamente y en forma específica para una/s determinada/s rama/s de la producción nacional a efectos de favorecer su posición competitiva internacional.” (Alais, 2003, p. 229)

Los países con el fin de impulsar las exportaciones de sus nacionales, les otorgan beneficios de naturaleza económica con el fin de que puedan competir de mejor manera en los mercados internacionales. German Pardo sostiene:

“La comunidad internacional se ha preocupado por la existencia de subsidios o subvenciones a las exportaciones, esto es, beneficios que confieren a los gobiernos de los países a empresas o sectores con miras a facilitar o reducir de manera



artificial, directa o indirectamente, el precio de sus exportaciones” (Pardo, 2009, p. 95)

La mayoría de Estados rechazan los beneficios económicos que otorgan los países desarrollados a sus nacionales con el fin de impulsar sus exportaciones, lo que a la par significaría el progreso de sus economías internas, en razón, que estos subsidios o subvenciones resultan tener el efecto contrario en las economías de los países importadores, sobre todo de los países denominados en vías de desarrollo, en los cuales, muchas de las veces sus gobiernos no cuentan con los recursos económicos para otorgar estos subsidios con el fin de mejorar la actividad competitiva de sus nacionales, dando como resultado una distorsión internacional del mercado y afección a las economías internas de los países destinatarios de productos subvencionados.

Empero como se ha manifestado, estas subvenciones son de naturaleza económica, y de manera ejemplificativa el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias en su art 1 prescribe:

#### “Artículo 1

##### Definición de subvención

1.1 A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:

a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:

i) cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos);





- ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);
- iii) cuando un gobierno proporcione bienes o servicios -que no sean de infraestructura general- o compre bienes;
- iv) cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) supra que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos; o
  - a) 2) cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994; y
  - b) con ello se otorgue un beneficio.” (OMC, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, 1994, p. 245)

Del artículo antes citado se resalta el carácter económico de la subvención, además que se puede apreciar también su finalidad en beneficio de los exportadores de cuya nación se otorga, por tanto, es claro que impactare de manera significativa en las economías de otros países, así como en el comercio internacional. A pesar que el renombrado artículo prescribe en un inicio definición de subvención se limita a ejemplificar aquellas conductas que pueden ser entendidas como subsidios u subvenciones.

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias regula también lo que se denomina como subvenciones prohibidas, y son aquellas que se han establecido de “*jure o de facto*”, es decir, que han sido impuestas por la fuerza de los hechos (facto), o *jure*, que a su vez significa que conducta figura en el ordenamiento jurídico del país que la otorga, de igual manera está prohibida la subvención orientada a otorgar beneficio a las mercancías nacionales en perjuicio de aquellas que se importan, así el Acuerdo antes señalado en su art. 3 prescribe:



## “SUBVENCIONES PROHIBIDAS

### Artículo 3

#### Prohibición

3.1 A reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:

a) las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo 15 ;

b) las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones. 3.2 Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.” (OMC, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, 1994, p. 247)

Se resalta por tanto que existen dos tipos de subvenciones prohibidas; las primeras referentes a los subsidios que se otorgan en beneficio de los exportadores; y las segundas, subvenciones denominadas como internas, en virtud que no se encuentran relacionadas con la exportación como tal, sino a la preferencia de productos nacionales a perjuicio de los importados. Al respecto, Hernández de Madrid sostiene:

“Las primeras van destinadas a mejorar la posición del país en general, a hacerlo más competitivo en el comercio internacional, mientras que las segundas van destinadas a proteger la producción de un producto nacional.” (Hernandez de Madrid, 2005, p. 152)

La forma en que repercuten estas subvenciones se traduce en el hecho de que las subvenciones a la exportación causan perjuicio a una rama específica de la industria nacional del país importador al que llegan los productos subvencionados, que en un momento pueden sustituirse productos nacionales por los subvencionados causando de



esta manera el daño, mientras que las subvenciones otorgadas en beneficio de los productos nacionales se las hacen con el fin de favorecer su producción, lo que a su vez perfeccionará su condición a la hora de exportarse, aunque este no sea uno de sus efectos en un principio.

Así y con el fin de mitigar los efectos producidos tanto en el comercio internacional, como en la industria nacional de los países importadores, como consecuencia de estos subsidios o subvenciones prohibidas otorgados por los países desarrollados a sus exportadores, en perjuicio de los países en vías de desarrollo, en la Ronda de Uruguay se autoriza a los Estados a implementar medidas denominadas como derechos compensatorios.

Pardo define a los derechos compensatorios como:

“aquel impuesto que tiene por finalidad corregir la situación creada con esa subvención injustificada, específica y prohibida que ha causado efectos de daño a una rama de la producción nacional del país importador o, en todo caso, perjuicios graves a los intereses de alguno de los países miembros de la OMC” (Pardo, 2009, p. 97)

Se entiende que el derecho compensatorio tiene por finalidad equiparar aquella distorsión originada en la industria nacional del Estado importador, como consecuencia de la participación activa de un país en beneficio de sus exportadores a los que se beneficia con la subvención, por tanto, el derecho compensatorio es la consecuencia arancelaria de una subvención. Se resalta la calificación de impuesto con la que el autor German Pardo define a los derechos compensatorios, en razón, que el mismo para que pueda aplicarse en un principio tiene que arancelizarse.

De manera similar a los derechos antidumping, los derechos compensatorios además de demostrar el daño causado a una rama de la producción nacional, producto de las subvenciones, también se necesita demostrar la relación de causalidad que existe entre la subvención y el daño o la posible amenaza de daño.



En cuanto a su duración el art. 21 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, prescribe:

“Artículo 21

Duración y examen de los derechos compensatorios y de los compromisos

21.1 Un derecho compensatorio sólo permanecerá en vigor durante el tiempo y en la medida necesaria para contrarrestar la subvención que esté causando daño.

21.2 Cuando ello esté justificado, las autoridades examinarán la necesidad de mantener el derecho, por propia iniciativa o, siempre que haya transcurrido un período prudencial desde el establecimiento del derecho compensatorio definitivo, a petición de cualquier parte interesada que presente informaciones positivas probatorias de la necesidad del examen. Las partes interesadas tendrán derecho a pedir a las autoridades que examinen si es necesario mantener el derecho para neutralizar la subvención, si sería probable que el daño siguiera produciéndose o volviera a producirse en caso de que el derecho fuera suprimido o modificado, o ambos aspectos. En caso de que, a consecuencia de un examen realizado de conformidad con el presente párrafo, las autoridades determinen que el derecho compensatorio no está ya justificado, deberá suprimirse inmediatamente.

21.3 No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, todo derecho compensatorio definitivo será suprimido, a más tardar, en un plazo de cinco años contados desde la fecha de su imposición (o desde la fecha del último examen, realizado de conformidad con el párrafo 2, si ese examen hubiera abarcado tanto la subvención como el daño, o del último realizado en virtud del presente párrafo), salvo que las autoridades, en un examen iniciado antes de esa fecha por propia iniciativa o a raíz de una petición debidamente fundamentada hecha por o en nombre de la rama de producción nacional con una antelación prudencial a dicha fecha, determinen que la supresión del derecho daría lugar a la continuación o la repetición de la



subvención y del daño. El derecho podrá seguir aplicándose a la espera del resultado del examen.” (OMC, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, 1994, pp. 270-271)

Ningún derecho compensatorio podrá durar más de 5 años contados a partir de su imposición, o desde la fecha del último examen en el que se demuestra el daño o la necesidad de mantener la subvención, a excepción que un examen realizado por las autoridades correspondientes o petición de una rama de la producción nacional del país afectado, señale que la suspensión de la medida compensatoria proyectara como resultado que la subvención y el daño se mantienen, en este sentido, el derecho compensatorio se mantendrá a espera del resultado del examen.

Esta petición realizada por una rama de la producción nacional o de oficio por la Autoridad Investigadora tiene que realizarse con un periodo moderado de tiempo antes de los 5 años (tiempo en el que debe suprimirse el derecho compensatorio), pues si se realizara fuera de ese tiempo el mismo tendría que suprimirse inmediatamente en virtud que se ha cumplido el plazo de 5 años prescrito en artículo correspondiente.

La forma en que se imponen los derechos compensatorios es a través de un arancel, el mismo que por el hecho de ser arancel consiguientemente goza de cualidad tributaria, llama la atención nuevamente el caso ecuatoriano en la hipótesis de necesitar la imposición y aplicación de medidas de defensa comercial, que siguiendo el procedimiento en el caso puntual que nos ocupa; para la imposición de un derecho compensatorio o una medida antidumping procede a su arancelización y luego los priva de cualidad tributaria, lo que resulta incoherente y totalmente contradictorio.

### **2.3.3 Medidas de Salvaguardia.**

En lo que respecta a las medidas de salvaguardia, tanto su definición, así como imposición y aplicación, se ha desarrollado de manera previa y completa en el capítulo I del presente proyecto de investigación, si bien se la ha considerado formando parte dentro del presente tema es porque no se la puede excluir como especie de las medida de defensa comercial



que comprenden: medidas antidumping, derechos compensatorios y medidas de salvaguardia, por lo que en adelante el estudio de esta última, se centrará en deducir su naturaleza fiscal y su especie de tributo como tal.

A manera de síntesis, en lo que respecta a los derechos antidumping, derechos compensatorios, y medidas de salvaguardia, de manera personal se considera que constituyen verdaderos tributos en razón de su naturaleza arancelaria, por lo que se considera que la normativa ecuatoriana, concretamente el COCPCI, incurre en error al privarles de naturaleza tributaria que claramente les corresponde, este sentido Pardo sostiene:

“Los tributos aduaneros están conformados por los derechos aduaneros... (*Aranceles de importación y exportación*) -sin lugar a dudas la más importante y general de sus especies-, los derechos antidumping, los derechos compensatorios, los derechos objetos de alguna *salvaguarda*.” (Pardo, 2009, p. 99)

#### **2.4 Naturaleza jurídica de las medidas de Salvaguardia frente a su no reconocimiento tributario en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.**

La Constitución de la República del Ecuador del año 2008 es considerada como la norma constitucional base de varios cuerpos normativos que entraron en vigencia a partir de dicho año, razón por la cual, se puede afirmar con seguridad que el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones encuentra su fundamentado en la norma constitucional demostrando la armonía normativa existente y necesaria entre la norma constitucional y la legal.

Con el propósito de garantizar los Derechos del Buen Vivir consagrados en la normativa constitucional se hace referencia al Régimen de Desarrollo, entendido este como el conjunto organizado de los sistemas políticos y económicos, resultando necesario de esta manera la aprobación de un cuerpo normativo que permita lograr su cumplimiento. Es así que mediante un análisis y con la participación de los diferentes actores de la producción,



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

tanto del sector público como privado, se aprobó el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones publicado en el registro oficial # 351 el 29 de diciembre de 2010, cuerpo normativo con rango de ley orgánica que regula el proceso productivo en sus diferentes etapas con el propósito de transformar la matriz productiva, generar empleo de calidad, fomentar la inversión, el desarrollo y comercio.

Al respecto el COPCI en su art. 3 prescribe:

“Art. 3.- Objeto.- El presente Código tiene por objeto regular el proceso productivo en las etapas de producción, distribución, intercambio, comercio, consumo, manejo de externalidades e inversiones productivas orientadas a la realización del Buen Vivir. Esta normativa busca también generar y consolidar las regulaciones que potencien, impulsen e incentiven la producción de mayor valor agregado, que establezcan las condiciones para incrementar productividad y promuevan la transformación de la matriz productiva, facilitando la aplicación de instrumentos de desarrollo productivo, que permitan generar empleo de calidad y un desarrollo equilibrado, equitativo, eco-eficiente y sostenible con el cuidado de la naturaleza.”  
(Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 4)

Con relación al citado artículo se conoce que un factor clave e importante dentro la economía de un país es la política económica relacionada al comercio exterior, y con relación a su vez a la política tributaria, entendida esta como un instrumento con una doble finalidad; recaudatoria por una parte y económica por otra, en virtud de aquello, el COPCI ha consagrado dentro de su normativa lo que denomina como tributos al comercio exterior y medidas de defensa comercial reguladas conforme su finalidad de manera diferente.

En cuanto al organismo rector encargado de revisar y aprobar las políticas públicas nacionales en materia de política comercial encontramos al Comité de Comercio Exterior (COMEX), un organismo intersectorial constituido por varios titulares o delegados de ciertas carteras e instituciones públicas del Estado, en este sentido el COPCI en su libro IV prescribe:



“TITULO I

De la Institucionalidad en Materia de Comercio Exterior

Art. 71.- Institucionalidad.- El organismo que aprobará las políticas públicas nacionales en materia de política comercial, será un cuerpo colegiado de carácter intersectorial público, encargado de la regulación de todos los asuntos y procesos vinculados a esta materia, que se denominará Comité de Comercio Exterior (COMEX), y que estará compuesto por titulares o delegados de las siguientes instituciones:

- a. El Ministerio rector de la política de comercio exterior;
- b. El Ministerio rector de la política agrícola;
- c. El Ministerio rector de la política industrial;
- d. El Ministerio a cargo de coordinar el desarrollo productivo;
- e. El Ministerio a cargo de coordinar la política económica;
- f. El Ministerio a cargo de las finanzas públicas;
- g. El Organismo Nacional de Planificación;
- h. El Ministerio a cargo de coordinar los sectores estratégicos;
- i. El Servicio de Rentas Internas;
- j. La autoridad aduanera nacional; y,
- k. Las demás instituciones que determine el Presidente de la República mediante decreto ejecutivo.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 28-29)

El COMEX como órgano rector en materia de política comercial es precisamente el órgano encargado de crear, modificar o suprimir todas aquellas tarifas arancelarias y no





arancelarias, además de adoptar las medidas de defensa comercial en beneficio de la industria nacional. Dicho órgano tomando como base la legislación ecuatoriana en la misma línea de la derogada Ley de Comercio Exterior, así como el fundamento único de la cualidad recaudatoria de los tributos coincidió en calificar como tales aquellos en virtud de su carácter fiscal, y a su vez privar de carácter tributario a las medidas de Salvaguardia en virtud de su carácter extafiscal, sin embargo, como se ha señalado en líneas anteriores calificar a los tributos como tales tomando en consideración su única finalidad recaudatoria carece de todo argumento científico propio de la materia.

En virtud de lo anteriormente manifestado y con relación a las medidas de salvaguardia el COPCI prescribe:

“TITULO III

De las Medidas de Defensa Comercial

Capítulo I

Art. 88.- Defensa comercial.- El Estado impulsará la transparencia y eficiencia en los mercados internacionales y fomentará la igualdad de condiciones y oportunidades, para lo cual, de conformidad con lo establecido en esta normativa, así como en los instrumentos internacionales respectivos, adoptará medidas comerciales apropiadas para:

- a. Prevenir o remediar el daño o amenaza de daño a la producción nacional, derivado de prácticas desleales de dumping y subvenciones;
- b. Restringir o regular las importaciones que aumenten significativamente, y que se realicen en condiciones tales que causen o amenazan causar un daño grave, a los productores nacionales de productos similares o directamente competidores;
- c. Responder a medidas comerciales, administrativas, monetarias o financieras adoptadas por un tercer país, que afecten los derechos e intereses comerciales del



Estado ecuatoriano, siempre que puedan ser consideradas incompatibles o injustificadas a la luz de los acuerdos internacionales, o anulen o menoscaben ventajas derivadas de un acuerdo comercial internacional;

d. Restringir las importaciones o exportaciones de productos por necesidades económicas sociales de abastecimiento local, estabilidad de precios internos, o de protección a la producción nacional y a los consumidores nacionales;

e. Restringir las importaciones de productos para proteger la balanza de pagos; y,

f. Contrarrestar cualquier afectación negativa a la producción nacional conforme a lo previsto en los convenios internacionales debidamente ratificados por Ecuador.”

(Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 33-34)

Como se puede apreciar las medidas de defensa comercial, entre ellas las medidas de salvaguardia, tienen como finalidad evitar distorsiones en el mercado que pudieran influir de manera directa o indirecta en la industria nacional del Estado, lo que resalta el carácter económico protector de las medidas de Salvaguardia dando a relucir su finalidad extrafiscal.

A pesar de aquello el COPCI prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)

Del artículo en cuestión se puede apreciar el desconocimiento arancelario a las medidas de salvaguardia por parte de la legislación ecuatoriana, en tal virtud, las medidas de salvaguardia no tienen un reconocimiento tributario, sin embargo, si la legislación ecuatoriana reconoce a las salvaguardias como un medida de protección valorando su



naturaleza económica y resaltando su carácter protector, es por ende lógico que se ha recalcado su naturaleza extrafiscal, que como se sabe, figura como otra de las finalidades de los tributos al comercio exterior, en este sentido el autor Pardo sostiene:

“De hecho, el profesor alemán Tipke enseña que el derecho tributario moderno está concebido con una doble finalidad, toda vez que no sirve exclusivamente para la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue encauzar la economía entre otros objetivos” (Pardo, 2009, p. 150)

Que las medidas de salvaguardia no tengan una naturaleza recaudatoria es un hecho, no obstante, concebir que por ello no puede ser considerada como un tributo es un concepto arcaico como lo es la definición clásica de tributo, en virtud que las medidas de salvaguardia cumplen con presupuestos propios que deben ser valorados y considerados en el momento de considerar sobre su naturaleza arancelaria, en razón, que a la hora de configurar un tributo no solo se debe tener en consideración su finalidad fiscal o recaudatoria, en vista que la finalidad extrafiscal constituye otra de las finalidades categóricas de los tributos, muestra de aquello es la definición de impuesto consagrada en la Ordenanza Tributaria Alemana citada por el autor Pardo, al respecto manifiesta:

“Prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación (...) La obtención de ingresos pueden ser un fin secundario.” (Pardo, 2009, p. 152)

A pesar de lo manifestado el COPCI de manera expresa en su art. 108 prescribe:

“Art. 108.- Tributos al Comercio Exterior.- Los tributos al comercio exterior son:

- a. Los derechos arancelarios;
- b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y,



c. Las tasas por servicios aduaneros.

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, establecerá exenciones, fijará sus tarifas y regulará su cobro.

Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código, y por lo tanto no se registrarán por los principios del Derecho Tributario.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

De manera expresa el COPCI reconoce como tributos: a. Los derechos arancelarios; b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros, además de aquello en la parte final del citado artículo se niega que los recargos arancelarios que pudieren aplicarse por concepto de medidas de defensa comercial gozaran de reconocimiento tributario.

De manera personal se considera que el artículo en cuestión del COPCI contiene una clara contradicción, en razón de considerar que los tributos al comercio exterior son tales por su único carácter recaudatorio es totalmente absurdo, pues los tributos al comercio exterior, concretamente los derechos arancelarios, a parte de su función fiscal tiene o cumplen con lo que se denomina en doctrina con el Principio de Protección Arancelaria Exclusiva, cuyo sustento normativo figura en el art. XI del GATT de 1994, y cuyo objetivo fue recogido por la OMC, al respecto el art XI del GATT prescribe:

“Artículo XI

Ninguna parte contratante impondrá ni mantendrá -aparte de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas- prohibiciones ni restricciones a la importación de un producto del territorio de otra parte contratante o a la exportación o a la venta



para la exportación de un producto destinado al territorio de otra parte contratante, ya sean aplicadas mediante contingentes, licencias de importación o de exportación, o por medio de otras medidas.” (GATT, 1947, p. 520)

El principio de protección arancelaria exclusiva hace referencia a que los Estados miembros de la OMC únicamente pueden hacer uso de los derechos de aduana (derechos arancelarios en el caso ecuatoriano), con el fin de proteger su producción, quedando por tanto prohibido cualquier otro tipo de restricción no arancelaria, consecuentemente con base a este principio con fundamento legal en el art XI del GATT de 1947 y objetivo de la OMC, organismo internacional del cual Ecuador es parte, se entendería que los derechos arancelarios que figuran como tributos al comercio exterior tienen la finalidad de protectores, sin menoscabar su finalidad fiscal con la que coexisten, que como se ha reiterado en varias ocasiones es la doble finalidad y naturaleza de estos tributos.

Consecuentemente señalar que los tributos al comercio exterior son tales por su finalidad recaudatoria es errado, como lo es privar de carácter tributario a las medidas de salvaguardia por considerar únicamente su carácter proteccionista relacionado a su vez con la política económica en pro de la industria nacional de una Nación, toda vez que el factor económico es clave en el desarrollo de un Estado por lo que los lineamientos en política tributaria deben estar vinculados al desarrollo de una económica autosuficiente que permita lograr los fines establecidos en la Carta Magna, ente sentido Rozo Gutiérrez citando a Fichera sostiene:

“En esta concepción de finalidades extrafiscales como imperativo de la figura tributaria, Fichera afirma que...uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es la extrafiscal (...) para concluir que los tributos deben obtener directa y autónomamente, los fines del ordenamiento constitucional” (Rozo Gutierrez, 2003, p. 167)

En virtud de lo manifestado de manera personal se considera que las salvaguardias deben gozar de reconocimiento tributario en la legislación ecuatoriana, toda vez que el argumento



con el cual se le ha privado de la naturaleza tributaria que de manera firme se cree que le corresponde, hoy en día en el ámbito del derecho tributario moderno es insuficiente, inclusive ya en mediados del siglo XX, el autor Gianinni reconocía la característica extrafiscal de los tributos, en virtud de aquello señala:

“la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales” (Gianinni, 1957, p. 64)

Lo expresado por el Autor Gianinni se puede considerar acertado, pues de lo citado se podrá colegir que en los años 2009 y 2015 consecutivamente, el gobierno ecuatoriano implementó medidas de salvaguardia en virtud del aumento de importaciones que repercutió en la balanza de pagos del país, en razón de aquello las medidas de salvaguardia tuvieron una finalidad proteccionista, es decir, se implementaron con el fin de desalentar las importaciones que repercutían de manera desfavorable en la industria nacional del país, por consiguiente se puede considerar que el tributo puede perseguir fines no fiscales como sucedió en el caso puntual ecuatoriano; consecuentemente, las salvaguardias constituyen innegables tributos contrario a la definición contenida en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que es claramente errada.

A pesar de aquello es necesario resaltar que si bien las salvaguardias persiguen un fin no fiscal ello no quiere decir que no se haya conseguido un efecto fiscal, pues como enseña la doctrina los tributos en veces se imponen con una finalidad no fiscal, que es diferente a aquellos tributos que se imponen con el fin de tener un no efecto fiscal, es decir, si bien las salvaguardias tienen como finalidad prevaleciente su carácter extrafiscal, se podría afirmar que el mismo no es único, y que el mismo coexiste a lado de su carácter recaudatorio que aunque en un primer momento como se ha manifestado no es la finalidad, empero no es la finalidad por la que se las ha implementado, sin embargo, llega a producirse, pues del producto recaudado por concepto de medidas de salvaguardia es claro que el mismo pasará



a formar parte del tesoro público del Estado, y consecuentemente se contará con recursos para que el Estado pueda lograr sus fines y objetivos específicos.

Consiguientemente; por paradójico que pareciere dicha afirmación, no se puede negar el hecho que por concepto de medidas de salvaguardia el Ecuador ha recaudado millones de dólares americanos, por tanto se podría considerar su finalidad prevaleciente extrafiscal coexistiendo con un efecto recaudatorio, que aunque en un principio no es el fin prevaleciente llega a materializarse, es decir, si bien el Estado Ecuatoriano implemento medidas de salvaguardia con el fin de desalentar las importaciones, ello no quiere decir que este fin extrafiscal haya sido único y consecuentemente no haya logrado tener un efecto recaudatorio.

Al respecto; Vicente Albornoz Guarderas, economista ecuatoriano, en el segmento de opinión del diario “El Comercio” aparte de calificar como tributos a las salvaguardias, específicamente como impuestos, señala:

*“La utilidad de un tributo absurdo*

*Domingo 27 de marzo 2016*

*Las salvaguardias son un impuesto económicamente inconveniente. Pero al Gobierno le son útiles porque le generan importantes ingresos en estas épocas de extrema escasez. Unos 930 millones de dólares en los últimos 12 meses.*

*Cuando se las implementó, se dijo que eran para frenar las importaciones. Y las importaciones cayeron, pero no ‘gracias’ a las salvaguardias, sino ‘paralelamente’ a su creación. En otras palabras, es muy difícil argumentar que estos aranceles adicionales sean la principal causa de la caída de las importaciones. Porque entre 2014 y 2015, todas las importaciones cayeron, tanto las que tenían altas como las que tenían bajas salvaguardias....Sí, es absurdo, pero eso dice la información del Banco Central.*



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*Pero el Gobierno las mantiene. ¿Por qué? Pues, como ya se dijo, porque le producen ingresos. Para tener una idea de cuánto, veamos, antes que nada, que en los 12 meses entre febrero 2015 y enero 2016 el gobierno cobró, por concepto de aranceles totales, USD 2 016 millones.*

*Para calcular qué parte vino de las salvaguardias, hay que considerar que hasta enero de 2015, en promedio, las importaciones pagaban un arancel de 6,5% (sin combustibles), un valor que venía siendo bastante estable desde 2012 (vale señalar que desde febrero pasado ese arancel promedio subió a 13%). Luego, en un cálculo sencillo, se puede establecer que si se hubiera cobrado el arancel antiguo a las importaciones no petroleras de estos últimos 12 meses, se habría recaudado USD 1 078 millones.*

*La diferencia, USD 930 millones, es lo recaudado gracias a las salvaguardias.*

*En otras palabras, en estas épocas de escasez, el Gobierno tiene 930 millones de razones para no retirar las salvaguardias.” (Albornoz, 2016)*

Del artículo en cuestión publicado en Diario “El Comercio” su autor considera que las salvaguardias ha generado un ingreso importante para el Estado, \$930 millones de Dólares de los Estados Unidos de América para ser exactos, conforme los datos que arroja el Banco Central del Ecuador, según señala. Consiguientemente como se expresó anteriormente, si bien las salvaguardias se imponen con un fin no fiscal, no quiere decir que ese efecto no se produzca, simplemente el fin extrafiscal de las salvaguardias prevalece sobre la finalidad fiscal.

De igual manera, los autores del trabajo de investigación del sistema de postgrados de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil; abogado Carlos Fuentes y economista Mauro Calles, en el tema “Las Salvaguardias Adoptadas por el gobierno ecuatoriano en el 2009”, trabajo que si bien no tiene como argumento central deducir la naturaleza jurídica de las salvaguardias, citando al tratadista nacional José Vicente Troya Jaramillo señalan:





“Con todo, al mismo tiempo, puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de tributos, singularmente de política fiscal. Así, redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales. Puede ocurrir que en la efectiva aplicación de los tributos, y por eso la importancia de considerar un plano anterior y otro posterior, se consiga únicamente fines extra fiscales y que los recaudatorios sean nulos o casi nulos. En este supuesto, el tributo no deja de ser tal. Un caso peculiar es el de las salvaguardias y derechos en contra del dumping previstos en las reglas de la Organización Mundial de Comercio, a virtud de los cuales, en su orden, se incrementan los impuestos arancelarios a la importación de bienes con la finalidad de evitar el menoscabo de las fuentes de producción de los países receptores de los mismos y de enervar la baja artificiosa de precios por parte de los exportadores. *En estos impuestos arancelarios predomina el fin extrafiscal sobre el recaudatorio... (Troya Jaramillo).”* (Fuentes Estarellas & Calles Palomeque, 2016, p. 68)

Conforme la cita de los autores antes manifestados, a decir del tratadista nacional Vicente Troya Jaramillo, las salvaguardias son un impuestos arancelarios en los que predomina el fin extrafiscal sobre el recaudatorio, por tanto, la finalidad extrafiscal de las medidas de salvaguardia aunque como finalidad prevaleciente no es la única, pues coexiste con el fin recaudatorio entendido este en un segundo plano.

En consecuencia; la regulación por parte de la legislación ecuatoriana en cuanto a las salvaguardias es equivocada, haberle privado de su carácter tributario es ilógico, toda vez que una medida de salvaguardia cumple con los mismos presupuestos que un tributo, por lo que manera personal se sostiene firmemente que las salvaguardias son tributos.

De igual manera considerar que el término tributo hace alusión únicamente a lo recaudatorio hoy por hoy es una consideración insuficiente, en razón que se conoce que el Derecho es una ciencia social cambiante, no estática, que se ajusta continuamente a las necesidades de la sociedad.



En razón de lo dicho, el Derecho Tributario como una rama del Derecho tendrá el mismo efecto, es decir, se estará acoplado conforme varían las necesidades de la sociedad y no solo aquello, sino se estará ajustando conforme los momentos económicos que atraviese una nación, por su carácter vinculante y directo con el factor económico, la industria nacional, el comercio, empleo, etc.

### **2.5 Adecuación de las medidas de Salvaguardias a las características comunes a todo tributo.**

Determinar que las salvaguardias constituyen tributos con base a la única consideración de si posee una finalidad recaudatoria es inapropiado, en virtud de como se ha demostrado los tributos también gozan de una finalidad extrafiscal.

Estas características que son el ser de los tributos pueden manifestarse juntas o de manera aislada, puesto que un tributo puede establecerse con fines netamente recaudatorios como lo es el impuesto a la renta lo que denota su finalidad fiscal, de igual manera un tributo puede estar vinculado a una finalidad extrafiscal (proteccionista) y también recaudatoria a la vez, como son los derechos arancelarios en su calidad de tributos al comercio, y finalmente un tributo puede tener simplemente un fin extrafiscal como son los derechos compensatorios, derechos antidumping y medidas de salvaguardia reconocidos como tributos por gran parte de la doctrina en el derecho tributario moderno, así como por varios países en su legislación.

Por consiguiente es necesario resaltar otras características comunes a todos los tributos, en razón que los mismos reúnen características propias que distinguen su naturaleza, en virtud de aquello, es necesario corroborar si una salvaguardia reúne estas características comunes a todo tributo, con el propósito de resaltar su naturaleza tributaria que le ha sido negada por la legislación ecuatoriana, en este sentido, sobre otras características comunes a todo tributo Rafael Reaño señala las siguientes:

“-Prestación comúnmente en dinero



- Exigida en ejercicio del poder de imperio
- Capacidad contributiva
- En virtud de una ley” (Reaño, 2010, pp. 269-277)

### **2.5.1 Prestación comúnmente en dinero.**

De manera habitual se concibe que los tributos son generalmente pagados en dinero, lo que no significa que no puedan pagarse en especie. Al respecto el código tributario señala:

“Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto.

Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo. Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario, títulos del Banco Central del Ecuador u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo y el Banco Central del Ecuador, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.” (Código Tributario, 2005, p. 12)

Por su parte el COPCI prescribe:

“Art. 115.- Medios de pago.- Los medios de pago de las obligaciones tributarias aduaneras serán establecidos en el Reglamento del Código.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 41)



Conforme el Código Tributario las obligaciones tributarias debe ser pagas en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios, etc., lo que no significa que el pago no pueda realizarse en especie, y es precisamente lo que sucede cuando no cubierta una obligación tributaria se inicia el procedimiento coactivo y posterior embargo de cualquier bien o derecho con una apreciación valuable.

Por su parte el COPCI prescribe que los medios de pago de las obligaciones tributarias aduaneras se encontrarán reguladas en el Reglamento del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, sin embargo, dicho reglamento nada prescribe, razón por la cual, resulta necesario remitirnos nuevamente al Código Tributario y por consiguiente se tendría claro que el pago en relación a las obligaciones tributarias aduaneras pueden hacer del mismo modo, es decir, en dinero o especie cuando las leyes tributarias lo permitan.

El pago en especie no desnaturalizaría la calidad del tributo como tal, en virtud que es suficiente que la especie sea pecuniariamente valuable, lo que significa que la misma tenga una apreciación en dinero con el fin de establecer una equivalencia entre la especie y el valor en dinero que la misma representa, por tanto, se puede colegir que la regla general es que el pago de la obligación tributaria, así como la tributaria aduanera se haga en dinero en la forma y medio que permita la ley, en este sentido el Código Orgánico Monetario y Financiero; prescribe:

“Medios de pago

Artículo 99.- Otros medios de pago. Son medios de pago las divisas distintas del dólar de los Estados Unidos de América, los cheques, las transferencias por medios electrónicos o digitales, las tarjetas de crédito y débito y otros de similar naturaleza, en los términos que determine y regule la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera.” (Código Orgánico Monetario y Financiero , 2014, p. 21)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Conforme prescribe el Código Orgánico Monetario y Financiero existen otros medios de pago, sin embargo, los mismos se traducen en dinero, por consiguiente de la idea que la obligación tributaria aduanera se satisface en dinero no quedaría duda alguna, en virtud de aquello esta característica es común de los tributos, ahora resulta necesario corroborar si las salvaguardias poseen esta característica.

Como se sabe una salvaguardia se impone en tal forma que aumenta los aranceles de importación o la limita a través de cuotas, que como se había manifestado anteriormente la forma del arancel puede ser ad valorem, específico o mixto, con base a aquello y por citar un ejemplo de imposición de salvaguardias la resolución No. 466 del COMEXI (ahora COMEX), prescribe:

“Artículo Primero.- Establecer una salvaguardia por balanza de pagos, de aplicación general y no discriminatoria a las importaciones provenientes de todos los países, incluyendo aquellos con los que Ecuador tiene acuerdos comerciales vigentes que reconocen preferencias arancelarias, con el carácter de temporal y por el período de un (1) año, en los siguientes términos:

- a) Aplicar un recargo ad-valórem, adicional al arancel nacional para las importaciones de mercancías que constan en el Anexo I de la presente resolución;
- b) Aplicar un recargo específico, adicional al arancel nacional para las importaciones de mercancías que constan en el Anexo II de la presente resolución; y,
- c) Establecer cuotas, limitando el valor de las importaciones de mercancías, en los términos que constan en el Anexo III de la presente resolución.” (Ecuador: Resolución 466 del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones, sobre Salvaguardas en Balanza de Pagos, 2009, p. 2)

Conforme se ha manifestado para que se pueda adoptar una medida de defensa comercial la misma tiene que arancelizarse, razón por la cual, el COMEXI con base al art. XIX del GATT de 1994 y siguiendo el procedimiento establecido por la OMC en el Acuerdo Sobre



Salvaguardias (ASG) procede a expresar la forma en que se arancelizará el aumento a las importaciones por concepto de salvaguardias.

En este sentido, el arancel ad valorem como se había manifestado se impone en términos de porcentaje con relación y sobre el valor de la mercancía en dinero, lo que resalta su carácter pecuniario. Por su parte el arancel específico es aquel que por las condiciones o naturaleza de la mercancía se impone tomando en consideración criterios como peso, volumen, medida, grado alcoholímetro, etc. Ejemplo, \$100 Dólares Americanos por tonelada métrica de la mercancía importada, consecuentemente los aranceles impuestos en la resolución 466 del COMEXI citado como ejemplo gozan de naturaleza pecuniaria. Al respecto el COPCI prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables...” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)

En virtud de aquello, se aprecia que el valor por concepto de salvaguardias en consecuencia de su arancelización tiene carácter de prestación patrimonial pecuniaria y el valor generado por concepto de dicha medida será recaudado por el SENA, por tanto las medidas de salvaguardia gozan de esta característica propia de los tributos, dado que una vez importada la mercancía gravada con el correspondiente arancel adicional por concepto de salvaguardias, este deberá ser cancelado conforme prescribe el COPCI, en relación a su vez con el código tributario; consiguientemente, las salvaguardias gozan de esta característica común a todos los tributos en razón de su arancelización y recaudación lo que da a entender su apreciación en dinero.

### **2.5.2 Exigida en ejercicio del poder de imperio.**

Característica del tributo que hace referencia a la potestad que tiene el Estado para exigir el pago de un tributo causado. Al respecto Reaño manifiesta:



“El poder de imperio es la coacción que tiene el Estado, o la facultad para compeler el pago del tributo. Utilizando su poder de imperio el Estado puede obligar al sujeto pasivo a ejecutar su prestación tributaria.” (Reaño, 2010, p. 271)

El poder de imperio del Estado tiene su fuente en el principio de legalidad tributaria, “*Nullum tributum sine lege*”, no hay tributo sin ley, por tanto, para que el Estado pueda exigir el pago de un tributo, el mismo tiene que estar configurado como tal en el ordenamiento jurídico, en relación a aquello el Código Tributario prescribe:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” (Código Tributario, 2005, p. 2)

Resulta sencillo entender que en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, un tributo que no esté prescrito en la ley no puede exigirse, principio que aplica tanto a los tributos internos como a los tributos al comercio exterior, consiguientemente todo tributo que conste en la ley como tal y cuyo hecho generador se haya verificado, podrá ser exigido en forma coactiva por el Estado con el fin de que su pago sea realizado por el sujeto pasivo. Reaño citando al autor Polo Flores manifiesta que la coacción por parte del Estado en materia tributaria se manifiesta en dos formas:

“-En la creación del tributo no interviene la voluntad del contribuyente

- El procedimiento de cobranza es violento y sumarísimo.” (Reaño, 2010, p. 271)

### **En la creación del tributo no interviene la voluntad del contribuyente.**

Es un hecho que el contribuyente no puede participar en la creación de un tributo, la potestad tributaria emana del poder de imperio del Estado como tal, es decir, respecto a su creación se entiende que la obligación tributaria es unilateral, conforme la Constitución de la República es la Asamblea Nacional el órgano encargado de crear, modificar, o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones otorgadas de igual manera a los Gobiernos



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Autónomos Descentralizados en materia tributaria dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales.

Tanto la Asamblea Nacional como manifestación del poder legislativo del Estado, y los Gobiernos Autónomos Descentralizados con relación a la descentralización del Poder del Estado son manifestaciones mismas del Estado, en virtud que el Órgano Legislativo, así como los Gobiernos Autónomos no representan ni obedecen intereses de ningún particular, por ello su potestad de crear tributos se deriva del poder conferido por parte del Estado, consiguiente por sola voluntad del Estado se crean tributos.

Al respecto la Constitución de la República prescribe:

“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

1. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pp. 49-86-87)

Con relación a los tributos al comercio exterior, dentro de los cuales podemos enmarcar a las salvaguardias en virtud de su naturaleza arancelaria vinculada con las importaciones, el Código Tributario en su art. 3, ibídem final prescribe:

“El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.” (Código Tributario, 2005, p. 2)

La facultad que tiene el presidente de fijar o modificar tarifas arancelarias hace referencia a los derechos arancelarios como especie de tributos al comercio exterior conforme lo





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

regula nuestra legislación, por lo que no se hace referencia a las medidas de salvaguardia, toda vez que su origen, entendido esto como su creación, no obedece a legislación interna por lo que mal puede entenderse que su creación no obedece a la potestad del Estado.

Las medidas de salvaguardia tiene su origen en las necesidades que presentaron los países en momentos dados de la economía como un factor vinculado al tema del comercio exterior y razón por la cual, los Estados formando comunidades internacionales como el GATT en un principio, OMC, Comunidad Andina, acordaron y emitieron acuerdos internacionales como los son los artículos de comercio internacional del GATT, de la OMC, así como como los acuerdos de aplicación como el acuerdo de salvaguardias, de subvenciones y derechos compensatorios, etc.,

No obstante, ello no quiere significar que las salvaguardias al tener su origen en organismos supranacionales no estén vinculados al poder de imperio del Estado, en razón que su imposición, así como su aplicación dependen de la potestad y necesidad del Estado, consiguientemente encontramos materializado en este sentido su poder de imperio.

Por ello considerar que las medidas de salvaguardia no son tributos porque no tiene un origen estatal seria como afirmar que los derechos arancelarios como una clase de tributo al comercio exterior no deberían ser calificados como tales, en virtud que ciertos aranceles tienen su origen en acuerdos internacionales en materia de comercio exterior.

No obstante, se conoce que los derechos arancelarios gravan la introducción de mercancías al territorio aduanero por lo que se trata de un tributo de carácter nacional impuesto por el Estado, y con base aquello sabiendo que las salvaguardias en términos simples se definen como el aumento de los aranceles a las mercancías importadas que consten en las partidas específicas, estamos hablando de un recargo impuesto y aplicado por el Estado en virtud de su poder de imperio, toda vez que la voluntad del particular no figura en la imposición, ni aplicación de las medidas de salvaguardia que obedecen a la potestad estatal, lo que nos da a entender que las medidas de salvaguardia cumplen con este primer presupuesto.



Como se manifestó en líneas anteriores una de las características de los tributos consiste en que el mismo es una prestación exigida en ejercicio del poder de imperio del Estado, entendido como la facultad coactiva que posee el mismo para exigir el cumplimiento de una obligación tributaria; que a su vez, debe ser entendido también desde un segundo plano:

### **El procedimiento de cobranza es violento y sumarísimo**

El Estado en razón de su facultad coactiva y siguiendo un procedimiento legal de cobranza previamente establecido en la ley obligará al sujeto pasivo, cuyo hecho generador del tributo se le ha verificado, a cumplir con el pago inclusive a través de la vía coactiva, al respecto Reaño señala:

“Este procedimiento de cobranza especial es la cobranza coactiva, por el cual un funcionario del Estado, denominado ejecutor coactivo, es el encargado de cobrar la deuda tributaria exigible iniciando el procedimiento administrativo correspondiente y utilizando las medidas coercitivas que la ley le permite para procurar el cobro de la deuda o asegurarse el pago de la misma.” (Reaño, 2010, p. 272)

A pesar de aquello, parte de la doctrina considera que el procedimiento coactivo del Estado para el cobro de una deuda tributaria no constituye una relación de poder, sino de derecho, y que los sujetos de la obligación tributaria se encuentran en iguales condiciones, además que la coerción de la que goza el tributo se termina en el momento legislativo, lo que resulta innegable visto de esa manera, sin embargo, se procede a mal interpretar esta cuestión, en virtud que la relación de poder no hace referencia al trato especial que deba tener el sujeto activo en virtud de su potestad tributaria, sino más bien al hecho de que el Estado mediante su potestad tributaria crea, modifica, regula o extingue un tributo, lo que resalta que se trata de una facultad unilateral por parte del mismo.

Ahora bien, con respecto a la relación de derecho entre las partes que sostiene la doctrina, se conoce que el procedimiento para el cobro de un tributo constituye conforme nuestra legislación un procedimiento reglado, lo que daría a mal entender una relación de derecho,



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

por lo que más bien, en este punto se hace referencia a que el procedimiento que adopta el Estado para el cobro de un tributo es un procedimiento prescrito en la ley, que sigue un debido proceso, conforme a derecho, por lo que no debería confundirse el primer aspecto con este segundo; consiguientemente la coerción por parte del Estado no se extingue emitiendo la ley tributaria, sino que comprende también el asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria si para ello tuviera que adoptar los procedimientos establecidos en la ley para que proceder a su cobro forzoso, en este sentido el Código Tributario prescribe:

“De la ejecución coactiva

Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, en título de crédito emitido legalmente conforme a los artículos 149, 150 y 160.” (Código Tributario, 2005, p. 44)

Por su parte, con relación a los tributos al comercio exterior, el COPCI prescribe:

“Art. 118.- Acción Coactiva.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador ejercerá la acción coactiva para recaudar los valores que se le adeuden por cualquier concepto. Se aplicarán las normas del Código Tributario o del Código de Procedimiento Civil de acuerdo a la naturaleza de la obligación cuyo pago se persigue. Para el ejercicio de esta acción, será título ejecutivo y suficiente la liquidación, liquidación complementaria, rectificación de tributos o el acto administrativo firme que imponga una sanción, en su caso.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 41-42)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

El artículo en cuestión es claro al precisar que el SENAЕ es el organismo que ejercerá la acción coactiva para recaudar valores que se le adeuden por cualquier concepto, así pues los valores generados por concepto de salvaguardias es competencia del SENAЕ cobrarlos y si es el caso, exigir su pago en vía administrativa o judicial lo que resalta su facultad coactiva con relación a dichas medidas.

Por tanto, al generarse valores por concepto de salvaguardias y en el caso que los mismos no sean cumplidos por el sujeto pasivo, el Estado a través del SENAЕ, tratará de asegurar el cumplimiento de esta deuda aduanera como si de un tributo se tratara, pues es la naturaleza de las salvaguardias la de un tributo, en virtud que se cumple con este presupuesto, por tanto el SENAЕ siguiendo los procedimientos establecidos en la ley tratará de asegurar el pago del valor por generado por concepto de salvaguardias, con base a su facultad coercitiva accionará los mecanismo establecidos en la ley que fueran necesarios para asegurar dicho cumplimiento.

Consecuentemente; la salvaguardias son prestaciones exigidas en ejercicio del poder de imperio del Estado, toda vez que su imposición y aplicación corresponden a la potestad tributaria del Estado, así como el hecho de que en caso de no cumplirse con su pago el SENAЕ podrá exigir el mismo en virtud de su facultad coactiva, lo que nos da a entender que las salvaguardias cumplen con esta característica común a todos los tributos.

En este punto resulta importante destacar el proceso coactivo iniciado cuando ha considerado necesario el SENAЕ para asegurar el cobro del valor por concepto de salvaguardias, el mismo se torna dificultoso, pues una eventual diferencia en el recaudo de salvaguardias daría lugar a una Acción de Rectificación de Tributos por parte del SENAЕ, sin embargo, no puede proceder una acción de rectificación de tributos cuando lo que se pretende rectificar no es un tributo por mandato expreso de la ley, y precisamente es lo que alega el sujeto pasivo.



De igual manera e inversamente, cuando el sujeto pasivo considera que ha pagado en exceso el valor por concepto de salvaguardias, iniciaría con la correspondiente acción de Pago Indebido de tributos, surtiendo el mismo resultado que en el primer caso, en virtud que no puede proceder una acción de pago indebido de tributos cuando lo que se ha pagado indebidamente no es un tributo conforme la regulación del COPCI, situación que por su parte es alegada lógicamente por el SENA E.

Son pues las consecuencias que se han originado en la administración de justicia con respecto al pago indebido o rectificación de salvaguardias, haberles privado de su naturaleza tributaria carece de lógica alguna, en virtud que como se ha reiterado estas medidas se han impuesto y aplicado por el Estado en virtud de su potestad tributaria, a ello se suma el hecho que se persigue su recaudo de manera coactiva cuando resulta necesario, lo que nos da a entender que las salvaguardias gozan de esta característica común todos los tributos.

### 2.5.3 Capacidad Contributiva

Característica del tributo que hace referencia a la posibilidad que tiene el contribuyente de aportar para el pago de un tributo. Reaño sostiene:

“Todo tributo debe tomar en cuenta la capacidad contributiva; es decir, la posibilidad que tiene el contribuyente de pagar el tributo sacrificando parte de su patrimonio.” (Reaño, 2010, p. 274)

Con relación a esta característica ciertos autores de manera errónea sostienen que la misma no es propia de los tributos al comercio exterior, en este sentido Pardo citando a Basaldúa manifiesta:

“Existe la mayor discusión y desacuerdo, al punto que autores como Basaldúa no tienen reparo en indicar que este principio no tiene cabida en materia aduanera.” (Pardo, 2009, pp. 139-140)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Lo que resulta totalmente desacertado, en vista que este principio no es único de los tributos internos y se puede también apreciar en los tributos al comercio exterior, en razón de quien realiza la operación de importar un bien se encuentra de manera general en la misma posición que cualquier importador (principio de igualdad), consecuentemente se encuentra frente a una misma situación de hecho (hecho generador), y sobre el recaerá la potestad tributaria del Estado en la misma forma que lo haría respecto de cualquier contribuyente que se le verificará la realización de un hecho generador vinculado a un tributo interno, además de aquello, se puede resaltar el hecho de quien importa un bien está obligado al pago de la prestación patrimonial legalmente establecida como efecto de dicha importación lo que denota como resultado su capacidad contributiva.

En razón de lo dicho, la capacidad contributiva ligada a su vez al principio de proporcionalidad es una característica de los tributos al comercio exterior, pues quien importa cien mil dólares americanos en mercadería no pagará el impuesto generado en igual valor de quien importa cinco mil dólares americanos de la misma mercancía, denota entonces el principio de capacidad contributiva ligada al principio de proporcionalidad, en virtud que se contribuirá según las posibilidades del importador entendido este como el contribuyente, pues quien importa en un mayor o menor monto da a deducir su capacidad contributiva, en este sentido Pardo señala:

“Lo cierto es que el hecho de importar supone de alguna manera, respecto de quien realiza dicha operación, una riqueza, y por tanto, una potencialidad económica, que sin lugar a dudas le puede llevar al pago de un gravamen por su operación de importación, pudiéndose considerar este solo hecho como criterio indudable de capacidad específica de contribuir...-agrega finalmente- importar una mercancía es una manifestación de riqueza, al igual que sucede cuando una persona realiza un consumo” (Pardo, 2009, p. 140)

De esta manera se expresa que la capacidad contributiva es una característica de los tributos al comercio exterior, por el simple ejercicio lógico de quien importa un bien da un



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

indicio que se encuentra en la capacidad para contribuir con el valor generado del tributo por concepto de dicha importación.

En este sentido y con relación a las medidas de salvaguardia las mismas cumplen con la característica de capacidad contributiva común a todos los tributos, en virtud de quien importa un bien que consta en una partida específica con el correspondiente arancel de aduanas, más el aumento arancelario por concepto de salvaguardias demuestra que se encuentra en la capacidad para contribuir con el arancel de aduanas y su respectivo aumento que vendría a ser el valor por concepto de salvaguardias, lo que no se puede considerar como un hecho hipotético, pues en la práctica es lo que sucede, de esta manera por ejemplo;

Tomando en consideración solamente a los derechos arancelarios y su correspondiente tarifa arancelaria con respecto a determinadas mercancías como lo son los bienes de consumo, cuyas tarifas arancelarias son mayores a aquellas tarifas de bienes de capital o insumos, lo que expresa como resultado que las personas que importan bienes de consumo se encuentran en una mayor capacidad para contribuir que las personas que importan bienes de insumo o bienes de capital.

Aquello no solamente puede traducirse en una cuestión de necesidad con relación a la mercancía importada, en virtud que los contribuyentes que importan bienes de consumo dan un indicio que poseen la capacidad contributiva suficiente para contribuir más, en cuestión de que pese a que las tarifas arancelarias por bienes de consumo son mayores, ello no les ha impedido realizar la importación del bien de consumo que se desea.

En tal virtud este ejemplo aplicado a las salvaguardias surte los mismos efectos, pues con relación a dichas medidas una vez que el COMEX ha emitido la resolución correspondiente que hace referencia al ingreso de determinadas mercancías con un arancel adicional, las personas que importen dichas mercancías demostrarán su capacidad de contribuir tanto por cubrir el pago del respectivo arancel de aduana, como el aumento arancelario a la



importación, es decir la respectiva salvaguardia; consecuentemente la característica de capacidad contributiva es apreciable claramente y se ve reflejada también en las medidas de salvaguardia.

#### **2.5.4 En virtud de una ley.**

Característica del tributo que hace referencia al principio de legalidad tributaria, por el cual, solo con base a la ley se crea, modifica o extingue un tributo, esta característica a su vez es conexas a la característica que un tributo es una prestación que se exige en virtud del ejercicio del poder de imperio del Estado.

Un tributo es exigible siempre y cuando el hecho imponible ha sido gravado por mandato expreso de una ley, con ello el contribuyente tendrá la seguridad jurídica que solo se le exigirá el pago de los tributos que se encuentren expresamente prescritos en la ley. Reaño al respecto manifiesta:

“Si la capacidad contributiva constituye el límite sustancial del tributo, el principio de legalidad es su límite formal, pues condiciona el poder de coacción del Estado. En efecto, solo en la medida que el tributo se encuentre legalmente determinado podrá el Estado exigirlo coercitivamente al contribuyente” (Reaño, 2010, p. 276)

El código tributario por su parte prescribe:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” (Código Tributario, 2005, p. 2)

El principio de legalidad tributaria es uno de los más importantes en el derecho tributario, en virtud que si el Estado pretendiera cobrar un aparente tributo que no estuviere prescrito en la ley estuviera realizando un acto confiscatorio, lo que resulta gravísimo en un Estado de Derecho, ahora bien, que el tributo este prescrito en la ley no hace referencia exclusiva al rango de la norma como tal, es decir, se considera un tributo toda vez que la norma hipotética con relación al hecho imponible gravado se encuentra positivizado en una norma





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

del ordenamiento jurídico, como ejemplo de aquello pueden citarse las tasas, que no pierden su carácter tributario pese a que muchas de ellas figuran en ordenanzas municipales que no tienen rango de ley, tal es el caso como la tasa que se paga por recolección de basura, por servicios municipales, etc.

En virtud de aquello, se entiende que el tributo se considera como existente una vez que existe una hipótesis de incidencia que hace referencia al hecho imponible gravado y por ende lógicamente positivizado en el ordenamiento jurídico como tributo, verificado la realización de este presupuesto de hecho, consecuentemente, la obligación jurídica tributaria se vuelve exigible. La hipótesis de incidencia constituye aquel presupuesto prescrito en la ley tributaria conocida como hecho generador, fundamento legal a través del cual se configuran los tributos. Al respecto el código tributario prescribe:

“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (Código Tributario, 2005, p. 5)

Consiguientemente el presupuesto prescrito en la ley para configurar los tributos al comercio exterior consiste en la importación al territorio aduanero o exportación desde dicho territorio, aquel presupuesto constituye el hecho generador en esta clase de tributos.

El COPCI prescribe:

“Art. 109.- Nacimiento de la Obligación Aduanera.- La obligación aduanera nace con el ingreso de mercancías al territorio aduanero, o con la salida de mercancías de dicho territorio, que se encuentran sometidas a la potestad aduanera. Dicha obligación se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo o en el momento en que se constate que se generó la misma.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

Con relación a la salvaguardias el hecho generador para configurar este tributo y entender consiguientemente que su aplicación se da en virtud de una ley, consiste en las operaciones



de importación pero no de cualquier mercancía, sino exclusivamente de aquellas que consten específicamente en las partidas arancelarias según la resolución del organismo competente, y con base a la cual, se proceden a aplicar recargos arancelarios por concepto de salvaguardias, así se entiende dichas medidas se imponen, aplican y recaudan en virtud de un presupuesto establecido en una ley.

No obstante, como se ha manifestado las salvaguardias no se encuentran reconocidas como tributos en nuestra legislación, pese a que su recaudo se persigue por parte del Estado en vía administrativa o judicial según sea el caso como si de un tributo se tratase, en razón que las mismas encuentran su fundamento legal en un primer momento con la verificación del hecho generador de importación, y luego en normas de carácter internacional tales como el Acuerdo sobre Salvaguardias; y a su vez en normas de carácter interno como en las resoluciones del COMEXI, en referencia a todas aquellas resoluciones emitidas por salvaguardias en el año 2009, y las resoluciones del COMEX con relación a la salvaguardias emitidas en el año 2015, razón por la cual, su imposición y aplicación encuentra su fundamento legal en el ordenamiento jurídico, por lo que su recaudo no carece de legalidad y se persigue inclusive a través de la vía coactiva.

Por tanto, las salvaguardias gozan también de esta característica común a todos los tributos, pues la operación de importación que constituye el hecho generador de dichas medidas se encuentran claramente establecidas en nuestra legislación, así como su imposición, aplicación y posterior recaudo.

## **2.6 El hecho imponible con relación a las medidas de Salvaguardia.**

El hecho imponible o también hecho generador, hace referencia a aquel presupuesto de hecho que sirve para configurar cada tributo, pues como se ha manifestado en líneas anteriores la configuración de los tributos obedece al principio de legalidad tributaria, en virtud que ningún tributo puede ser creado, ni exigido sino con base a un presupuesto de



hecho prescrito en la ley de manera previa. El profesor Albert Hensel, en cita de Dino Jarach manifiesta:

“El presupuesto de hecho es el conjunto de circunstancias contenidas en forma abstracta en la norma de derecho tributario material, de cuya concreta realización, se derivan determinadas consecuencias jurídicas.” (Jarach, 1996, p. 116)

El hecho imponible constituye la realización de la hipótesis de incidencia prescrita en la norma tributaria; consecuentemente, su realización da lugar a su vez a la obligación tributaria, la misma, que constituye la consecuencia del hecho imponible, por consiguiente exigir el importe de tributo por parte del sujeto activo al sujeto pasivo, tiene su fundamento legal en la norma tributaria de cada legislación, lo que se traduce en la consecuencia jurídica que sostiene Hensel.

En referencia a la hipótesis de incidencia, se puede entender a la misma como la descripción de un hecho, de un conjunto de circunstancias que una vez cumplidas, las mismas dan como resultado el hecho imponible, además de la hipótesis de incidencia pueden estudiarse varios aspectos como el temporal, el personal, el espacial y el material; estos aspectos no son indicados de manera general en forma explícita u ordenada por la norma, los mismos pueden encontrarse dentro de la misma de manera dispersa, por lo que resulta necesario ordenarlos e identificarlas a fin de entenderlos en su totalidad, pues la verificación de dichos aspectos dará como resultado un hecho concreto, este viene a ser el hecho imponible.

Con relación a los aspectos de la hipótesis de incidencia, los mismos comprenden:

*Aspecto material.*- Que hace referencia a la configuración del hecho.

*Aspecto personal.*- Es el vínculo o conexión del hecho con una determinada persona.

*Aspecto espacial.*- En lo referente a su localización, y;



*Aspecto temporal.*- El acaecimiento del hecho en un momento fáctico determinado.

De la unión de los aspectos antes determinados resulta el efecto jurídico que busca y desea la norma tributaria; el nacimiento de una obligación jurídica tributaria a cargo de una determinada persona, en un lugar y momento preciso.

El aspecto temporal resulta de manera indudable unos de los más importantes sin menoscabar la importancia de los otros, pues en virtud del mismo se analizará cuando se considera sucedido el hecho imponible, lo que resulta transcendental determinar a fin de establecer a su vez el nacimiento de la obligación tributaria.

Con relación a las medidas de salvaguardia, se declara que existe una hipótesis de incidencia que se considera como el hecho generador de dichas medidas, que en virtud de su carácter impositivo, daría a entender de manera lógica que debe haberse cumplido un presupuesto de hecho en una norma tributaria determinada, para que posteriormente sea exigible en razón de su naturaleza de prestación pecuniaria, es por ello, que conviene analizar el hecho imponible aduanero, en razón que las salvaguardias se entiende como medidas aplicadas en el ámbito de las importaciones ligadas indiscutiblemente con la materia aduanera.

Se define de manera general al hecho imponible en materia aduanera como el ingreso o salida de mercancías al o fuera del territorio aduanero. Reaño con relación al hecho imponible expresa:

“Se puede decir que por regla general y en forma simplificada el hecho imponible aduanero es la importación de la mercancía...-agrega- La importación a su vez puede ser definida como el ingreso de una mercancía extranjera al territorio aduanero”  
(Reaño, 2010, pp. 119-120)

El autor en cuestión define al hecho imponible como la importación de mercancía, es decir, hace referencia únicamente a la importación y no a la exportación, en razón que esta última operación de comercio, con base al *principio de no exportación de tributos* trata de no



gravarse con tributo alguno, sin embargo, algunos Estados con el fin de procurar mayores ingresos o con el fin de evitar la salida de mercancías de las cuales existiese un déficit interno en el país en cuestión, gravan la exportación de mercancías, sobre todo de aquellas que tienen una gran demanda de exportación.

Se resalta de igual manera que la definición de hecho imponible no es uniforme, pues variara conforme la legislación que la regule, así cada legislación considerará realizado el hecho imponible conforme la hipótesis de incidencia prescrita en su respectiva norma, por su parte la doctrina señala varias teorías respecto del hecho imponible, algunas de las cuales las encontramos en forma implícita en nuestra legislación.

En virtud de lo dicho, el código tributario prescribe:

“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (Código Tributario, 2005, p. 5)

Por su parte el COPCI prescribe:

“Art. 109.- Nacimiento de la Obligación Aduanera.- La obligación aduanera nace con el ingreso de mercancías al territorio aduanero, o con la salida de mercancías de dicho territorio, que se encuentran sometidas a la potestad aduanera. Dicha obligación se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo o en el momento en que se constate que se generó la misma.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

De los artículos anteriormente citados, se puede colegir que el código tributario define de manera expresa el concepto de hecho generador; que lo denomina como al presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo, sin embargo, el COPCI no lo define de manera expresa como tal, más bien su normativa hace referencia al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, que examinada con atención hace referencia al ingreso o



salida de mercancías al o del territorio aduanero en un primer momento, posteriormente prescribe que esa obligación se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo, o en el momento en que se constate que se generó la misma; he ahí el presupuesto de hecho a que se refiere en su normativa el código tributario.

Si bien se ha manifestado que la obligación tributaria es la consecuencia del hecho imponible, por consiguiente podríamos deducir que el ingreso o salida de mercancías al o del territorio aduanero constituye el hecho imponible de los tributos al comercio exterior, por ello que su consecuencia es el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, que se considera perfeccionada cuando se produce la aceptación de la declaración aduanera por parte del sujeto activo, o en el momento en que se constate que se generó la misma, condiciones que resultan trascendentales y de vital importancia en torno a la obligación tributaria aduanera y a su antecedente, el hecho imponible.

Conforme se ha señalado en líneas anteriores, en la definición de nacimiento de obligación tributaria aduanera prescrita por el COPCI, de manera implícita se halla concebido a lo que debe entenderse por el hecho imponible en materia aduanera; a su vez este concepto constituye tres hipótesis que al converger la primera con la segunda, o tercera, se entiende realizado el hecho imponible.

Estas tres hipótesis cuya verificación configuran el hecho imponible en materia aduanera, constituyen:

- 1.- El ingreso de mercancías al territorio aduanero, o con la salida de mercancías de dicho territorio.
- 2.- Se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo, o;



3.- En el momento en que se constate que se generó la misma (declaración aduanera.)

Por consiguiente; se define al hecho imponible en materia aduanera como el ingreso o salida de mercancías al o del territorio aduanero, siempre y cuando se ha producido la aceptación de la declaración de dichas mercancías por parte del sujeto activo, o cuando simplemente se ha constatado que se generó dicha declaración.

Como puede apreciarse en el caso ecuatoriano el hecho imponible no basta con el ingreso o salida de mercancías al o del territorio aduanero, pues constituye además otros presupuestos como la aceptación de la declaración de dichas mercancías o la presentación de la misma, por su parte con relación a los aspectos que convergen en el hecho imponible en el caso ecuatoriano, la doctrina señala:

#### **2.6.1 La entrada de la mercancía al territorio aduanero.**

Esta teoría considera que no es suficiente que la mercancía haya únicamente cruzado la línea de la frontera, sino también es necesaria la *entrada* de la misma al territorio aduanero.

El término "*entrada*" puede tener varias nociones, que van desde la primera presentación de la mercancía a la aduana, así como el cumplimiento de todas los requerimientos frente a la misma, quienes consideran esta teoría acertada toman como fundamento de hecho la "*legalidad*", es decir, no basta con el "*cruce de la línea de la frontera*" de la mercancía como sugieren ciertas teorías en torno al hecho imponible en materia aduanera, pues debe tratarse de un ingreso legal, esta legalidad constituye como mínimo; la presentación ante la aduana de la mercancía.

Sin embargo, esta hipótesis al igual que la teoría "*del cruce de la línea de la frontera*" se considera insuficiente, en virtud que no todas las mercancías que se presentan ante la aduana genera por aquel hecho el pago de tributos, pues puede suceder como ejemplo la entrada de una mercancía al territorio aduanero simplemente para exhibición, y pese a la



presentación de la mista ante la aduana, dicha mercancía tenga que salir nuevamente del territorio aduanero sin que necesariamente haya generado la obligación del pago de tributo alguno, en razón que tenía como finalidad exhibirse, consecuentemente dicha mercancía no estaría gravada con tributo alguno. Al respecto el COPCI prescribe:

Art. 160.- Ferias Internacionales.- Es un régimen especial aduanero por el cual se autoriza el ingreso de mercancías de permitida importación con suspensión del pago de tributos, por un tiempo determinado, destinadas a exhibición en recintos previamente autorizados, así como de mercancías importadas a consumo con fines de degustación, promoción y decoración, libre del pago de tributos al comercio exterior, previo el cumplimiento de los requisitos y formalidades señaladas en el reglamento. (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 52)

Es por ello, que con relación a esta teoría como presupuesto del hecho imponible de los tributos al comercio exterior en el caso ecuatoriano se considera a la misma como insuficiente, y por ende, por su sola verificación se entendería no realizado el hecho imponible, teniendo que verificarse por consiguiente uno de los otros dos presupuestos antes señalados.

### **2.6.2 La aceptación de la declaración.**

Conforme esta teoría, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se produce en el momento de la aceptación de la declaración de destino de la mercancía por parte del sujeto activo, la aduana.

Por tanto se entendería; que el hecho imponible en el caso ecuatoriano constituye a más de la entrada de la mercancía al territorio aduanero, la aceptación de la declaración de destino de dicha mercancía, en suma, esta postura conjuntamente con la teoría *de “entrada de la mercancía al territorio aduanero”*, constituye el hecho conforme nuestra legislación, en tal virtud, la concreción de ambas posturas da a entender que el hecho imponible





aduanero se ha verificado, por tal razón, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se ha originado, siendo legalmente exigible el recaudo e importe de los tributos al comercio exterior causados.

Legislaciones como la paraguaya, la boliviana, al igual que la ecuatoriana, coinciden en que el hecho imponible constituye la verificación de ambos presupuestos, determinados en forma clara en su respectiva legislación.

### **2.6.3 La presentación de la declaración de importación.**

El art. 109 del COPCI en su parte final prescribe:

“Dicha obligación se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo o en el momento en que se constate que se generó la misma.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

Conforme la anterior cita, se entendería al hecho imponible realizado en suma; con la entrada de mercancías al territorio aduanero, bien con la aceptación de la declaración de destino de la mercancía por parte del SENA, o; tal y como prescribe la norma; *en el momento en que se constate la misma*, que no hace referencia más a que la declaración como tal, de modo que la única forma en que se constata que se generó la misma constituye pues, el hecho concreto de haberse al menos presentado la declaración de destino de la mercancía, aunque no haya sido aceptada aún por parte del sujeto activo, en definitiva; la entrada de mercancías al territorio aduanero, así como la aceptación de la declaración de destino de la mercancía o la sola presentación de la declaración, cualquiera de estos presupuestos, más el primero, constituyen el hecho imponible en el caso ecuatoriano.

Con relación a la tres teorías, se ha hecho referencia únicamente en si a la importación como tal, a pesar que nuestra legislación considera a la exportación también como



presupuesto del hecho imponible, sin embargo, por la naturaleza en la que se ha impuesto las salvaguardias, como sobretasa arancelaria a las importaciones, fue necesario remitirnos únicamente a dicho acto de importación.

En igual forma, estos presupuestos constituyen también el hecho imponible de las medidas de salvaguardia, en razón que hablamos de un solo hecho imponible tanto de los tributos causados a la importación como por salvaguardias, siendo por consiguiente el hecho imponible de dichas medidas; la importación de mercancías, más la suma de cualquiera de los de otros dos presupuestos antes manifestados.

Con relación a las salvaguardias, se considera que el hecho imponible constituye el ingreso de mercancías específicas que constan en determinadas partidas o subpartidas arancelarias al territorio aduanero, conviene precisar que el hecho imponible de las salvaguardias es el mismo con referencia a los tributos aduaneros causado en virtud de su importación, es así que se habla de un solo hecho imponible y no de dos como mal puede interpretarse, la diferencia radica según la mercancía importada que puede estar gravada con una sobretasa arancelaria como es el caso de las salvaguardias, pese a aquello, esto no significa que podamos hablar de diferentes hechos imponibles por la naturaleza misma de la salvaguardia, traducido como un aumento del arancel a la importación. Valdés Costa señala:

“Un mismo hecho puede también estar vinculado jurídicamente con más de un tributo de la misma especie...-agrega-... desde el punto de vista jurídico, la nueva prestación es una obligación íntimamente vinculada a la obligación principal del tributo anterior.” (Valdés Costa, 2002, pp. 104-105)

Lo manifestado por Valdés Costa puede apreciarse de manera práctica en el siguiente ejemplo:



1.- Valdés Costa señala que la nueva prestación (salvaguardia), es una obligación íntimamente vinculada a la obligación principal del tributo anterior (arancel a la importación.)

2.- La resolución No. 011-2015 del COMEX referente a medidas de salvaguardia, en términos generales prescribe:

“Artículo Primero.- Establecer una sobretasa arancelaria con carácter temporal y no discriminatoria...conforme el porcentaje ad valorem determinado para las importaciones a consumo de las subpartidas descritas en el anexo de la presente resolución.” (Resoluciones del pleno del COMEX año 2015, 2015, p. 3)

3.- La sobretasa arancelaria (salvaguardia), se fija con relación al porcentaje ad valorem determinado para las importaciones de mercancías a consumo.

En conclusión:

1.- Las sobretasas arancelarias por concepto de salvaguardias (nueva prestación), se han fijado tomando en consideración la tarifa arancelaria ad valorem (tributo anterior) de las mercancías que vayan a ser importadas, lo que demuestra la vinculación de las salvaguardias con las tarifas arancelarias ad valorem propias para la importación.

2.- De igual manera, de la resolución No. 011-2015 del COMEX puede apreciarse de manera clara que las tarifas ad valorem, así como las salvaguardias aplicadas a las importaciones dependen de un solo hecho; la importación, por lo que hablamos de un solo hecho imponible.

Resulta imprescindible resaltar que la resolución del COMEX anteriormente citada, hace referencia de manera expresa a establecer una sobretasa arancelaria para las *importaciones a consumo*, por lo que mal puede interpretarse que las mercancías importadas pueden



calificarse a su vez en bienes consumibles y no consumibles, tomado como fundamento de aquella clasificación el acto de consumo como tal.

Sin embargo, en materia aduanera la locución de *consumo* hace referencia a la importación de mercancías con el fin de integrarlas a la circulación económica interna de un país, al comercio, al empleo productivo, así como al acto de consumo propiamente dicho, por lo que no debería confundirse que si bien en un primer momento el hecho imponible de las salvaguardias constituye la entrada de mercancías al territorio aduanero, debe cumplirse además con la condición de que las mercancías importadas tienen que ser consumibles haciendo alusión al acto de utilizar o gastar un bien.

Tanto las salvaguardias como los tributos a la importación, tienen un mismo hecho imponible que constituye la importación de mercancías al territorio aduanero, por consiguiente y tal como manifiesta Valdés Costa; esta nueva prestación (salvaguardias), se vinculan a la obligación principal del tributo anterior que sería la respectiva tarifa arancelaria que se paga por la importación, su adicional (salvaguardia) es la sobretasa arancelaria que grava la misma mercancía importada en virtud de la ley (resoluciones del COMEX).

Se habla de una vinculación como tal, en virtud que de no existir el hecho imponible no podríamos hablar de un tributo a la importación, como tampoco de una salvaguardia, consecuentemente el hecho imponible en ambos casos constituye uno solo, con la diferencia que en las salvaguardias la sobretasa se aplicará siempre y cuando esta mercancía conste en las partidas o subpartidas específicas que para el efecto emita el organismo competente (COMEX), por lo que mal podría interpretarse que se habla de otro hecho imponible, sin embargo, el hecho imponible sigue siendo uno solo para el uno y otro caso de los citados, pues conforme nuestra legislación, la obligación tributaria aduanera nace con el ingreso de mercancías al territorio aduanero, lo que da a entender un solo



presupuesto de hecho que da nacimiento a los tributos a la importación, y consecuentemente salvaguardias en virtud de su carácter impositivo.

Lo antes manifestado no puede ser calificado como una mera hipótesis, en virtud, que otros de los casos que comprende un solo hecho imponible con relación a los tributos al comercio exterior, son aquellas importación por las que se paga su correspondiente tarifa arancelaria y en el caso de comprender un bien de *consumo*, también este hecho estaría gravado por su correspondiente tributo al IVA, en este sentido Pardo manifiesta:

“El mismo hecho jurídico puede considerarse hecho imponible no solamente para los derechos aduaneros, sino para aquellos impuestos internos que también se presentan con motivo de la importación. Así, por ejemplo, los derechos de aduana y el IVA en la importación comparten el mismo hecho generador” (Pardo, 2009, p. 323)

Lo manifestado por Pardo no es ajeno a nuestra legislación, en virtud que La Ley de Régimen Tributario Interno prescribe:

#### “HECHO IMPONIBLE Y SUJETOS DEL IMPUESTO

Art. 61.- Hecho generador.- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2015, pp. 67-68)

Es así que la aseveración de que un mismo hecho imponible puede generar más de un tributo no es una mera hipótesis.

En definitiva, las salvaguardias se presentan como un tributo a la importación por sobre el arancel correspondiente a dicha operación de comercio, por consiguiente se puede señalar



que la obligación por concepto de estas medidas nace, se origina u obedece a la realización un hecho imponible prescrito en la norma tributaria, lo que a su vez resalta otro de los presupuestos y uno de los más importantes que comprende la calificación a los tributos como tales, presupuesto del que claramente gozan estas medidas para poder ser impuestas y aplicadas.

Lo que en conclusión se traduce en que no basta con la sola arancelización con apreciación pecuniaria de esta medida, sino que en igual forma que los tributos independientemente de su calificación de interno o externo, será necesario la verificación de un hecho imponible en la norma tributaria para que haga nacer la obligación correspondiente por dichas medidas, lo que puede verificarse a simple vista en la práctica.

### **2.7 Los sujetos de la obligación tributaria aduanera en las medidas de Salvaguardia.**

Las obligaciones tributarias aduaneras originadas en virtud de las operaciones de comercio exterior vincula a dos sujetos: *-el Sujeto Activo-* por una parte que es representado por el Estado, y *-el Sujeto Pasivo-* que a su vez puede ser contribuyente o responsable conforme nuestra legislación, en virtud que tanto el sujeto activo como pasivo debe encontrarse prescritos en la ley, con el fin de ejercer las facultades, derechos y obligaciones que representan cada uno con fundamento legal.

Con relación a las medidas de salvaguardia y por la necesidad de referirse a la obligación jurídica tributaria aduanera, entendida como el vínculo de los sujetos activo y pasivo, para de esta manera dejar en claro la sujeción de cada uno, se concebirá a dichas medidas desde la óptica de la obligación tributaria aduanera, por el hecho que al haberse privado a las medidas de salvaguardia de naturaleza tributaria no podría entenderse a la misma desde una perspectiva de obligación tributaria, puesto que no es un tributo conforme nuestra legislación.



Aunque las salvaguardias no gocen de un reconocimiento tributario en nuestra legislación, es indudable que una vez verificado el hecho generador y consiguiente nacimiento de obligación tributaria aduanera se vincule a los dos sujetos de esta relación; activo y pasivo, de tal forma se puede apreciar que en las medidas de salvaguardia también se encuentran presentes y vinculados dichos sujetos, pues en la forma en la que se ha impuesto una medida de salvaguardia, por su naturaleza arancelaria, es necesario que intervenga un sujeto activo que determine y recaude el valor correspondiente por concepto de dicha medida, y un sujeto pasivo que cumpla con el pago; consiguientemente, los sujetos intervinientes vinculados en razón de las obligaciones tributarias, así como en las tributarias aduaneras, no son ajenos a las medidas de salvaguardia, por lo que podemos hablar de otro presupuesto que cumplen dichas medidas.

### **2.7.1 El Sujeto Activo.**

La sujeción activa por regla general corresponde siempre al Estado, lo que se traduce en su facultad de acreedor del tributo en la relación tributaria, al respecto Reaño sostiene:

“En la relación jurídica tributaria, el sujeto activo es el Estado, en su condición de acreedor del tributo. Esto se debe a que la relación jurídica tributaria se establece entre el Estado y el contribuyente, en virtud de la potestad tributaria del primero.”

(Reaño, 2010, p. 104)

El Estado con base a su ejercicio de poder de imperio y en virtud de la ley, es lógico que ejerce la facultad de sujeto activo en toda relación jurídica tributaria, por tanto se considera al órgano estatal como titular del crédito, el mismo que goza de la potestad para exigir e ingresar el importe del tributo a las arcas públicas, al respecto el código tributario prescribe:

“Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”

(Código Tributario, 2005, p. 7)

El Estado es quien posee la facultad de acreedor del tributo, y en goce de su sujeción activa puede delegar la potestad de recaudación a otro órgano público, confiriéndole a su vez de



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

manera expresa en la ley, facultades como la de determinación, liquidación, cobranza, ejecución judicial, consultiva, etc., órgano público que para su actuar lo hace a través de la administración tributaria, para ello se sabe que la administración tributaria ecuatoriana se divide en: Administración Tributaria Central, Seccional y de Excepción, con base aquello, y con relación a la naturaleza de los tributos al comercio exterior, es necesario identificar que órganos comprenden la administración tributaria central, en razón que uno de ellos es el encargado de recaudo de esta clase de tributos, en este sentido el código tributario prescribe:

“Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.” (Código Tributario, 2005, p. 18)

Pese a que el artículo en cuestión no determina de manera expresa cuales son los órganos que conforman la administración tributaria central, se conoce que los órganos que constituyen la misma son el Servicio de Rentas Internas (SRI), y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), por lo que con relación al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, con respecto a las salvaguardias, entendida como el ingreso de determinadas mercancías al territorio aduanero con un arancel adicional, podemos deducir que es el SENAE el organismo público que ostenta la calidad de sujeto activo en las obligaciones tributarias aduaneras, de esta manera tiene la potestad para exigir tanto los impuestos causados en virtud de las operaciones de importación, así como el arancel adicional que puede estar soportando dicha mercancía en razón de una salvaguardia con base a la correspondiente resolución del COMEX.

Con relación a lo manifestado el COPCI prescribe:





“Art. 111.- Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera.- Son sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo:

- a. Sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, por intermedio del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Art. 212.- Del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con competencia en todo el territorio nacional.

Es un organismo al que se le atribuye en virtud de este Código, las competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 40-63)

Es así que en las obligaciones tributarias aduaneras es el SENA E el órgano público que tiene la potestad de sujeto activo, y cuya sujeción activa conforme el artículo citado se encuentra reconocida de manera expresa en la ley, de manera adicional, la aduana no solamente puede ser concebida como el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera en razón de su potestad recaudadora, sino se entiende también como la oficina pública estatal encargada de regular el paso de mercancías que ingresan o salen del territorio nacional con el propósito de verificar el cumplimiento de obligaciones adeudadas en virtud de las operaciones de importación o exportación, con base a aquello Basaldúa sostiene:

“La aduana considerada como institución, constituye un servicio administrativo encargado de controlar la importación y exportación de mercancías, al o del



territorio aduanero, aplicando a su respecto el conjunto de disposiciones que regulan el tráfico internacional de mercancías.” (Basaldúa , 1988, p. 23)

Por su parte el COPCI en el ibídem segundo de su art. 205 prescribe:

“La Aduana tiene por objeto: facilitar el comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República, así como quienes efectúen actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías; determinar y recaudar las obligaciones aduaneras causadas por efecto de la importación y exportación de mercancías, conforme los sistemas previstos en el código tributario; resolver los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados; prevenir, perseguir y sancionar las infracciones aduaneras; y, en general, las atribuciones que le son propias a las Administraciones Aduaneras en la normativa adoptada por el Ecuador en los convenios internacionales.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, pp. 61-62)

Con relación a lo señalado, si bien las medidas de salvaguardia se han impuesto de tal manera que aumentan el arancel a la importación de determinadas mercancías, por la naturaleza de dicha operación de comercio, de manera lógica se considerare al SENA E como el órgano público para exigir el pago por concepto de salvaguardias, lo que da entender que en el ejercicio de sus facultades de determinación y recaudo, es el SENA E el organismo que ostenta la calidad de sujeción activa con respecto a las obligaciones generadas por dichas medidas, consecuentemente no podría alegarse que el SENA E es el organismo público encargado del recaudo de los tributos al comercio exterior únicamente, puesto que el COPCI pese a privar de naturaleza tributaria a las salvaguardias prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración



Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables...” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)

Con relación a lo citado, por mandato expreso de la ley, la sujeción activa con respecto a la obligación tributaria aduanera originada en virtud de la imposición y aplicación de medidas de salvaguardia corresponde al SENA, lo que en definitiva se traduce que este órgano público que goza de la potestad aduanera es el encargado de hacer ejercicio de las facultades que le otorga la ley como la determinadora y recaudadora, entre otras, para exigir el pago del valor generado por salvaguardias, por tanto se le puede concebir como un legítimo acreedor de estas medidas y consecuentemente su actuar con el fin de asegurar el pago será conforme a derecho y respetando el procedimiento reglado que supone los trámites administrativos tributarios, como si las salvaguardias de un tributo se tratase lo que en definitiva es así. En virtud de lo dicho Pardo manifiesta:

“Entendido el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, el Estado ya no tiene el mismo poder anteriormente manifestado (de creador de normas), sino que se comporta como un verdadero acreedor dentro de la obligación tributaria y está sujeto a la ley que se encarga de señalar los límites de sus derechos y los deberes que debe cumplir en los trámites administrativos para respetar el debido proceso tributario aduanero.” (Pardo, 2009, p. 374)

Si bien el SENA al momento de determinar el valor y posteriormente exigir el pago de salvaguardias, con base a las facultades propias de las que goza como órgano tributario no se presenta inconveniente alguno, no así a la hora en que se haya producido un error en el cálculo del valor generado por salvaguardias y se tenga que acudir a la administración de justicia para rectificar el valor de dicha medida.

Aquello constituye un verdadero problema, pues en los tribunales del país se ha alegado que el SENA no tiene competencia como sujeto activo para rectificar un tributo que no está prescrito como tal por mandato expreso de nuestra legislación, resulta pues



contradictorio que teniendo la sujeción activa para recaudar el valor por salvaguardias ya no sea competente en el momento en que se pretenda rectificar dicho valor, aquello constituye un verdadero problema en la administración de justicia. El profesor uruguayo Valdés Costa manifiesta:

“Diferente es el caso de los recargos aduaneros a la importación, recurso típicamente estatal, cuya liquidación y percepción ha sido ejercida por el Banco de la República con amplias facultades sobre cuyo alcance existen discrepancias... – agrega- La mayor duda que puede presentarse en estos casos, es la determinación del órgano competente para resolver los recursos o acciones que planteen los sujetos pasivos sobre la legitimidad del tributo o de la determinación administrativa de la deuda. En principio, entendemos que debe ser el sujeto activo.” (Valdés Costa, 2002, p. 332)

En este sentido, sencillamente debería reconocerse el carácter tributario de las salvaguardias en virtud de la naturaleza impositiva que la mismas posee, con lo cual, estaríamos hablando de corregir aquellos inconvenientes que pueden presentarse en la administración de justicia al momento que resulte necesario acudir a ella, lo que a su vez asegura un debido proceso transparente y reglado, característica fundamental en los procedimientos administrativos tributarios y tributarios aduaneros.

### **2.7.2 El Sujeto Pasivo.**

El sujeto pasivo es aquel que debe cumplir con la obligación tributaria aduanera en virtud de la ley, al respecto Armella prescribe:

“El sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es el sujeto que, en virtud de la ley nacional, debe afrontar el pago de impuestos a la importación o a la exportación, o de toda otra carga vinculada o dependiente del cumplimiento de la operación aduanera.” (Armella , 2003, p. 477)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En virtud de aquello, no se concibe al sujeto pasivo como aquel que esta únicamente obligado al pago de los tributos al comercio exterior que hacen referencia a las operaciones de importación o exportación como tal, pues Armella señala que también se obliga el sujeto pasivo al pago de toda carga vinculada o dependiente del cumplimiento de la operación aduanera, por lo que en razón del desconocimiento tributario por parte de nuestra legislación a las salvaguardias, podría interpretarse que en este concepto de “carga” es en donde se concibe a dichas medidas.

Sin embargo, se debe considerar que las salvaguardias en goce de su carácter impositivo, así como el hecho de poseer otros presupuestos comunes a todos los tributos como los antes manifestados y demostrado, no pueden ser más que considerada formando parte de las obligaciones tributarias aduaneras del sujeto pasivo, en virtud de haberse verificado el hecho imponible de importación respecto de las mercancías afectadas por este tributo, traducido en un aumento del arancel a la importación, por lo que definirla como gravamen o carga no constituye una apreciación adecuada de su naturaleza misma.

Como se sabe la sujeción pasiva corresponde a la persona natural o jurídica sea en calidad de contribuyente o responsable que se encuentra en el otro extremo de la obligación tributaria aduanera, y a que diferencia del sujeto activo, su contenido es mucho más complejo en cuanto a sobre quien recae la obligación tributaria aduanera, de esta manera el COPCI prescribe:

“Art. 111.- Sujetos de la Obligación Tributaria Aduanera.- Son sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo:

b. Sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 40)



El contribuyente es en principio el obligado principal, y por ende el principal responsable para dar cumplimiento con la prestación tributaria aduanera, por lo que su sujeción de pasivo debe encontrarse prescrito de manera expresa en la ley, a fin de que puede ser identificado como tal y le sea legalmente exigible la obligación tributaria aduanera.

De igual manera, hablamos de sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera cuando hacemos referencia al *responsable*, la responsabilidad tributaria de este tercero se presenta por existir una conexión o vínculo entre el contribuyente y dicho responsable, que de igual manera debe encontrarse expresado en la ley. Valdés Costa manifiesta:

“El único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el *responsable* por una deuda ajena.” (Valdés Costa, 2002, p. 334)

Con relación al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, es aquel a quien se le ha verificado la realización del hecho generador por lo que la ley se encarga de imponerle la prestación tributaria correspondiente, es lo que se denomina en doctrina como el destinatario legal tributario, por lo que le corresponde pagar a su propia persona el tributo, a su vez en las operaciones de importación el contribuyente puede ser el dueño o consignatario de la mercancía, con base aquello el COPCI en la parte final de su art. 111 prescribe:

“En las importaciones, contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y, en las exportaciones, contribuyente es el consignante.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 40)

Del artículo en cuestión se puede colegir que el contribuyente comprende el propietario de la mercancía, es decir quien ostenta el derecho de dominio sobre la mercancía importada por su propia persona, por su parte el consignatario es la persona que no siendo necesariamente dueño de la mercancía, está obligada al pago del tributo en virtud de haber



importado la mercancía a su nombre, por cual debe recibirla pese a no ostentar el derecho de dominio sobre la misma, o es aquel que adquiere el derecho de dominio de la mercancía que no está a su nombre antes de su despacho.

Esta calidad del contribuyente, entendido como el dueño de la mercancía importada o consignatario de la misma, no puede entenderse como un presupuesto único del sujeto pasivo de los tributos al comercio exterior, por el sencillo hecho que la mercancía importada puede tener un recargo arancelario por concepto de salvaguardias, lo que en definitiva significa que en dichas medidas hablamos también de un contribuyente ya sea en calidad de dueño o consignatario.

Con relación a la figura del *responsable* como otra de las formas en la que se manifiesta la sujeción pasiva, el COPCI nada prescribe, se limita únicamente a expresar que la sujeción pasiva corresponde al contribuyente y responsable, sin embargo, en la figura del responsable encontramos a su vez otras formas en las que puede apreciarse la sujeción pasiva, razón por la cual, resulta necesario remitirnos a la doctrina, así como al código tributario como norma supletoria, con el fin de comprender el alcance de la sujeción pasiva en calidad de responsable, además de determinar los casos puntuales con relación a las salvaguardias respecto de las obligaciones tributarias aduaneras.

Se define al responsable como aquella persona que no siendo contribuyente queda obligado al pago del tributo por el mandato expreso de la ley, Pardo citando a Pérez Royo señala:

“Se trata de una persona que, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeta al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal.” (Pardo, 2009, p. 376)

Por su parte el código tributario prescribe:



“Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.” (Código Tributario, 2005, p. 7)

El responsable es aquel, que sin habersele verificado el hecho generador tiene que cumplir con la obligación tributaria, la figura del responsable se utiliza para que un tercero quede como obligado frente al sujeto activo, es por ello que se le denomina responsable, su sujeción de pasivo como tal debe encontrarse de manera expresa en la ley. El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), seguido por muchas legislaciones, señala que los *responsables*, en su calidad de sujetos pasivos se dividen en sustitutos, responsables solidarios y subsidiarios.

Los responsables solidarios dan lugar a la responsabilidad solidaria, es decir, son solidariamente responsables por que la ley les ha impuesto esta carga en virtud de su relación con el deudor de la obligación tributaria aduanera, mientras que la responsabilidad subsidiaria constituye una responsabilidad no directa y se entiende derivada de los propios deberes u obligaciones de una persona.

En virtud de aquello, y como se manifestó en un principio, si bien la doctrina hace una distinción entre los responsables en calidad de sujetos pasivos con relación a las obligaciones tributarias aduaneras, por su parte el COCPI no regula dicha cuestión, en razón que no determina de manera expresa los casos en que se manifiesta la figura del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, con base aquello, es necesario remitirnos al código tributario como norma supletoria, con el fin de determinar de manera clara el alcance de la figura del responsable.

El código tributario prescribe que la figura del responsable se divide en: responsables por representación, adquisición o sucesor, así también considera otras figuras del responsable como lo son los agentes de retención, percepción y los sustitutos del contribuyente. En razón de lo dicho el código tributario con relación a la figura del responsable prescribe:





“Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;
2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,
5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.” (Código Tributario, 2005, pp. 7-8)

En relación al artículo antes citado, los responsables por representación se encuentra de manera expresa en la ley, pues el código es muy claro al señalar los casos en los que se puede considerar responsables por representación, es así que con relación a las medidas de salvaguardia se puede sostener que aplica en todos los casos, en virtud que constituyen presupuestos claramente aplicables a las obligaciones generadas por tributos al comercio exterior.

Por citar como ejemplo; el numeral 2 del art antes señalado prescribe que los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas legalmente reconocidas como tal, son responsables por representación de la obligación tributaria generada, lo que aplicado al ámbito aduanero y con respecto a las medidas de salvaguardia; pude darse el



supuesto de que “X” persona jurídica importo mercancías con una sobretasa arancelaria por concepto de salvaguardias, si bien es la persona jurídica a quien se le verifica el hecho generador, o existe un consignatario que se ha encargado de la importación (contribuyentes), nada quita el hecho de que el director, gerente, presidente y en general representante de la persona jurídica queda obligado en virtud de la ley al pago de los aranceles generados por la importación, así como el recargo arancelario entendido como las salvaguardias impuestas sobre las mercancías importadas, es así que en caso de surgir cualquier inconveniente que dificulte el cobro de dichas prestaciones aduaneras, el sujeto activo está legalmente facultado para perseguir el pago del tributo en dichos responsables por representación.

Con relación a la responsabilidad por adquisición o sucesión el código tributario prescribe:

“Art. 28.- Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;
2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;
3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;



4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,

5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.”  
(Código Tributario, 2005, p. 8)

El artículo en cuestión prescribe la calidad en que se tiene que comparecer para ser considerado como responsable por adquisición o sucesión, que de igual manera, a excepción del numeral 1, son presupuestos aplicables a las obligaciones tributarias aduaneras y consecuentemente a las medidas de salvaguardia que pudieran originarse en virtud del hecho generador.

El numeral 1 del citado artículo no sería una forma de manifestación de responsable por adquisición o sucesión en las obligaciones tributarias aduaneras, en razón a que la norma prescrita hace referencia a bienes raíces afectados con un tributo, cuestión que nada tiene que ver con las operaciones de comercio cuyos hechos generados comprenden la importación o exportación al territorio aduanero; consiguientemente este supuesto no aplica al presente caso, no así con respecto al numeral 3 por citar un ejemplo; pues en el hipotético caso de que una persona natural ha realizado una importación de determinada mercancía gravada con una medida de salvaguardia y este falleciera, estaría claramente obligado al pago del tributo correspondiente quien le haya sucedido en dicha mercancía en calidad de presentante por sucesión, o sin son varios, representantes en calidad de sucesores.

De igual manera sucede en el caso de los donatarios, que en el posible hecho que recibiera a título de donación alguna mercancía con sobretasa arancelaria por concepto de salvaguardias, pues de no cumplirse la obligación por el donante, estaría obligado el donatario al pago de los tributos al comercio exterior generados y salvaguardias, de igual manera en las sociedades que reemplazan a otras, en los adquirentes de empresas que



estén adeudando tributos con motivo de la razón social a la que se dedican, como puede ser la venta de una importadora que se encuentra aduendado tributos al comercio y salvaguardias, etc.

El sujeto pasivo en función de responsable y este a su vez en calidad de representante, adquirente o sucesor, no se trata de una sujeción pasiva aplicable a los tributos internos únicamente por el solo hecho de considerar de manera errada que su regulación obedece a las normativa del código tributario, en razón, que constituyen presupuestos plenamente aplicables a las obligación tributarias aduaneras, entendido dentro de estas a las medidas de salvaguardia en virtud de su carácter impositivo y naturaleza de prestación pecuniaria, por lo que consecuentemente, constituyen figuras de sujeción pasiva plenamente aplicables a dichas medidas.

El código tributario considera también otras figuras en las cuales considera de manera expresa la sujeción pasiva del responsable, es así que hace referencia a los agentes de retención percepción o los sustitutos del contribuyente cuando así lo establezca la ley.

Los agentes de percepción o retención constituyen aquellas personas naturales o jurídicas ajenas a la obligación tributaria entre el sujeto activo y el contribuyente, pero en virtud de la ley, se le faculta para retener o percibir el importe del tributo, de tal razón que si realiza el importe por retención o percepción, el contribuyente queda liberado y la obligación se establece inmediatamente entre el agente que realiza la retención o percepción y el Estado. Es así que el código tributario prescribe:

“Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los



herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; y,

3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias” (Código Tributario, 2005, pp. 9-10)

En relación a los responsables como agentes de retención, constituye una figura que se aplica con relación a los tributos tales como son el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en los cuales las personas naturales o jurídicas están autorizadas por ley a retener el impuesto causado por el contribuyente, y a su vez entregarlos al sujeto activo de la obligación tributaria.

Si bien el IVA puede gravar ciertas mercancías importadas de consumo, no interviene un agente que la retenga como intermediario como sucede cuando se adquiere un bien o servicio a una persona natural o jurídica que tenga la facultad de agente de retención como sucede por ejemplo con los supermercados, pues en las obligaciones de tributos al comercio exterior; los derechos arancelarios, impuestos causados a las operaciones de comercio, las tasas por servicios aduaneros, salvaguardias, etc., no son retenidos por ninguna persona natural o jurídica autorizada para tal efecto, es únicamente el SENA en calidad de sujeto activo que realiza el importe del tributo de manera directa y sin la necesidad de un intermediario ajeno a los sujetos de la obligación tributaria aduanera.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

De igual manera sucede en la casos de los sujetos pasivos por representación en calidad de agentes de percepción, en razón que los valores generados por salvaguardias son determinados y exigidos por el SENAЕ sin que el mismo pueda ser considerado como un agente de percepción, pues el SENAЕ no tiene calidad de sujeto pasivo, es un representante del Estado facultado para exigir e ingresar el importe del tributo, lo que resalta su condición de sujeto activo; consecuentemente, la sujeción pasiva del agente de percepción, así como de retención, no se consideran como figuras que pueden aplicarse propiamente a las medidas de salvaguardia, ni a los tributos al comercio exterior como tal, pues no debería confundirse la facultad de agente de percepción o retención, con la potestad de recaudo directo de la que goza el SENAЕ en calidad de sujeto activo.

Sin embargo, en los tributos al comercio exterior encontramos otros responsables que responderán al sujeto activo por los tributos al comercio exterior causados cuando acaeciere ciertos hechos que se encuentran expresamente determinados en la ley, es así que el COPCI prescribe:

“Art. 135.- Responsabilidades durante el depósito de mercancías.- Durante el depósito de mercancías existirán las siguientes responsabilidades, sin perjuicio de las responsabilidades civiles o penales a que hubiere lugar:

a. Las responsabilidades de las personas autorizadas para el funcionamiento de las bodegas destinadas a depósito temporal y depósitos aduaneros, son las siguientes:

2. Pagar al Estado los tributos correspondientes. Esta responsabilidad se extiende a los tributos que hubieren correspondido a las mercancías que sufran cualquier siniestro, robo o hurto durante su traslado desde el puerto, aeropuerto o frontera de arribo, hasta las bodegas de depósito.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 46)

A su vez el ibídem final del art. 27 del COPCI en referencia a los agentes de aduana prescribe:



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

“En los despachos de mercancía en que intervenga el agente de aduana es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda. Sin perjuicio de lo expuesto, el agente de aduanas no será responsable por la valoración de las mercancías.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 67)

De los casos antes citados se puede hablar de una responsabilidad extendida que se encuentra de manera expresa en la ley, sin embargo, una parte de la doctrina considera que esta responsabilidad extendida no tiene un fundamento legal, y la consideran como contradictoria al principio básico de legalidad tributaria, pues estamos hablando de una responsabilidad por hecho ajeno (hecho generador).

Es así que conforme nuestra legislación los agentes de aduana, así como las personas autorizadas para el funcionamiento de bodegas en los puestos, aeropuertos, etc., son responsables por los tributos causado en virtud de mercancías importadas que pudieran sufrir algún tipo de siniestro, o pérdida, destrucción, robo, hurto, etc.

En el caso de los agente de aduna esa responsabilidad se limita únicamente a responder al Estado por los tributos que hubieren causado el importe de mercancías, lo que hace referencia a que el agente de aduana asume la responsabilidad y consecuentemente tiene la obligación de responder por los valores correspondientes por concepto de tributos, aunque no responda al propietario de las mercancías por la pérdida de las mismas; consiguientemente, esta responsabilidad se entiende aplicable a las medidas de salvaguardia en el caso de que se tratasen de mercancías cuyo ingreso al territorio aduanero se hubiera encontrado gravado con el arancel adicional por concepto de dicha medida.

De igual manera sucede en el caso de las personas naturales o jurídicas autorizadas para el funcionamiento de bodegas en las que se deposite mercaderías que hubieren causado algún tipo de tributo, pues en ambos casos bastará únicamente el acto de determinación



de tributos por parte del SENAЕ con el fin de determinar el valor a que asciende el importe del tributo, en cual puede comprender los valores por salvaguardias, derechos arancelarios, los impuestos causados propios de la operación de comercio, tasas por servicio aduanero, es por ello que esta responsabilidad se denomina extensiva, pues se responde por hecho ajeno, es decir, se responde aunque no se haya verificado la realización del hecho generador de manera personal de quien responde, sin embargo, por mandato expreso de la ley se asume esa responsabilidad para con el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera.

En virtud de lo dicho, se puede apreciar que en las medidas de salvaguardia también intervienen estos dos sujetos que se presentan en toda obligación tributaria, así como tributaria aduanera, esto debe a la naturaleza impositiva que tiene la medida de salvaguardia, a su naturaleza de prestación pecuniaria, pues si contrario fuera, no existiere sujeto activo que exigiere el pago del valor por dicha medida, y consiguientemente no existiere sujeto pasivo, es por ello, que se considera absurdo haberle privado de carácter tributario a las salvaguardias cuando claramente se aprecia su carácter de prestación pecuniaria que una vez originada en virtud del hecho generador, se determina el valor y se exige al sujeto pasivo el pago que es recaudo por el SENAЕ en calidad de sujeto activo.

## **2.8 Naturaleza específica de las Salvaguardias como tributos.**

La sola afirmación de las salvaguardias que por reunir presupuestos, así como características comunes a todo tributo y que en razón de ello, deben ser consideradas como tal, es una tesis que si bien goza de lógica científica en virtud de los argumentos doctrinarios antes señalados, de los factores antes demostrados, no puede concluir con el simple hecho de sostener aquella mera afirmación y considerarse como un argumento determinante y por ello conclusivo; conviene pues una vez demostrada la naturaleza tributaria de las salvaguardias deducir a que especie de tributo pertenece, pues si bien se la ha considerado como un tributo, nada quita el hecho de que pueda encajar perfectamente en cualquiera de las especies de tributos de la clásica división tripartita que se conoce; *impuestos, tasas y contribuciones*.





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En América Latina, España, Italia, entre otros países, la clásica división tripartita de los tributos es aceptada de manera uniforme hasta el día de hoy, sin embargo, se habla también de *exacciones parafiscales*, que en el ámbito del Derecho Tributario, supone una tesis aún no definida, en virtud que no se ha consagrado o definido a las exacciones parafiscales como un tributo, pues pese a imponerse a manera de contribución, los valores recaudados por exacciones parafiscales no entran a formar parte del tesoro público del Estado, sino en favor de un determinado grupo de personas o instituciones para las que han sido creadas.

En la legislación ecuatoriana el caso no es ajeno, se puede citar por ejemplo; existe una contribución del 0,5%, conforme prescribe el Código Orgánico Monetario y Financiero, sobre el monto de las operaciones de crédito con tarjeta de crédito, de transferencia de cartera, y ciertas operaciones que reportan con las entidades del Sector Financiero Privado, regulado por la Superintendencia de Bancos y cuyos valores recaudados son destinados a financiar la lucha Contra el Cáncer, de igual manera el Sector Cooperativo no Financiero paga una contribución de hasta el 5% de sus excedentes o utilidades para la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, por lo que se puede sostener, que esta figura se aplica también en el Ecuador, sin embargo, con referencia a la figura de exacciones parafiscales el Código Tributario nada prescribe, en razón que se trata de un tema aún en debate acerca de reconocer o negar su naturaleza tributaria.

Por ello, con el fin de deducir la especie tributaria a las que pertenecen las salvaguardias, el presente análisis se lo realizará desde la óptica de la división tripartita de los tributos, además de como bien se sabe, estas medidas no han sido impuestas en favor de un determinado grupo de personas o instituciones, ya sean públicas o privadas, en virtud pues como se ha señalado; el sujeto activo de la presente obligación tributaria constituye el Estado a través del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), razón por la cual, se descartará el análisis de las exacciones parafiscales con relación a las medidas de salvaguardia.



En referencia al tema que nos ocupa, nuestra normativa tributaria; tanto el Código Tributario, como el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, prescriben con relación a los tributos y tributos al comercio exterior respectivamente, que los mismos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones, por lo que reconocen la división tripartita clásica del tributo, además que el COPCI hace referencia como una especie de tributo al comercio exterior a los derechos arancelarios, considerados como un impuestos en virtud de su carácter de prestación pecuniaria, tema que será abordado más adelante con el fin de colegir dicha afirmación.

Es así que el Código Tributario, prescribe:

#### “TITULO I

#### DISPOSICIONES FUNDAMENTALES

Art. 1.- **Ámbito de aplicación.**- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.” (Código Tributario, 2005, pp. 2-3)

Por su parte el COPCI, prescribe:

“Art. 108.- **Tributos al Comercio Exterior.**- Los tributos al comercio exterior son:

- a. Los derechos arancelarios;
- b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y,



c. Las tasas por servicios aduaneros.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 39)

Nuestra legislación se ajusta a la división clásica de tributos, hoy por hoy aceptada por gran parte de la doctrina, como por gran número de países, no obstante, ha habido críticas a esta división por parte de Autores como Cociviera, quien considera que el argumento fundamental para considerar a un tributo como tal, parte del poder de imperio de Estado, en este sentido considera debe rechazarse cualquier idea de tributo heredado de cualquier otra legislación sino es el Estado quien lo impone, o califica como tal.

Por su parte Berliri argumenta que para hacer la distinción de las clases de tributos debe tomarse como argumento la voluntad del contribuyente, en referencia a como la desempeña, así en los impuestos esta voluntad no existe, puesto que en dichos tributos no hay contraprestación alguna como si sucede en la tasa, concluyendo de esta manera que la voluntad del contribuyente se manifiesta en virtud, que el mismo paga o tiene la voluntad de hacerlo porque supone una contra prestación por parte del Estado, Berliri no reconoce a las contribuciones como una especie independiente de tributos, más bien, las considera formando parte de los impuestos.

Pese aquello, es indudable que haberse limitado la clasificación de los tributos a impuestos, tasas y contribuciones ha logrado un avance en el campo del Derecho Tributario, sin considerar las diferencias originadas en cuanto a los elementos de función que caracteriza a cada uno de ellos, por su parte el Modelo de Código Tributario para América Latina considera de igual manera tributos a aquellos en virtud de la clasificación tripartita y tomando en consideración dos elementos esenciales; el presupuesto de hecho y el destino o fin perseguido con su creación, imposición y aplicación.

Gianinni considera que en los impuestos el presupuesto de hecho y el fin no presenta característica especial alguna, y que un impuesto debe su consideración como tal a la única voluntad del Estado, por su parte en las tasas y contribuciones, estos elementos suponen



presupuestos emanados de la ley, pues se sostiene que en la tasa se habla de una prestación Estatal, mientras que en la contribución, de un beneficio del cual se favorece el contribuyente.

Si bien se ha señalado que las salvaguardias tienen naturaleza tributaria se puede deducir de manera general que en su presupuesto de hecho no hablamos de una contraprestación por parte del Estado, así como tampoco posee una finalidad fiscal, razón por la cual, corresponde analizar cada especie de tributo con el fin de determinar a qué especie pertenecen dichas medidas.

### **2.8.1 La Tasa.**

En términos generales se concibe a la tasa como aquel tributo que debe pagarse en virtud de una prestación por parte del Estado, es decir, estaríamos hablando de una contraprestación con referencia al servicio brindado por el Estado, y el pago realizado por parte del contribuyente en razón de dicho servicio. Valdés Costa al definir a la tasa señala:

“La tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente.” (Valdés Costa, 2002, p. 155)

Si bien el presupuesto que caracteriza y distingue a las tasas de otras especies de tributos constituye la prestación de un servicio estatal, se puede afirmar que esta característica no es la única, puesto que una tasa a su vez reúne otra serie de particularidades propias de su naturaleza como lo son:

1. Naturaleza Jurídica.- En razón que el servicio prestado por el Estado al contribuyente, debe referirse a una función inherente al mismo.
2. La Ventaja.- En lo que respecta a lo que pueda lograr el contribuyente con la prestación del servicio estatal.



3. Destino de la Recaudación.- Característica que refiere al importe del tributo a solventar las necesidades financieras de la institución que presta el servicio.
4. Divisibilidad.- Hace referencia a que el servicio pueda dividirse respecto de los contribuyentes que pagan por el mismo.

Dichas características definen a las tasas como un tributo con cualidades propias, a su vez y en razón de la descentralización del poder del Estado, una tasa puede ser municipal o nacional, por ejemplo; las tasas tales por servicios de recolección de basura, aseo, alcantarillado, entre otras, constituyen tasas municipales, por su parte tasas como las de servicios aduaneros, de correo, son denominadas como tasas nacionales.

Con relación a las tasas por servicios aduaneros, puede manifestarse que hablamos de una prestación por parte del Estado a través del SENA, pues de las operaciones de importación o exportación se requerirá una serie de recursos materiales, así como administrativos que son prestados por el Estado, para de esta manera hacer posible las operaciones de comercio, es decir, una tasa por servicios aduaneros será aquella que reporta una prestación al sujeto pasivo, en razón del manejo y control por parte de la Autoridad Aduanera de las mercaderías importadas o exportadas por dicho sujeto.

De esta manera se destaca el hecho que las tasas por servicios aduaneros, encuentran su fundamento legal en las prestaciones otorgadas a las personas naturales o jurídicas que realizan operaciones de comercio, más no se le entendería como una prestación en razón de la permisión de salida o ingreso de mercancías, a pesar de aquello, existen autores que consideran que el derecho arancelario, (figura en la cual se enmarcan a las salvaguardias), no constituye un impuesto, sino una tasa en lo que respecta a la hipótesis; que el derecho aduanero no constituye pues un impuesto causado por la entrada o salida de mercancías al o del territorio aduanero, , sino más bien de una gravamen sobre dicho tránsito de las mercancías que consiste en la nacionalización de las mismas, y bajo el precepto que la



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

nacionalización comprende un servicio aduanero, concluyen por ende que se trata de una tasa.

No obstante, el pago realizado por concepto de salvaguardias, hasta donde se conoce no hace surgir prestación alguna por parte del SENA E en servicio del sujeto pasivo, en razón que su pago no busca como finalidad obtener alguna prestación deseada, su naturaleza constituye una verdadera obligación que no comprende prestación alguna, razón por la cual, las medidas de salvaguardia no podrían ser consideradas como una tasa.

Lo dicho resalta la consideración del hecho imponible de las tasas por servicios aduaneros, así como el hecho imponible por medidas de salvaguardia, ambos constituyen dos presupuestos totalmente diferentes; la primera cuyo hecho imponible refiere a la prestación de un servicio por parte del Estado, mientras que en la segunda, se precisa de un hecho imponible ligado a la importación.

Se ha manifestado que otras características de las tasas como tributos comprenden; la voluntad del contribuyente, haciendo referencia al sujeto pasivo en general, así como el destino que se da a los valores recaudados por concepto de tasas, presupuestos considerados propios de su especie, sin embargo, ninguno de estos caracteriza a las medidas de salvaguardia, en razón que en referencia a la voluntad del contribuyente en dichas medidas, el pago no se hace por voluntad del sujeto pasivo a fin de esperar algún servicio deseado por parte del Estado, en igual forma, si bien en un principio los valores recaudados tanto por concepto de salvaguardias, como por tasas, ingresan al tesoro público del Estado, se diferencian en el sentido que en el importe de los valores por concepto de las primeras, dichos valores pasan a formar parte de las arcas públicas de manera indiferente, es decir, sin que tengan por objeto financiar a cierta institución, mientras que por su parte las tasas, cuyo producto si bien en un primer momento también ingresan al tesoro público, su objeto es financiar al SENA E, con el propósito de que esta institución pública pueda seguir cumpliendo sus objetivos y fines. Al respecto el COPCI prescribe:



“Del Financiamiento del Servicio de Aduana

Art. 226.- Financiamiento del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador se financiará:

- b. Con la totalidad de los valores recaudados por concepto de tasas por servicios aduaneros, que ingresarán a la cuenta única del tesoro para luego ser distribuidos según el presupuesto general del Estado.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 67)

A más de aquello, Valdés Costa expresa otra limitación que respecta a la naturaleza de las tasas; la capacidad contributiva, pues como se ha manifestado los tributos tienden a imponerse de tal forma que aquellos que más tienen contribuyan en una mayor medida, sin embargo, en el caso de las tasas esto no sucede y muchas de las veces los valores que figuran por concepto de tasas por servicios comprende una prestación pecuniaria a las que ciertas personas no pueden acceder, no así en el caso de las salvaguardias, que por la sola verificación de la operación de importación, supone un indicio de poseer los recursos para cumplir con los pagos por aranceles causados por la mercancía importada, y más aún cuando las mismas han estado gravadas con salvaguardias, pues se manifiesta la capacidad contributiva del importador para cumplir con esta obligación adicional.

Considerar que las medidas de salvaguardia constituyen verdaderas tasas como especie de tributo es desacertado, en razón que las características de cada una y sobre todo el hecho imponible, no son compartidos por salvaguardias y tasas de manera común, razón por la cual, se sostiene con toda seguridad que las salvaguardias no son tasas, sin embargo, muchas de las veces la doctrina, inclusive la legislación a la hora de imponer un derecho arancelario o medidas de salvaguardia, las define como tasas o sobretasas respectivamente, por lo que mal podría interpretarse que está haciendo alusión a su especie como tributo, en lo que aquello respecta, se trata no más de una “mera calificación” para hacer referencia



a los derechos arancelarios o salvaguardias sin que por ello se vea comprometida su verdadera naturaleza.

### **2.8.2 La Contribución Especial.**

Gran parte de la doctrina sostiene que la contribución especial se consagra como un tributo autónomo, no obstante, se ha pretendido justificar la naturaleza de la contribución especial como un impuesto, por lo que no le se atribuye carácter autónomo a la hora de esclarecer su especie tributaria por ciertos autores, a pesar de aquello, es claro que la contribución especial al igual que las otras especies de tributos posee cualidades propias que la distingue de los demás tributos.

Se entiende por contribución especial; aquel tributo que reporta un beneficio al obligado contribuyente ya sea a través del establecimiento de obras o servicios públicos.

La Ley General Tributaria de España define a la contribución especial de la siguiente manera:

“Por contribuciones especiales se entienden los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.” (Ley General Tributaria de España , 2003, p. 23)

Valdés Costa, por contribución especial sostiene:

“El tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente, por la realización de una obra pública o por el cumplimiento de un servicio público de carácter general y cuyo producido se destina a cubrir el costo de la obra o las necesidades del servicio.” (Valdés Costa, 2002, p. 200)





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En la contribución especial se considera esencial que la prestación pecuniaria por parte del obligado tributario, sea a su vez paralela o menor al financiamiento de la actividad estatal, la ventaja que recibe el sujeto pasivo constituye esa relación jurídica necesaria con la actividad estatal entendida como la causa y el origen de dicha ventaja, que a diferencia de la tasa, se considera como un beneficio de interés general, no teniendo por ende un carácter de prestación individual como sucede en la tasa.

Sin embargo, de las ventajas obtenidas en beneficio del interés general, es posible que esta a su vez produzca una ventaja particular para determinados contribuyentes, por lo que se considera justo, que los contribuyentes beneficiados con esta ventaja particular, contribuyan al financiamiento de aquellas obras o servicios estatales que les ha causado dicha ventaja, por ejemplo; La pavimentación de una vía supone un beneficio de interés general, sin embargo, los propietarios de los inmuebles aledaños a dicha vía, obtendrán un beneficio particular que se traduce en el aumento de plusvalía sobre sus bienes.

Conforme la referencia citada de la ley General Tributaria de España, el hecho imponible de la contribución especial consiste en la obtención por el obligado tributario de un *beneficio o de un aumento* de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, por lo que de plano se rechaza que las salvaguardias pudieran pertenecer a esta especie de tributo, en virtud que su hecho imponible constituye por su parte un presupuesto de hecho totalmente diferente.

De igual manera, el producto de la contribución especial se considera debe estar destinado a financiar el gasto estatal en el que ha incurrido la administración pública, en virtud del establecimiento de la obra o servicio, que difiere totalmente del destino que se da a la prestación obtenida por salvaguardias por parte del sujeto pasivo, que supone el ingreso de la prestación al tesoro público del Estado, no obstante, se concibe que el destino del producto de la contribución no condiciona como tal a este tributo y supone un aspecto



ulterior en comparación a lo que supone en si su hecho imponible, que como se manifestó difiere del hecho imponible de las salvaguardias.

En resumen se expresa que los dos elementos que configuran a las contribuciones especiales como un tributo autónomo, son la actividad estatal que produce obras y servicios, y su relación con el beneficio que reportan ya sea de manera particular o general a los obligados contribuyentes, elementos que no guardan relación alguna o similar a los presupuestos que configuran una medida de salvaguardia, por lo que su naturaleza es diferente de la especie tributaria de contribución especial, por consiguiente las salvaguardias no son contribuciones especiales.

### **2.8.3 Los impuestos.**

Considerado como el típico tributo cuyo hecho imponible corresponde a cualquier presupuesto al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, y un destino de cuyo producto ingresa al tesoro público sin ninguna particularidad, de tal forma que numerosos autores coinciden que el impuesto se confunde con el *género "tributo"* en razón de su particular noción.

En términos generales se define al impuesto como aquel tributo exigido en virtud de la realización de un presupuesto de hecho establecido en la ley.

Sainz de Bujanda define al impuesto como:

“El impuesto es una obligación en sentido técnico jurídico, es decir, una relación jurídica en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir de otra, que queda obligada a satisfacer, una determinada prestación” (Sainz de Bujanda, 1994, p. 174)

El Modelo de Código Tributario para América Latina por impuesto prescribe:

“Artículo 3. Impuesto.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.” (Modelo de Código Tributario para América Latina , 2015, p. 37)

El impuesto constituye aquel tributo cuyo nacimiento de la obligación tributaria se debe como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho establecido en la ley, sin que necesariamente se haya realizado una prestación en favor del obligado tributario, es decir, no hablamos de una contraprestación como tal, este pues constituye el argumento central de la definición de impuesto, a pesar de ello, a través de los años se han ido agregando otros elementos a esta definición, tal es el caso por ejemplo de los profesores Pérez de Ayala y Eusebio Gonzales García que definen al impuesto como:

“Una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (Pérez de Ayala & González, 1989, p. 173)

Gran número de autores a más de los citados consideran a los impuestos como prestaciones que exige el Estado a los obligados tributarios, con el fin de generar ingresos que se destinan a solventar los gastos públicos que demanda el cumplimiento de sus fines y objetivos específicos, lo que en principio se concibe como un argumento del todo lógico, pues el Estado para alcanzar los fines que se ha planteado necesita de un presupuesto que depende en parte del ingreso fiscal.

No obstante, en la actualidad existe una tendencia a generalizar de manera equívoca que este elemento constituye el más importante y único fin de los impuestos, de manera personal se considera que ello se debe a la que la gran mayoría de autores han tendido a generalizar de manera uniforme a los impuestos como especie propia de los tributos



internos, olvidando a otros tributos como los externos que si bien no comprenden nuevas especies, poseen otras finalidades a más de las recaudatorias.

Claro es el ejemplo de la ordenanza tributaria alemana que conforme prescribe el fin recaudatorio inclusive podría ser una finalidad secundaria de los impuestos, por la relación misma que tiene la materia tributaria con la económica, a pesar de aquello no se puede negar que los impuestos como tributos generen ingresos para el Estado, no obstante, esta no es su única finalidad, al menos no de los impuestos al comercio exterior.

Por ello se afirma que con respecto a la definición de impuesto no encontramos una concepción uniforme, existen abundantes criterios doctrinarios, así como legislativos que definen al impuesto tomando en consideración elementos específicos que configuran a este tipo de tributo, sin embargo, se puede señalar que estos presupuestos constituyen tres elementos que son; el hecho imponible, el destino del producto del impuesto, y la capacidad contributiva relacionada su vez con el hecho imponible.

El hecho imponible definido como aquel presupuesto contenido en la norma tributaria que al verificarse da nacimiento a la obligación tributaria, sin duda constituye también un presupuesto en las medidas de salvaguardia, en lo que refiere a los actos de importación, quien importa una mercancía está realizando el hecho imponible que dará nacimiento a la obligación tributaria aduanera, por lo que la ley vincula, la obligación aduanera con el acto de importación.

Con referencia al destino del producto del impuesto se conoce que no es otro más que ingresar al tesoro público del Estado, sin que tengan un destino en especial como sucede con las exacciones parafiscales, tasas o contribuciones especiales, en igual forma sucede con las salvaguardias, que conforme prescribe el COPCI los valores por dichas medidas serán recaudado por el SENA E conjuntamente con los tributos al comercio exterior causados sin que tengan un destino en particular, es decir, ingresan de manera indiferente a las arcas públicas del Estado por lo que se consideran formando parte del ingreso fiscal, pese a que



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

en un primer momento su imposición no obedezca a obtener ingresos fiscales, sino más bien proteger la industria nacional, no por ello una salvaguardia pierde su naturaleza de ser una prestación pecuniaria, puesto que verificado su hecho imponible es totalmente lógico que el SENAEX exija y persiga su pago con el fin de realizar el importe del valor por dichas medidas.

En lo que respecta a la capacidad contributiva, elemento esencial en los impuestos, podemos manifestar que constituye un presupuesto complejo que se manifiesta también tanto en los derechos arancelarios como en las medidas de salvaguardia.

En este sentido, el criterio en torno a la clasificación del impuesto según la capacidad contributiva expuesta por Neumark, y que actualmente es aceptado por la mayor parte de la doctrina, enseña que los impuestos se clasifican en directos e indirectos; los primeros, que gravan la capacidad contributiva de manera directa conforme la aptitud real del sujeto pasivo para contribuir al Estado en un mayor o menor grado según sus ingresos, como claro ejemplo de impuestos directos podemos mencionar el Impuesto a la Renta, mientras que los segundos, no lo hacen en forma directa o inmediata, sino por medio de ciertos actos o hechos que son indiciarios de una manifestación de riqueza, como lo es el acto de consumo con relación al Impuesto al Valor Agregado, impuestos indirectos que igualmente termina recayendo en el ingreso en una de sus destinaciones como puede ser el gasto que se incurre por importar una mercancía, o el gasto a la hora de adquirir un bien o servicio.

La importación como hecho imponible de las medidas de salvaguardia constituye este hecho indiciario a la que se refiere Neumark, en razón, que dicha operación de comercio supone la capacidad en que se encuentra el importador para obligarse al pago de los respectivos derechos arancelarios, así como a los respectivos recargos por medidas de salvaguardia según sea el caso, pues conforme la capacidad económica del importador este importará en un mayor o menor grado que supone a su vez una relación directa con los valores a pagar por los correspondientes tributos al comercio exterior generados, por consiguiente;

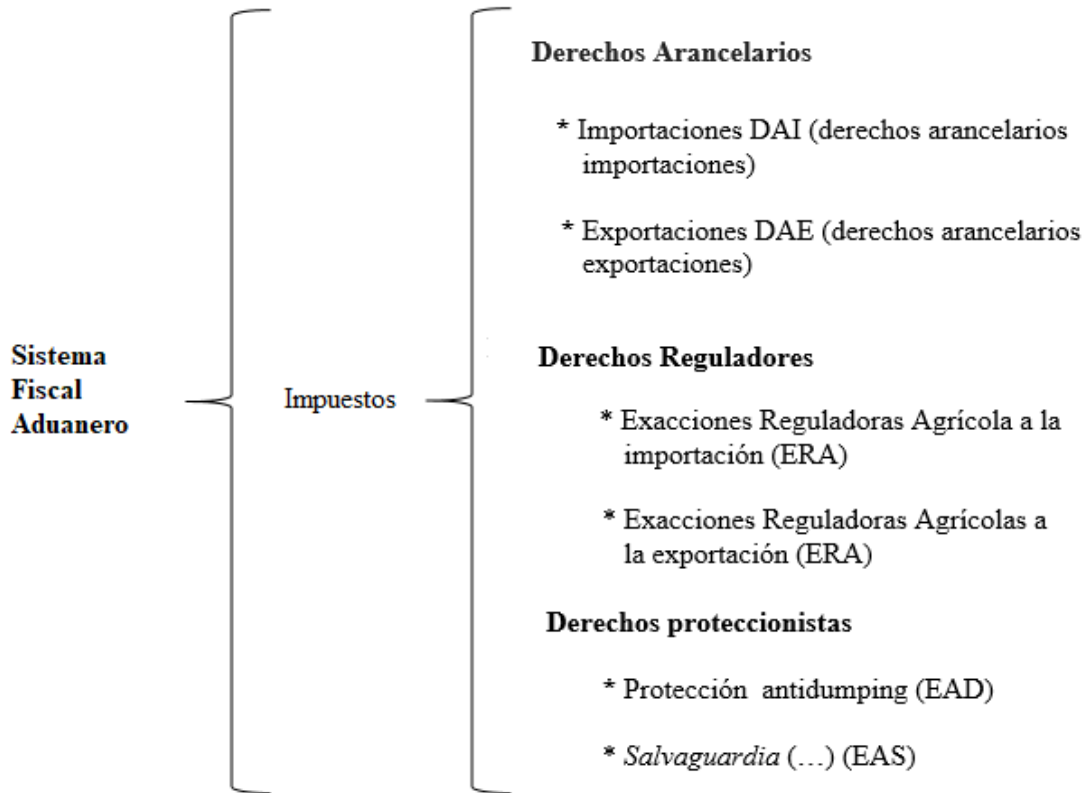


## UNIVERSIDAD DE CUENCA

conforme la clasificación doctrinaria de los impuestos de Neumark con relación a la capacidad contributiva, podemos manifestar que las salvaguardias son impuestos indirectos.

Se concluye de esta manera que las salvaguardias constituyen verdaderos impuestos con base a su naturaleza arancelaria, al igual que los derechos arancelarios aceptados como impuestos de manera general por la doctrina, existe un innegable error por parte de la legislación ecuatoriana en haber privado de naturaleza tributaria a dichas medidas, error que a su vez supone la consecuencia lógica de los problemas generados en la recaudación y rectificación de salvaguardias, así como en la administración de justicia con relación a los casos que giran en torno a dichas medidas.

Pardo Carrero, expone a manera de ejemplo el cuadro realizado por el profesor español Del Castillo Álvarez-Cedrón, en donde podemos encontrar a las salvaguardias formando parte del Sistema Fiscal Aduanero como impuestos, cabe destacar el hecho que este cuadro se presenta conforme El Código Aduanero Europeo, sin embargo, tiene como objeto resaltar el carácter tributario, precisamente de impuesto de las medidas de salvaguardia, así tenemos:



(Pardo, 2009, p. 180)

Del presente gráfico se puede apreciar que en los Estados que conforman la Unión Europea, las salvaguardias gozan de calidad tributaria como impuestos, se ha tomado solamente los impuestos aduaneros como ejemplo, puesto que en el gráfico no figuran otros tributos al comercio exterior como las tasas, en razón que se pretende resaltar únicamente el carácter tributario de las medidas de salvaguardia, por lo que en definitiva, se sostiene que las salvaguardias son impuestos.



### CAPITULO III

## CONFLICTOS DE COMPETENCIA DERIVADOS DE LA REGULACIÓN DE SALVAGUARDIAS EN SU RECTIFICACIÓN Y DEVOLUCIÓN

La actual regulación de las medidas de salvaguardia prescrita en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, es contraria a su verdadera naturaleza tributaria conforme ya se ha demostrado, la normativa en lo que respecta a dichas medidas niega esta afirmación, resaltando únicamente su carácter comercial sin que por ninguna razón puedan ser consideradas como tributos.

Su desconocimiento tributario por parte de la legislación ecuatoriana ha generado en el ámbito de la administración de justicia numerosas controversias derivadas de la rectificación o devolución de valores por concepto de salvaguardias, cuando las mismas han sido calculadas de manera errónea o simplemente su pago no debía haberse realizado, lo que ha llevado al sujeto pasivo de la obligación tributaria ha interponer los recursos correspondientes, los cuales, en su totalidad han sido negados en vía administrativa, teniendo como argumento central que las salvaguardias por norma expresa no constituyen tributos, y toda acción orientada a solicitar una rectificación o devolución de tributos no puede aplicarse a una medida de defensa comercial.

Resulta totalmente contradictorio que teniendo el SENAEC la competencia para recaudar los valores que por concepto de salvaguardias se generaren, no lo sea para rectificar estos valores ante un eventual error en su cálculo, más grave aún es el hecho que no se considere competente para la devolución de estos valores cuando han sido indebidamente pagados, causando un claro perjuicio al patrimonio del contribuyente.

Se entiende de esta manera por una parte que al existir norma expresa en nuestra legislación que niega la naturaleza tributaria de las salvaguardias; por otra, no existe un procedimiento legal regulado en la misma para todas aquellas controversias que pudieran originarse por una eventual ratificación o devolución de los valores generados por concepto





de dichas medidas, lo que ha generado inseguridad jurídica, además de vulneración a los derechos subjetivos del contribuyente.

Pero más allá de idear nuevos procedimientos en nuestra legislación para la rectificación o devolución de valores de salvaguardias, lo que además de complejo resulta desacertado, simplemente se debería reconocer la naturaleza tributaria de la que claramente gozan estas medidas, como lo han reconocido varias legislaciones en el mundo, y de esta manera, evitar un exceso de normativa en el ordenamiento jurídico, más importante aún, evitar cualquier vulneración a los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por ello conviene determinar si el SENA, en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, una vez que se considera competente para recaudar los valores generados por salvaguardias, lo es también para rectificarlos o devolverlos, o en su caso, esta competencia se ve agotada una vez finalizada la facultad recaudatoria de la administración aduanera.

### **3.1 Competencia para la recaudación de salvaguardias.**

La palabra competencia tiene diferentes concepciones dependiendo del ámbito desde el cual se invoque a la misma, en este sentido, el Diccionario de la RAE gramaticalmente define a la palabra competencia como:

“Disputa o contienda entre dos o más personas sobre algo.” (Real Academia de la Lengua Española, 2020)

Desde el ámbito económico se define a la competencia como:

“Situación de empresas que rivalizan en un mercado ofreciendo o demandando un mismo producto o servicio.” (Diccionario de Comercio Internacional, 2018)

Desde el punto de vista jurídico, el tratadista Giuseppe Chiovenda define a la competencia como:



“El conjunto de las causas en que puede ejercer, según la ley, o jurisdicción, y en otro, se entiende por competencia esta facultad del tribunal considerada en los límites en que le es atribuida.” (Chiovenda, 1936, p. 175)

Del concepto del maestro Chiovenda podemos colegir que la competencia desde el punto de vista jurídico puede ser apreciada desde dos dimensiones:

1. En lo referente al conjunto de actos realizados por los órganos estatales en ejercicio del poder público, cuyas facultades han sido otorgadas o tienen su fundamento en la ley.
2. En lo que respecta a las facultades otorgadas a los operadores jurídicos en el ámbito de la administración de justicia.

El primer punto precisa la competencia que poseen ciertos órganos estatales para el ejercicio de sus funciones dentro del marco legal, de esta manera se colige que su actuar obedece o encuentra una justificación en la ley, de la cual se deriva esa potestad otorgada a los órganos del poder público, es decir, la competencia en un primer momento nace de la Constitución o la ley.

Así cada función u órgano del Estado tiene competencia para hacer posible su actuar en la esfera propia de sus atribuciones como respuesta a las determinaciones del poder y necesidad de organización del Estado, de ahí que existan competencias para la seguridad, la salud, administración de justicia, educación, recaudo de tributos, entre otras.

Con la finalidad de obtener una organización estatal, el Estado encuentra la razón de encomendar ciertas facultades o competencias a sus órganos, siendo de esta manera el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), el organismo estatal con personería jurídica que además de las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, goza también de la facultad recaudatoria en lo que respecta a los tributos al comercio exterior generados en las operaciones de comercio de importación y exportación.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En su calidad de sujeto activo es el titular de la obligación aduanera que debe ser satisfecha por los obligados al pago de tributos al comercio exterior causados, por lo que no existe mayor discusión en este punto, en razón de las facultades que de manera expresa le otorga la ley a este organismo público. Al respecto el *ibídem* segundo del art. 212 del COPCI prescribe:

“Es un organismo al que se le atribuye en virtud de este Código, las competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 63)

Las facultades aduaneras de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria de la aduana no constituyen sino un proceso independiente cada una de ellas, pero a la vez relacionadas, para llegar a ese fin, en donde se materializa la facultad recaudatoria que consiste en el ingreso de los tributos al tesoro público, sin que por ningún motivo pueda entenderse también como la única finalidad de los tributos.

De este modo, la facultad recaudatoria de la aduana se traduce en la efectiva adquisición de los recursos para el Estado en aquellos tributos puramente fiscales, así también en aquellos que tiene como finalidad la defensa comercial o tributos protectores, lo que a su vez, de manera lógica deduce que la competencia de la aduana no se restringe o limita a la recaudación exclusiva de tributos fiscales, pues en lo que respecta a las medidas de defensa comercial, en las que ubicamos a las salvaguardias, es competente también la aduana para el recaudo de valores generados por estas medidas, en sentido, el COPCI prescribe:

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración



Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial...” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 34)

La citada norma de manera expresa reconoce y materializa la facultad recaudatoria en relación al ingreso de valores por medidas de salvaguardias a la arcas públicas, por lo que no existe mayor desacuerdo en lo aquello respecta, el SENA E es claramente competente para el recaudo de estos valores por lo que se hace efectiva la carga tributaria sobre el sujeto pasivo de la obligación aduanera, pese a que la misma norma en su parte final niega y priva de carácter tributario a estas medidas, no obstante, su recaudo se realiza por igual y de manera conjunta.

Por consiguiente y en virtud de la ley (COPCI), el SENA E es competente para recaudar valores por concepto de salvaguardias.

### **3.2 Competencia para la rectificación de salvaguardias.**

Ligada a la facultad de determinación tributaria del SENA E se encuentra la potestad de este órgano público autónomo, para posterior a dicha facultad, rectificar aquellos valores que por concepto de tributos se han pagado en una mayor o menor cantidad.

Se entiende por rectificación de tributos aquel acto por el cual el Director de dicho órgano, en relación a la facultad determinadora efectuada, rectifica los valores que por tributos causados se han pagado, ante una eventual diferencia en valores cancelados, al respecto el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del COPCI, prescribe:

“Art. Rectificación de tributos. La rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina la diferencia de tributos respecto a los efectivamente cancelados, a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria o de la administración, como posible resultante del



proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras.” (Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones., 2011, p. 27)

De la comentada norma se puede colegir que el acto de rectificación de tributos procede bajo estos presupuestos:

1. Con base al aforismo en derecho tributario *Solve et Repete*, una rectificación de tributos no procede, sino después de haberse realizado el correspondiente pago, lo que de manera simple se traduce en pagar y luego reclamar, en razón de las presunciones de legalidad y legitimidad de las que gozan los actos administrativos tributarios.
2. Que existe una diferencia en los valores de los tributos causados y pagados, ya sea en una mayor o menor cantidad, en favor de la administración aduanera o del sujeto pasivo respectivamente.
3. La rectificación de tributos procede solamente sobre tributos, es decir, cuya naturaleza tributaria se ha reconocido.

En lo que respecta a los denominados tributos al comercio exterior reconocidos por el COCPI, dentro de los cuales tenemos a los derechos arancelarios, los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, las tasas por servicios aduaneros, no encontramos mayor novedad, puesto que al considerar la normativa su naturaleza fiscal, el SENA E se encuentra en el derecho de rectificar los valores correspondientes por tributos cuando considere que no se le ha pagado el valor correspondiente y exigir esta diferencia; y en igual forma se encuentra en la obligación de rectificar, cuando el sujeto pasivo considera que existe un error de cálculo en los valores que por tributos ha pagado al SENA E, siendo este mucho más elevado al que debía pagar.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En lo que respecta a las salvaguardias, enfatizando el hecho que la normativa les ha privado de naturaleza tributaria, la situación se vuelve realmente compleja, pues como se ha señalado en líneas anteriores uno de los presupuestos para que proceda una acción de rectificación de tributos, es que el valor que se pretende rectificar obedezca o tenga como origen un tributo causado, lo que a su vez significa, que al considerarse a las salvaguardias como gravámenes comerciales y no tributarios por norma expresa, no puede proceder una rectificación sobre estos gravámenes.

Dicho supuesto ha sido alegado tanto por el sujeto activo, cuando el SENAЕ ha considerado que los valores pagados por el contribuyente por concepto de salvaguardias son inferiores a los realmente causados, así como por el sujeto pasivo, cuando el contribuyente ha considerado que ha pagado en exceso.

Pero más allá de las controversias originadas en la administración de justicia que giran en torno a esta problemática, al privarse de naturaleza tributaria a las salvaguardias no solamente se está incurriendo en el error de su desconocimiento tributario, sino además de dar a creer la pseudo-necesidad de un mecanismo o procedimiento para rectificar salvaguardias, y en general, medidas de defensa comercial, puesto que con base a este prepuesto nada prescribe nuestra legislación.

A continuación se procederá analizar un fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la Provincia del Azuay con sede en el Cantón Cuenca, cuyo proceso se ha identificado con el No. 01501 – 2018 -00120. **(Véase anexo No. 1)**

La problemática del presente proceso gira en torno a si el SENAЕ es o no competente para rectificar valores de salvaguardias causados en la importación de cerámica (granito, cuarzo), en un acto de control posterior, que a criterio del actor, el SENAЕ no posee esta competencia siendo por consiguiente incompetente para rectificar estos valores, en razón, que la rectificación de tributos procede solo para los mismos, y no sobre gravámenes o medidas de defensa comercial.



Por su parte el SENA E se considera competente para rectificar salvaguardias, pese a que el COPCI le haya privado de naturaleza tributaria a estos gravámenes.

**“Proceso: 01501-2018-00120**

**Judicatura que Pronuncia la Sentencia.-** La Judicatura que emite el presente fallo es el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Cuenca.

**Actor: Sr.** Fabián Homero Martínez, en su calidad de representante legal de la compañía Omegatech CÍA. LTDA., quien comparece a través de sus procuradores judiciales Abgs. Francisco Gottifredi e Iván Navas.

**Demandado:** Director Nacional del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

**Argumentos del Actor.**

1. Que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en ejercicio de sus facultades, ha iniciado un procedimiento de control posterior de las mercancías importadas mediante Declaraciones Aduaneras de Importación, dentro del cual han observado que algunos puntos como sus antecedentes, fundamentos de hecho y de derecho, análisis de la clasificación arancelaria; conclusiones, y disposiciones, adolecen de graves violaciones a sus derechos constitucionales y a lo prescrito en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI).
2. Que ha existido vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa, falta de motivación del acto impugnado; y, falta de aplicación del Art. 192 del COPCI, en sustento de lo cual afirman que es evidente que la intención del SENA E es recaudar, puesto que respecto a la información analizada para emitir la Rectificación de Tributos, al referirse a las mercancías importadas denominadas “granito”, la Administración simplemente manifiesta que se ha considerado el Informe de Aforo y sus fotografías, de allí que reiterando su asombro sobre el



afán recaudatorio de la Administración Aduanera, insiste que el SENAE, con la simple visualización de fotos habría determinado que se habría realizado un trabajo adicional sobre la mercancía, y que habiéndose procedido de esa manera, se ha emitido una Rectificación de Tributos claramente inmotivada, la misma que ha sido confirmada en la resolución impugnada.

3. Que el SENAE carece de competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior, puesto que si bien el Art. 209 del COPCI prescribe que el SENAE recaudará los tributos conjuntamente con los demás gravámenes, y el Art. 89 *Ibídem* prevé que *“Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables...”*, seguidamente señala que la Rectificación de Tributos, que es el único acto que culmina un procedimiento de control posterior, recae únicamente sobre tributos más no en ningún tipo de gravamen adicional.

Por lo que luego de transcribir el Art. 108 del COPCI, señala que las salvaguardias no son tributos y por lo mismo no son sujetos de rectificación en un proceso de control posterior.

En base a lo expuesto considera que se ha violado su derecho al debido proceso, emitiendo una rectificación de tributos en una vía que no es aplicable, puesto que el SENAE no es competente para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior, y por lo mismo el acto es nulo.

4. Que existe vulneración del derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica, así como falta de competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior, puesto que el proceso de control posterior ha iniciado mediante Oficio N° JRP3-2017-0019-I001, notificado el 23 de marzo de 2017, donde se encontraba vigente la Resolución N° DGN-2011-0495, pero que la





rectificación de tributos se sustenta en la Resolución SENAE-SENAE-2017-0587-RE, publicada en el Registro Oficial de 13 de noviembre de 2017, la misma que contiene la delegación para cobrar las deudas aduaneras que se generen en un proceso de control posterior, sin que las rectificaciones de tributos versen más allá de tributos, pero que al margen de ello, estamos frente a un evidente caso de incompetencia del SENAE.

5. Que existe incumplimiento de la Decisión 778 de la CAN en cuanto a la emisión de propuestas de liquidaciones, puesto que más allá de que en un proceso de control posterior no se puede rectificar salvaguardias, las unidades de control posterior deben emitir los informes respectivos y a más de ello las propuestas de liquidación, sin embargo, estas propuestas nunca fueron emitidas.

**Argumentos de la Autoridad de Demandada:**

1. Sobre la supuesta vulneración al debido proceso, el derecho a la defensa y la falta de motivación del acto impugnado, así como la falta de aplicación del Art. 192 del COPCI, señala que el SENAE en ejercicio de sus facultades previstas en el COPCI, ha notificado con el Inicio de Control Posterior N° JRP3-2017-0019-I001, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con las Declaraciones Aduaneras de Importación.

Con base a aquello ha solicitado que en el término de quince días presente los documentos constantes de la importación, los mismos, que por dos ocasiones fueron entregados en forma parcial, y en una tercera petición, simplemente la misma no fue atendida, razón por la cual, la Administración Aduanera ha procedido a rectificar las subpartidas declaradas.

2. Sobre la supuesta falta de verificación de ítems y por ende el incumplimiento de la Decisión 778 de la CAN, alega que la Administración Aduanera, tanto en el proceso de control posterior como en el reclamo administrativo, ha procedido



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

con el análisis de la mercancía objeto de control en base a la información técnica emitida por el proveedor, documentos obtenidos del aforo y demás documentos proporcionados por el sujeto pasivo, y que no se ha procedido con base a simple fotografías como argumenta el actor.

3. En lo que concierne a la competencia del SENA E para el cobro de salvaguardias dentro de un proceso de control posterior, argumenta que es necesario remitirse a los Arts. 88 y 89 del COPCI, cuyos textos lo transcribe, y adicionalmente señala que en el caso de la Declaración Aduanera de Importación, la fecha de embarque es el 21 de junio de 2015, por lo que a esa fecha, al ser la subpartida correcta aplicable para el “CUARZO” la 6810.19.00.00, además de involucrar el incremento del porcentaje del Ad-Valorem, también se encontraba gravada con una sobretasa arancelaria del 45% por concepto de salvaguardia, la misma que debía ser cobrada por el SENA E, no por considerarlo un tributo, sino porque es el resultado de la rectificación o corrección de las subpartidas arancelarias que originan su exigibilidad.

Considera el SENA E que pese a que la salvaguardia no corresponde por definición a un tributo, no deja de ser una obligación tributaria aduanera originada a consecuencia de la importación de mercancías extranjeras al país, las mismas que deben ser recaudadas por el SENA E, en virtud, del ejercicio de su competencia y atribuciones.

4. En relación a la supuesta violación del derecho al debido proceso, la seguridad jurídica y la falta de competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior, argumenta que, según el Art. 144 del COPCI, las competencias del SENA E pueden ser ejecutadas en tres fases de control: control anterior, control concurrente y control posterior, competencia que es irrenunciable según el Art. 76 del Código Tributario, salvo los casos de delegación o sustitución previstos en las leyes, norma que guarda concordancia con el Art. 216 del COPCI,



según el cual “... *Todas las atribuciones aquí descritas serán delegables, con excepción de las señaladas en el literal l)...*”, facultando así al Director General del SENA E a delegar sus atribuciones, como en efecto así ha ocurrido.

5. Refiriéndose al supuesto incumplimiento de la Decisión 778 de la CAN, en cuanto a la emisión de propuestas de liquidación, señala que se trata de una situación alejada de la realidad, puesto que, en primer lugar, en las imágenes N° 5 y 6 del acto de determinación consta el detalle de los tributos rectificadas, las salvaguardias y el recargo establecido en el Art. 90 del Código Tributario, valores que constituyen las propuestas de liquidación y que posteriormente ha sido plasmadas por parte de la Dirección Financiera de la Dirección Distrital de Guayaquil, en las liquidaciones correspondientes.

#### **Fundamentación del Tribunal:**

Concreta y específicamente al punto de la competencia del SENA E para rectificar o no valores por concepto de salvaguardias:

Por la forma como se encuentra regulada dicha medida de protección, la salvaguardia reúne todos los elementos de una obligación tributaria, en los términos que prevé el Art. 15 del Código Tributario, en relación con el Art. 107 del COPCI, puesto que en ella aparece por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho generador o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación tributaria.

Continua el tribunal en su pronunciamiento y señala que; a nivel doctrinario se han vertido varios criterios uniformes y concordantes, en el sentido de que la salvaguardia y los derechos antidumping constituyen un tributo; así, Germán Pardo



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Carrero expresa que la extrafiscalidad no es un asunto nuevo para el derecho tributario, y que la utilización del tributo con fines distintos a los puramente recaudatorios es tan antigua como el tributo mismo; y (citando a Tipke) manifiesta que el tributo no sirve exclusivamente para la obtención de recursos sino que al mismo tiempo persigue encauzar la economía, entre otros objetivos.

Pese a lo señalado, nuestra legislación aduanera niega de manera expresa que la salvaguardia pueda ser considerada como un tributo conforme prescribe el inciso final del Art. 108, no obstante, el SENAЕ se considera competente para recaudar estos valores aunque tengan un desconocimiento tributario, a pesar de aquello, las salvaguardias no dejan de ser una deuda aduanera y con base a la decisión No. 778 de la CAN, se faculta las administraciones aduaneras para rectificar estos valores enmarcados bajo un concepto de deuda aduanera, por lo que resulta lógico que la Administración Aduanera a través de sus Unidades de Control Posterior, tenga competencia para rectificar el valor de las salvaguardias que no han sido recaudadas en forma correcta.

### **Sentencia:**

Por las consideraciones expuestas el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve declarar sin lugar la acción de impugnación deducida por los Abgs. Francisco Gottifredi e Iván Augusto Navas, como Procuradores Judiciales del Señor Fabián Martínez Romero, representante legal de la compañía Omegatech CÍA. LTDA., en contra del Director General y el Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Como consecuencia de lo cual se confirma la validez legal de la Resolución Impugnada y así como de la Determinación de Control Posterior.” (esatje, 2019)



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Del proceso judicial antes citado, se ha determinado que en relación al asunto de falta de competencia por parte del SENA E para rectificar valores por concepto de salvaguardias, ha sido alegado por el actor, sin embargo, en otros procesos también esta falta de competencia es alegada por el propio SENA E.

La controversia se origina una vez que el sujeto pasivo de la obligación aduanera, ha importado mercancías correspondientes a (granito, cuarzo) las mismas que han sido clasificadas e identificadas acorde a una determinada subpartida arancelaria conforme la características de dicha mercancía, no obstante, ya en el control posterior realizado por la Administración Aduanera se ha determinado que la mercancía antes referida, debe haberse identificado conforme otra subpartida arancelaria, la misma, que según la resolución del COMEX emitida para aquella fecha, grava con una sobretasa arancelaria por concepto de salvaguardias a estas mercancías.

Motivo por el cual, la Administración Aduanera ha iniciado la correspondiente rectificación de tributos, pues ha considerado que el valor pagado por el sujeto pasivo es inferior al que debería haberse cancelado en un primer momento.

El Actor considera que si bien el SENA E tiene competencia para recaudar valores por concepto de salvaguardias, esta competencia se limita exclusiva a aquella facultad de la Administración Aduanera, es decir, considera que dicha competencia se agota y se restringe en ese punto; y por consiguiente, una rectificación de tributos sobre una salvaguardia no es posible, puesto que la Administración Aduanera puede rectificar tributos, pero no salvaguardias.

Considera que la Administración Aduanera no está actuando dentro de los límites propios de sus funciones y competencias conforme la ley, y reitera en varias ocasiones que la legislación ecuatoriana niega el carácter tributario de las salvaguardias, que no existe un procedimiento establecido en la ley para la rectificación de salvaguardias, y que por la forma



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

en la que se encuentra actualmente regulada, se puede colegir con certeza que la ley no ha otorgado competencia a la aduana para rectificar salvaguardias.

De ahí que se considera importante la creación de un procedimiento establecido en la ley ante la existencia de una falsa necesidad para rectificar salvaguardias, pues resulta mucho más sencillo y lógico reconocer la naturaleza tributaria de estas, y con ello evitar los conflictos que giran en torno a la rectificación de tributos de estos gravámenes.

Por su parte la Aduana considera que más allá de reconocer o negar el carácter tributario de las salvaguardias, estos gravámenes constituyen una deuda aduanera, y que conforme a las resoluciones emitidas por el COMEX deben cumplirse de manera obligatoria, que a pesar de considerar a la salvaguardia un no tributo, los valores por concepto de salvaguardias, deben ser cobrados y ser el caso rectificadas.

Por su parte una de las consideraciones del tribunal respecto a este tema, consiste en considerar el carácter tributario de estas medidas, y haciendo referencia a la decisión No. 778 de la CAN, señala que las salvaguardias además que debe ser consideradas como tributos, son deudas aduaneras conforme a la resolución antes manifestada, y con base en aquello, existe normativa internacional que faculta a la Unidad de Control Posterior de la Aduana, a rectificar valores por concepto de salvaguardias.

Finalmente mediante sentencia el tribunal resuelve declarar sin lugar la acción de impugnación interpuesta por el actor; y por consiguiente, se concluye que la aduana goza de potestad y tiene la competencia para rectificar valores que versen sobre salvaguardias.

No obstante, del presente fallo emitido por el tribunal Contencioso Tributario, el actor ha interpuesto recurso de casación, que conforme a los argumentos esgrimidos por el actor y la fundamentación de la Sala Especializada de la Corte Nacional en materia tributaria, existe una errónea interpretación del inciso final del art. 14 de la Decisión No. 778 de la CAN, por



lo que se declara la admisibilidad del recurso, además de casar la sentencia dictada por el tribunal Distrital.

Cuestión totalmente ajena a la discusión sobre la naturaleza jurídica de las salvaguardias, pues a criterio de la Corte Nacional, la Administración Aduanera debió haber inspeccionado las mercancías en forma física y no a través de documentos, fotografías, razón por la cual, acepta el recurso de casación interpuesto por el actor.

Sin embargo, cabe recalcar que el SENAЕ es claramente competente para rectificar valores generados por concepto de salvaguardias, que la acción de rectificación de tributos no puede entenderse como única a los tributos, pues la salvaguardia se entiende como una deuda aduanera, que da origen a un vínculo jurídico entre la Administración y el sujeto pasivo de la obligación, que los valores causados por esta medida aumentan los generados por tributos al comercio exterior, y si bien, por normar expresa es el SENAЕ competente para recaudarlos, es también para rectificarlos.

Por consiguiente, no es necesario idear un nuevo procedimiento en la ley para rectificar salvaguardias, como en igual forma, desnaturalizar el objetivo de la acción de rectificación de tributos, basta pues el simple hecho de reconocer la naturaleza tributaria de las salvaguardias.

Pese aquello, es indiscutible que la regulación actual sobre la naturaleza de las medidas de defensa comercial y concretamente sobre las salvaguardias constituyen un evidente problemática que se debate en los juzgados del país en las controversias referentes a esta materia, aun cuando con base al principio del doble conforme, el sujeto pasivo tenga el pleno derecho de impugnar las resoluciones administrativas en sede judicial que garanticen una tutela judicial efectiva, lo que se pretende es contar con una clara y correcta normativa que garantice una plena seguridad jurídica para los sujetos de derecho, además de evitar sobrecarga procesal, asegurar economía procesal, entre otros aspectos.



En igual forma, no basta con calificar o enmarcar a los valores generados por salvaguardias bajo la denominación de deuda aduanera, prescrita en la resolución No. 778 de la CAN, organismo de la cual el Ecuador es miembro, pues la solución al conflicto debería originarse en nuestra propia normativa nacional, que consiste en reconocer el indudable carácter tributario del cual gozan las salvaguardias, sin perjuicio de la preeminencia de las normas comunitarias de la CAN sobre el derecho interno.

### **3.3 Competencia para la devolución de salvaguardias cobradas indebidamente.**

Se ha dicho que el SENA E se considera competente para el recaudo y rectificación de salvaguardias, según sea el caso, pero contrario a la idea de que la Administración Aduanera simplemente está haciendo ejercicio de sus potestades derivadas de la ley, podría apreciarse aquello como una manifestación de conveniencia en su afán de recaudo por parte de la Administración, en razón, que por difícil que resulte creerlo, la aduana niega su competencia a la hora de devolver valores por salvaguardias indebidamente cobradas.

Aquello constituye una grave vulneración a los derechos del sujeto pasivo de la obligación aduanera, toda vez que cobrado indebidamente un valor por salvaguardias, aquello constituye un pago indebido, que tiene como fundamento la inexistencia de una obligación tributaria, y por consiguiente, dichos valores deben ser devueltos.

Es claro que ante la existencia de una obligación aduanera que establece un vínculo jurídico entre el sujeto activo y sujeto pasivo, esta debe ser satisfecha a través del pago, entendido este como el acto por el cual, el sujeto pasivo, cumple con la obligación exigida, quedando por consiguiente extinguida.

No obstante y de manera contraria; ante la inexistencia de una obligación jurídica que ha sido satisfecha, la ley ha reconocido a la figura del pago indebido como la acción correspondiente para que se devuelva o recupere un valor que ha se desplazado de un patrimonio a otro, sin que tal desplazamiento haya tenido una justificación jurídica, de ello, se puede colegir que el pago indebido reúne los siguientes requisitos:





1. El pago debe haberse realizado.
2. Inexistencia de la obligación.

De manera lógica para que un pago se considere como indebido es necesario que exista primero el pago, es decir, no podría alegarse jamás pago indebido cuando el pago no es real, simplemente es inexistente o no se ha realizado, algo que se considera connatural al derecho tributario y aduanero, pues con base al principio tributario “Solve Et Repete”, el sujeto pasivo primero tiene que pagar y luego realizar el reclamo respectivo de lo que considera indebidamente pagado.

Por su parte, la inexistencia de la obligación jurídica refiere a la carencia de ciertos elementos esenciales prescritos en la norma que deben ser cumplidos, los mismos que al no ser verificados, causan la inexistencia de la obligación ante los ojos de la ley.

En este sentido, ante la inexistencia de una obligación jurídica que ha sido satisfecha, la ley ha reconocido la figura del pago indebido, con el fin de que el valor desplazado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria – aduanera, regrese a su patrimonio. Al respecto el Código Tributario prescribe:

“Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.” (Código Tributario, 2005, p. 33)

La norma citada se aplica en materia aduanera como norma supletoria, en virtud que respecto al pago indebido, el COPCI únicamente se limita reconocer la competencia que tienen los directores distritales para resolver los reclamos administrativos que giran en torno a esta acción.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Aquello no pareciere generar mayor problema, puesto que claramente la doctrina, así como la ley, reconocen la aplicación de normas supletorias, sin embargo, el verdadero problema radica, en que la figura del pago indebido conforme se desprende del texto de la norma antes referida, procede exclusivamente para tributos, no se hace referencia alguna en lo que respecta a medidas de salvaguardia.

Al ser aplicada de manera supletoria dicha normativa en el ámbito aduanero, se entiende que en igual forma, el supuesto hipotético contenido en la norma procede solo para aquellos tributos aduaneros, dejando fuera la posibilidad de que pueda aplicarse sobre medidas de defensa comercial, en concreto salvaguardias.

En razón de aquello, en un primer momento el SENA E reconoce que tiene competencia para recaudar y rectificar salvaguardias; pero en otro, niega que tenga competencia para devolver valores cobrados indebidamente por dichas medidas, y en forma similar al conflicto originado en la rectificación de tributos, el SENA E tiene como fundamento para negar su competencia que no existe en la ley norma o procedimiento, que le faculte a devolver valores cobrados indebidamente por salvaguardias.

En este sentido el COPCI en su ibídem tercero del art. 124 prescribe:

“El Director Distrital es la autoridad competente para conocer y resolver los reclamos administrativos de pago indebido.” (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010, p. 43)

De la norma citada se delega la competencia a los Directores Distritales para conocer y resolver los reclamos administrativos de pago indebido, no obstante, es claro que la misma se aplique en relación al art. 122 del Código Tributario, y de esta manera, se entendería que este pago indebido refiere exclusivamente a tributos.

En forma similar a la figura del pago indebido en lo que respecta a la incompetencia alegada por el SENA E para devolver valores por concepto de salvaguardias, encontramos la figura



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

del pago en exceso, que al tener el mismo tratamiento y aplicación exclusivamente para tributos, se considera no procedente para salvaguardias.

De lo dicho resulta totalmente contradictorio que el SENAIE alegue falta de competencia para devolver valores cobrados indebidamente por salvaguardias; y por otra parte, si lo sea para recaudar y rectificar, aquello no es una clara manifestación del ejercicio de las atribuciones administrativas que la ley ha conferido a este organismo, pues al contrario demuestra un afán de recaudación a toda costa, incluso en perjuicio de los derechos subjetivos del sujeto pasivo, lo que de manera personal se considera un claro acto confiscatorio.

A continuación se procederá analizar un fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la Provincia del Azuay, con sede en el Cantón Cuenca, cuyo proceso se ha identificado con el No. 01501 – 2019 -0038. **(Véase anexo No. 2)**

La controversia del presente proceso se origina en la importación de 300 conjuntos de CKD (*kits de montaje*) para el ensamblaje de camiones, provenientes de la República de Corea, generando un valor por salvaguardias cuyo pago no debía realizarse según considera el contribuyente, para lo cual, ha interpuesto el correspondiente reclamo administrativo.

Dicho reclamo administrativo ha sido negado, aduciéndose por parte de la Administración Aduanera que es incompetente para devolver valores indebidamente cobrados por concepto de salvaguardias, toda vez, que la acción pago indebido se aplica a tributos y no a medidas de defensa comercial.

**“Proceso: 01501 – 2019 – 00038**

**Judicatura que Pronuncia la Sentencia.-** La Judicatura que emite el presente fallo es el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Cuenca.



**Actor:** Sr. Luis Malo Andrade, representante legal de la compañía Negocios Automotrices Neohyundai S.A, quien comparece a través de su procurador judicial Abg. Andrés Orellana Tosi

**Demandado:** Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

**Argumentos del Actor:**

1. Que su representada, en el ejercicio de su actividad económica, mediante declaración Aduanera Única realizó la importación de 300 conjuntos de CKD para el ensamblaje de vehículos a diésel, cuyo origen fue la República de Corea, mercadería que fue embarcada con destino al país el 20 de octubre de 2013 e ingresó al Ecuador el 2 de Diciembre de 2013; según señala la accionante, las piezas importadas antes mencionadas, tenían previsto ser reexportadas a Venezuela.

No obstante, debido a una serie de problemas en la comercialización de las unidades a dicho país y a fin de no caer en contravención, el 13 de Noviembre de 2014, presentó la solicitud de prórroga para la permanencia de esas mercaderías, sin embargo, ante la imposibilidad de reexportar la mercadería, se realizó la Declaración de Importación a Consumo, la misma que fue aceptada el 9 de diciembre de 2015.

2. Que dentro de los valores liquidados por concepto de tributos al comercio exterior, el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador considerando lo consignado en la Declaración de Importación a Consumo, determinó que los tributos aplicables a esa fecha que debían ser satisfechos concretamente por concepto de salvaguardias, era el siguiente:

*Por Salvaguardias el valor de US \$ 688.983,81 Dólares de los EEUU.*



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Puesto que para que su liquidación, se consideró lo previsto en el art. 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), estos es, los tributos existentes a la fecha de su nacionalización, y más no el contenido de la Resolución 11 -2015 del pleno del Comité de Comercio exterior (COMEX), en la cual, en relación a las salvaguardias, se preveía una exención, que excluía de la aplicación de esta salvaguardia a las siguientes importaciones: *“...Aquellas mercancías que requieran ser nacionalizadas y que hayan sido legalmente embarcadas, con destino a Ecuador, hasta la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución”*: lo que no fue considerado por la Administración Aduanera.

3. Que las mercancías importadas por su representada fueron embarcadas antes de la entrada en vigencia de la resolución que exige el pago de salvaguardias, por lo que se generó un pago indebido, razón por la cual, interpuso ante el SENA E el correspondiente reclamo administrativo de pago indebido; dentro del cual, se presentaron las pruebas que justificaban el pago indebido.

No obstante, la Administración Aduanera se pronunció manifestando que;...*“los pagos por concepto de Salvaguardias (medida de defensa comercial), efectuados durante su vigencia, son pagos debidos, es decir fueron correctamente pagados; y al no ser la Salvaguardia un tributo, no reúne los requisitos que el Código tributario contempla para considerar que es un pago indebido...”*, por lo que la Administración negó el reclamo administrativo de pago indebido presentado.

4. Que el art 306 del Código Tributario que regula el reclamo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso, relacionado con el literal a del art. 7 de la Decisión No. 452 de la CAN, que conceptúa lo deben entenderse por salvaguardia, y al equipararles a los aranceles que pueda registrar un producto importado, debe ser dicha Autoridad la que realice la devolución de los valores indebidamente pagados.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Lo expuesto se sustenta en normas supranacionales emitidas por la Organización Mundial de Comercio y en el art. XIX del Tratado GATT y el Acuerdo SG sobre medidas de salvaguardia, por lo que finalmente alega; *“las salvaguardias deben ser asimiladas como aranceles tributos”*, por lo que considera que no puede desconocerse el derecho de su representada para que le sean restituidos los valores indebidamente pagados por concepto de dicha medida.

### **Argumentos de la Autoridad de Demandada:**

1. Que el artículo 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones al regular los tributos al comercio exterior y de la definición que señala el Código Tributario de lo que deben entenderse por el pago indebido como aquel que se efectúa por un tributo no establecido legalmente, por lo tanto, enfatiza que las salvaguardias no es un tributo, sino una medida de Defensa Comercial que será impulsada por el Estado, conforme así lo determina el art. 89 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; consecuentemente, al no ser la salvaguardia un tributo, no reunió los requisitos que el Código Tributario contempla para considerar que es un pago indebido, por lo que se declaró sin lugar el reclamo solicitado por el hoy actor.
2. Que en la ley se diferencia la recaudación en materia tributaria, y otra recaudación de carácter comercial, entre las que se encuentran las salvaguardias, las que serán recaudadas por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse su naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial, por lo tanto, niega que el pago realizado sea considerado como un pago indebido.

### **Fundamentación del Tribunal:**



Concreta y específicamente al punto relacionado a la competencia del SENA E para devolver o no valores cancelados por concepto de salvaguardias indebidamente pagadas, el tribunal de lo fiscal se ha pronunciado manifestando:

Que las Salvaguardias según el art. 89 del COPCI, deben ser recaudadas por la Administración Aduanera, así lo prevé dicho precepto legal que tiene el siguiente contenido: Art. 89.- Derechos. “Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales del derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.”

Que el Art. 3 de la decisión 778 de la CAN, define a la deuda aduanera como: “El monto total de los tributos aduaneros y demás gravámenes exigidos, incluidos los importes de las multas y recargos, así como los intereses moratorios y compensatorios, aplicables a una determinada mercancía, con arreglo a las disposiciones contenidas en esta Decisión y las señaladas en la legislación nacional de cada País Miembro.”

Que de lo expuesto se desprende que a la Administración Aduanera le corresponde la recaudación tanto de los tributos, cuanto de los demás gravámenes que según la Decisión 778 de la CAN constituyen deudas aduaneras, gravamen que en este caso, al tratarse de un derecho derivado de una medida de salvaguardia, constituyen un incremento de los tributos al comercio exterior a pagar, los mismos que fueron pagados en forma indebida conforme ha demostrado el Actor.

Que si bien según nuestra legislación las medidas de salvaguardia no constituyen tributos, al haberse pagado en forma indebida es necesario dilucidar su devolución, con este antecedente, y citando al doctrinario Héctor Villegas;



concluye, que el presente caso si se produjo un pago indebido de las salvaguardias, por lo que el actor, no se encontraba en la obligación de satisfacerlas.

**Sentencia:**

Por las consideraciones expuestas el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, Administrando Justicia, en Nombre del Pueblo Soberano del Ecuador, y por Autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve aceptar la demanda formulada por el Sr. Luis Fabricio Malo Andrade, en su calidad de representante legal de la compañía Negocios Automotrices Neohyundai S.A., en contra del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y dispone que se devuelvan a los accionantes los valores indebidamente pagados por concepto de salvaguardias.” (esatje, 2019)

Con relación al citado proceso, el actor ha interpuesto recurso de apelación de la resolución emitida por la Administración Aduanera en vía administrativa, en razón, que niega el reclamo administrativo por pago indebido de salvaguardias interpuesto por el accionante.

El principal argumento de la Administración para haber negado el reclamo administrativo de pago indebido de tributos, se basa a que existe un error en la consideración y aplicación de la acción de pago indebido por parte del accionante, toda vez que según manifiesta la administración, dicha acción procede exclusiva y únicamente para tributos, y no para medidas de defensa comercial, por lo que claramente es incompetente para devolver valores cobrados indebidamente por concepto de salvaguardias.

Considera de igual manera, que por el simple hecho de regularse a las salvaguardias como una medida de defensa comercial, esta no reúne los requisitos de un tributo; y que por consiguiente, toda acción que versa sobre un tributo no procede sobre una medida de defensa comercial.





## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Pese aquello, el accionante considera que si bien el SENA E posee competencia para recaudar estos valores que no son considerados como tributos, resulta absurdo que ya no lo sea para devolverlos en el evento de un pago indebido, resaltando una vez más la intención recaudatoria del SENA E, que de manera antojadiza reconoce y niega su competencia a conveniencia propia del organismo.

Por ello, se deja en claro que el SENA E es claramente competente para conocer todas aquellas acciones referentes al pago indebido de salvaguardias, además de ser también competente para devolver los valores indebidamente cobrados por concepto de dichas medidas, que el supuesto hipotético contenido en la norma que refiere al pago indebido de tributos no es suficiente para alegar incompetencia, pues aquello no refleja sino su afán recaudatorio, constituyendo este un acto totalmente confiscatorio que vulnera los derechos subjetivos del contribuyente.

Pero no le ha bastado con negar su competencia en el caso antes referido, llegando a considerar y plantear como excepciones previas incompetencia de la o el juzgador, en relación a los Tribunales Distritales del Contencioso Tributario, e inclusive, alegando falta de competencia de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en los asuntos relacionados al pago indebido de salvaguardias, teniendo como principal fundamento, que al no tratarse de un tributo, el conocimiento y solución de la controversia no es competencia del Tribunal Distrital, ni de la Sala Especializada en materia tributaria.

En este sentido, la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en relación a un proceso análogo, manifiesta:

“esta Sala considera oportuno indicar que la salvaguardia, como bien lo manifiesta el recurrente en su recurso de casación, si bien es cierto es una medida económica adoptada por el Estado, su consecuencia es el aumento de los impuestos al comercio exterior, y es sobre este incremento de tributos sobre el cual la sala A quo resolvió el juicio de impugnación por pago indebido, justamente basado en la facultad que



le otorga el art. 220 del Código Orgánico Tributario. *Finalmente, no deja de llamar la atención a la Sala que en esta ocasión, cuando el resultado es desfavorable a la Administración, cuestione la competencia de la Sala para conocer esta clase de acciones, proceder que no ha sido el mismo cuando, la decisión ha sido favorable a los intereses institucionales, lo cual deslice la lealtad procesal con la que se de actuar en todo proceso.*" (Sala Especializa de lo Tributario, CNJ.)

Cabe resaltar que del fallo anteriormente citado, la Administración Aduanera ha interpuesto recurso de casación, pronunciándose la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia admitiendo el recurso planteado, sin embargo, no casa la sentencia dictada en segunda instancia por el Tribunal Distrital, enfatizando el hecho que pese al desconocimiento tributario de las salvaguardias, el SENAЕ es plenamente competente para devolver estos valores indebidamente pagados.

#### **3.4 Las salvaguardias como deuda aduanera (Decisión No. 778 de la CAN).**

Considerando que La Comunidad Andina de Naciones se define a sí misma como una sola Unión Aduanera, deduce el hecho de que esta unión debe ser regulada en la misma forma, es decir, de manera conjunta por normas supranacionales que deben ser adecuadas a los ordenamientos jurídicos de cada uno de los países miembros.

Al igual que otras uniones aduaneras, como en el caso de la Unión Europea, Unión Aduanera de África Austral; la CAN, con la finalidad de facilitar el control aduanero sobre las mercancías que circulan por su territorio, en ejercicio de su potestad normativa ha emitido la decisión No. 778, cuya normativa dota de competencia a las Administraciones Aduaneras de sus países miembros para ejercer un control sobre estas mercancías, unidades de transporte, de carga e inclusive sobre las personas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

Su real importancia, más allá del que ya supone en el ámbito comunitario, se resalta también en el ámbito nacional, pues al tener un rango de norma supranacional, se entiende



la misma debe ser observada y aplicada por la autoridad administrativa, así como por los tribunales de justicia en todas aquellas controversias en las que se la ha invocado y considerado legal su aplicación.

Ante la evidente contradicción y vacío legal existente en la normativa ecuatoriana en lo referente a las medidas de salvaguardia; que por un lado, niega su naturaleza tributaria, pero faculta al SENAEC su recaudo como si fuese un tributo; y por otro, que surge como consecuencia lógica de su actual regulación, desconoce la existencia de un procedimiento legal prescrito en la ley para rectificación y devolución de salvaguardias calculadas de manera errónea o cobradas indebidamente de manera respectiva.

Surge como respuesta a la problemática antes referida, que los tribunales distritales de lo contencioso tributario, así como la sala especializada en materia tributaria de la Corte Nacional, con el fin de emitir resoluciones conforme a derecho, y sobre todo que busquen una solución justa a las controversias originadas en torno a las salvaguardias, han motivado sus resoluciones en la normativa de la Decisión No. 778 de la CAN, que lógicamente dependiendo de la posición procesal en la que se encuentre la Administración Aduanera o el contribuyente, han sido aceptadas o rechazadas según sea el caso.

Ello no significa que las salvaguardias tengan un tratamiento especial en la Decisión No. 778, no obstante, define en forma clara ciertos conceptos como lo son deuda aduanera, control aduanero, control aduanero basado en auditoria, entre otros, que resultan necesario desatacar por la definiciones que se entiende, deben ser adoptadas en forma uniforme por las Administraciones Aduaneras.

Al respecto la Decisión No. 778 de la CAN, definiendo deuda aduanera prescribe:

“DEUDA ADUANERA: El monto total de los tributos aduaneros y demás gravámenes exigidos, incluidos los importes de las multas y recargos, así como los intereses moratorios y compensatorios, aplicables a una determinada mercancía, con arreglo



a las disposiciones contenidas en esta Decisión y las señaladas en la legislación nacional de cada País Miembro.” (Decisión No. 778, p. 2)

Si bien la normativa ecuatoriana desconoce la naturaleza tributaria que poseen las salvaguardias, con relación a la citada norma podría señalarse que las mismas comprenden o forman parte de lo que se denomina como deuda aduanera, en virtud de considerar formando parte de esta definición a todos los tributos aduaneros y demás gravámenes causados y exigidos sobre una determinada mercancía, y claro está el hecho, que si bien la normativa nacional no considera tributos a las salvaguardias si las define como un gravamen según prescribe el art. 89 del COPCI.

Contrario aquello, existen quienes sostienen que resulta imposible pensar que las medidas de defensa comercial como son las salvaguardias, constituyan necesariamente un gravamen (obligación o impuesto); y en virtud de aquello manifiestan que las salvaguardias requieren un tratamiento diferenciado según el caso, siendo necesario un procedimiento específico para su rectificación o devolución.

Aquello se considera totalmente desacertado, pues ajeno al hecho de reconocer o negar la naturaleza tributaria o de gravamen de las salvaguardias, resulta impensable que lo correcto es idear nuevos procedimientos para la rectificación o devolución de salvaguardias, no se trata pues de llenar de normas o crear nuevas regulaciones para cada una u otra cosa dando origen a un sistema hipernormativo, aquello además de ser el reflejo de un claro resultado de la ineficacia normativa, demuestra y puede percibirse como un efecto negativo de la pobre e insuficiente interpretación de la normativa que conforma el ordenamiento jurídico de un Estado.

Las salvaguardias por norma expresa en nuestra legislación son recaudadas de manera conjunta con los tributos al comercio exterior, generado en este sentido, una deuda aduanera cuyo pago debe ser satisfecho.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Por ello, sin importar la posición de actor o demandando en la que puede comparecer cualquier sujeto procesal en la materia acorde a estas controversias, no puede negarse el hecho de que las salvaguardias una vez causadas generan un incremento de los tributos al comercio exterior, con los que conjuntamente, generan una deuda aduanera que se traduce lógicamente en la obligación por parte del sujeto pasivo a favor de la Administración.

La Decisión No. 778 de la CAN, en forma similar al Reglamento al Título de la facilitación Aduanera para el Comercio, reconoce tres fases del control aduanero que son:

1. Control Anterior.- Aquel ejercido por la Administración antes de la admisión de la declaración aduanera.
2. Control Concurrente o durante el despacho.- Aquel realizado desde el momento de la admisión hasta el levante o embarque de las mercancías.
3. Control Posterior.- Ejercido a partir del levante o embarque de las mercancías despachadas.

Con base a lo manifestado, en el capítulo IV, en lo que respecta a las Unidades de Control Posterior, los literales a, b, c y d, del art. 17 de la Decisión No. 778 de la CAN, prescribe:

Artículo 17.- Corresponde a las unidades de control posterior:

- a) Investigar los hechos generadores de las obligaciones aduaneras, mediante la obtención y análisis de información de importancia aduanera, tributaria y cambiaria;
- b) Determinar en forma definitiva las bases imponibles mediante el análisis y evaluación de los valores en aduana declarados para comprobar su veracidad y la correcta aplicación de las normas aduaneras y tributarias;
- c) Comprobar el origen, la clasificación arancelaria y los demás datos declarados, de conformidad con disposiciones de competencia señaladas en la legislación interna de cada uno de los Países Miembros;



d) Comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base en las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios.”  
(Decisión No. 778, p. 8)

De la comentada norma se puede colegir que la Decisión No. 778 dota de competencia a las Unidades Control Posterior para verificar los hecho generadores de las obligaciones aduaneras, determinar bases imponibles, clasificación arancelaria, y sobre todo, se resalta de manera enfática que se autoriza a comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con relación a la declaraciones aduaneras presentadas. Todo ello, en una fase de control posterior.

Nótese que la referida norma no se limita en forma exclusiva únicamente a los tributos aduaneros, sino refiere a todos aquellos valores, gravámenes, que se considere formando parte de una deuda aduanera; por consiguiente, se considera que por norma supranacional, la Administración Aduanera goza de competencia para realizar una rectificación de valores causadas por concepto de salvaguardias, entendida esta como un gravamen y parte de una deuda aduanera, sin perjuicio de su innegable naturaleza tributaria.

Pese aquello, como se manifestó anteriormente, en este punto existen criterios contrapuestos tanto por la Administración Aduanera y los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que a más de responder a un error de interpretación o indebida aplicación de la norma, se considera una clara e indudable manifestación subjetiva conforme la posición procesal o calidad en que comparecen dichos sujetos en las controversias relativas al tema.

Esto ha generado únicamente más contradicciones, en razón, que si bien la salvaguardia no es un tributo conforme sostiene la legislación, resulta que tampoco puede ser considerada un gravamen, dificultando cada vez su tratamiento, obtenido como resultado de haberle privado de su naturaleza tributaria desde un principio.

No obstante, queda claro que un valor causado por concepto de salvaguardia tiene como efecto el aumento del pago de tributos, se traduce en una obligación aduanera de



naturaleza pecuniaria, que vincula a la Administración Aduanera y al sujeto pasivo y en la misma forma en que debe ser cumplida y satisfecha, debe ser rectificadas o devueltas según sea el caso.

### **3.5 La problemática para la rectificación y devolución de Salvaguardias en el Ecuador.**

El principio universal de seguridad jurídica enseña que todos los seres humanos, por el simple hecho de gozar de tal condición, nos encontramos sujetos a la garantía otorgada por el Estado a cada individuo en que nadie podrá ser violentado a través de la inobservancia de la leyes en su persona, derechos o bienes.

La Constitución de la República del Ecuador del año 2008 recoge este principio en su art. 82, reconociéndolo como un derecho fundamentado en el respeto a la Constitución, además de la existencia de normas previas, claras, y públicas.

Sin embargo, ante una continua evolución de la sociedad, tanto en sus costumbres, como en su comportamiento, en ciertas ocasiones la ley ha dejado vacíos normativos que dificultan la regulación de estas conductas, y contrario al objetivo deseado, no encontramos normas previas o claras que regulen o determinen una solución a diferentes controversias, por lo que se habla de la existencia de inseguridad jurídica.

Este resultado se ve claramente materializado en la inobservancia a la naturaleza tributaria que poseen las medidas de defensa comercial, específicamente las salvaguardias, por parte del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, que alejado a la realidad y coyuntura actual del comercio internacional, así como en relación al derecho comparado, desconoce ilógicamente el carácter tributario de estas medidas sin entender el alcance significativo que puede llegar a tener esa pequeña pero errada regulación.

Causa mucho más asombro el pronunciamiento de aquellos que consideran necesario el positivizar nuevos procedimientos en la ley para rectificar o devolver salvaguardias, aquello



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

no obedece, sino a una falsa percepción de una necesidad inexistente, que contraria a una respuesta mucho más ágil y simple, tornan aún más conflictivo el tema en cuestión.

Rectificar una salvaguardia calculada de manera equivocada, o en su defecto, devolver el valor causado por concepto de dicha medida cuando se ha cobrado indebidamente, es un tema que constituye una verdadera problemática en la administración de justicia del país, pues si las salvaguardias no tienen la naturaleza de un tributo y no se rigen por los principios del Derecho Tributario tal y como lo prescribe El COPCI en su artículo 108, existe la necesidad de una reforma a la normativa antes referida, con la finalidad de propender al reconocimiento tributario de dichas medidas.

Si bien los tribunales distritales del contencioso tributario, se han pronunciado en tal forma que declaran la invalidez de ciertas resoluciones administrativas que claramente vulneran los derechos subjetivos del contribuyente, garantizado de esta manera un acceso a una tutela judicial efectiva, no por ello debe considerarse como una respuesta al problema; y por consiguiente, la inexistencia de una equivocada regulación de las medidas de salvaguardia.

La verdadera problemática como bien se ha manifestado, radica en la no existencia de una normativa previa y clara con respecto a la verdadera naturaleza tributaria de las medidas de salvaguardia; concluyendo de esta manera que el ser innegable de estas medidas es la de un tributo, por la forma en que se ha impuesto, por su naturaleza pecuniaria, por su fundamento en la ley, por la obligación aduanera originada en los valores causados con respecto a estas medidas, además del vínculo jurídico que liga a la Administración Aduanera y el sujeto pasivo de la obligación aduanera, por las demás características que de manera común comparte con otros tributos; por lo que cuya solución radica en su reconocimiento tributario por parte de la legislación ecuatoriana.





## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusiones.**

Finalizado el desarrollo del presente trabajo de investigación, con base a los argumentos antes manifestados, se establece las siguientes conclusiones:

- 1.** Las medidas de salvaguardia se conciben como recargos arancelarios cuyo efecto se traduce en un aumento de los aranceles a la importación, su aplicación obedece a la estricta necesidad de protección a una rama de la producción nacional de un daño o posible amenaza de daño que pueda ser causada por un abrupto auge de importaciones de un producto extranjero, al tener su aplicación un efecto negativo en el ámbito del comercio internacional, una salvaguardia podrá ser aplicada solo en la medida y en el tiempo prescrito en la normativa nacional, como internacional.
- 2.** No existe uniformidad de criterios en el momento de definir una medida de salvaguardia, no obstante, varios sectores de la doctrina así como diversos autores y legislaciones coinciden en destacar y reconocer su carácter tributario, pese aquello, nuestra normativa nacional, concretamente el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, si bien no define de manera puntual una medida de salvaguardia, niega rotundamente que estas medidas pudieran gozar de cualidad tributaria.
- 3.** Tanto la Organización Mundial del Comercio (OMC), así como la Comunidad Andina de Naciones (CAN), reconocen la utilidad de las salvaguardias que pese a sus efectos negativos en el comercio, se implementan como una respuesta a la necesidad económica - comercial considerada como urgente por un Estado, por ello, han consagrado en sus respectivas normativas de carácter internacional, así como comunitaria, las normas concretas que deben ser observadas y cumplidas por los países miembros cuya aplicación se pretende, a fin de reducir una posible subjetividad y arbitrariedad a la hora de su aplicación, con la finalidad que aquella



obedezca a presupuestos reales de urgencias económicas y comerciales, dejando de lado toda apreciación individual o autoritaria por cualquier Estado miembro en lo que a su aplicación respecta.

4. Los requisitos del daño, amenaza de daño, aumento de importaciones, y el nexo causal necesario que debe existir entre los primeros con este último, son presupuestos estrictamente necesarios que deben observarse para la imposición y aplicación de una medida de salvaguardia, el simple hecho de que sean alegados no constituye prueba suficiente para su imposición y aplicación, como tampoco pueden ser alegados en forma aislada debiendo presentarse en forma conjunta, además de una previa valoración por parte de la Autoridad encargada del organismo competente que verificara su real existencia con base a los resultados propiciados por los índices de importación, variaciones, promedios, aumentos, etc., en un Estado, cuya aplicación pretende.
5. El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en forma expresa reconoce como tributos al comercio exterior a los derechos arancelarios; los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros. Reconocimiento que se funda en el pensamiento errado y equivocadamente generalizado que sostiene que la cualidad fiscal es el único carácter inherente que todo tributo debe poseer, desnaturalizando el verdadero propósito y origen histórico de los tributos aduaneros que obedecen al Principio de “Protección Arancelaria” que materializa del todo la cualidad extrafiscal, y no fiscal como mal pretende hacerse creer, argumento único e insuficiente con el que se ha negado el carácter fiscal de las medidas de salvaguardia, y concretamente de las medidas de defensa comercial.
6. La fiscalidad y extrafiscalidad son cualidades propias de los tributos al comercio exterior, toda vez que poseen una finalidad bifronte, protectora por una parte; y,



recaudatoria por otra, que no necesariamente deben presentarse en forma conjunta, pudiendo manifestar cualquiera de las dos finalidades en forma individual o aislada, argumento considerado y reconocido por varias legislaciones en el mundo actualmente, que además de reconocer como tributos aduaneros a aquellos que poseen una finalidad fiscal, lo hacen también a aquellos con una finalidad extrafiscal tales como el impuesto antidumping, derechos compensatorios o medidas de salvaguardia, cuya naturaleza tributaria es innegable.

7. Una salvaguardia reúne todas las características comunes a todo tributo, en razón de establecerse con base a una ley, constituir una prestación comúnmente en dinero, exigirse en virtud de la potestad de imperio del Estado, además de encontrarse ligada al principio de capacidad contributiva, presupuesto que aunque discutido en el ámbito de los tributos aduaneros, es innegable su manifiesto en el momento de importar en mayores o menores cantidades, pues a mayor importación mayor el impuesto causado, y en igual forma, a menor importación menor el impuesto causado, en este sentido, una salvaguardia goza de todas las características que un tributo posee, que a pesar de resaltarse una finalidad fiscal, es evidente que el ingreso de valores por concepto de salvaguardias se lo hace a las arcas públicas del Estado.
8. Una medida de salvaguardia constituye un verdadero tributo, toda vez que obedece a un momento imponible, entendido como aquel presupuesto de hecho que sirve para configurar cada tributo y en el caso concreto corresponden al acto de importación de determinadas mercancías; consecuentemente, su realización da origen a la obligación tributario - aduanera que en aras de ser satisfecha vincula a dos sujetos, el sujeto activo y sujeto pasivo, teniendo el primero la potestad de exigir el cumplimiento de dicha obligación, mientras que el segundo encontrándose en el deber de satisfacerla, por tal razón, esta relación causal originada en una obligación aduanera que tiene como fundamento la realización de un hecho



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

generador constituye también un presupuesto de estas medidas; consiguientemente, la regulación actual que refiere a la medidas de salvaguardia contenida en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones es contraria a su verdadera naturaleza que es tributaria.

9. Las salvaguardias además de ser tributos, específicamente tienen la naturaleza de un impuesto, pues no se originan en virtud de una prestación otorgada por el Estado por lo que se descarta que tenga la naturaleza de una tasa, tampoco puede ser considerada como una contribución, en virtud, que su fundamento se encuentra en la realización de un presupuesto de hecho establecido en la ley; así, demostrada la errada regulación por parte de Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones con respecto a dichas medidas se determina firmemente que las salvaguardias constituyen en forma innegable verdaderos impuestos.
10. Los valores generados por concepto de salvaguardias son recaudados por el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), destacando en este sentido, que la normativa nacional no hace una diferencia al momento de ejercer su facultad recaudatoria entre aquellos que considera como tributos y medidas de defensa comercial, y en virtud de aquello, la aduana se considera claramente competente para recaudar.
11. La actual regulación de las medidas de salvaguardia genera en el ámbito de la administración de justicia un conflicto en la competencia del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), derivado de la negativa ante el evento que debiera devolver un valor indebidamente cobrado por concepto de estas medidas o rectificarlo, pues dicho órgano, niega enfáticamente su competencia generando una evidente contradicción derivada de sus propias facultades, además de los problemas que se originan en el ámbito de la administración de justicia, no obstante, más allá del conflicto originado en virtud de la actual y errada regulación de las medidas de salvaguardia, la aduana es claramente competente para devolver



los valores que por concepto de estas medidas han sido indebidamente cobrados, así como también lo es para rectificar aquellos valores calculados erróneamente, toda vez que las salvaguardias se traducen en un aumento de los impuestos a la importación.

12. Es totalmente incensario idear nuevos procedimientos a fin de positivizarlos en la ley, con la finalidad de contar con una acción y un procedimiento para la rectificación y devolución de salvaguardias respectivamente, aquello no constituye sino una equivocada apreciación de una falsa necesidad, en razón que para la solución del conflicto bastaría con reconocer la naturaleza tributaria de estas medidas que les ha sido negada.

#### **Recomendaciones.**

La errada regulación de las medidas de salvaguardia por parte del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones ha generado en el ámbito de la administración de justicia numerosos conflictos en lo que respecta al tratamiento de dichas medidas, pues amparada en dicha normativa la Administración Aduanera así como el contribuyente, dependiendo de su posición procesal, tienden a invocar la norma conforme a sus intereses, siendo este el resultado de aquella deficiente redacción normativa.

De manera general se conoce que una de las facultades de la Función Legislativa a más de la de fiscalizar constituye también la de legislar, facultad que de ser entendida desde el conjunto propio de todas aquellas acciones encaminadas al acto de la creación de leyes claras, transparentes, oportunas, pero sobre todo eficaces, que garanticen una verdadera seguridad jurídica a todos los sujetos de derecho, cuestión que en relación al tema en cuestión, ha provocado inseguridad jurídica. Por tal motivo, con la finalidad evitar aquellos conflictos en el ámbito de la administración de justicia, garantizando seguridad jurídica y un efectivo goce de los derechos del contribuyente, procedo a realizar las siguientes recomendaciones:



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

1. El reconocimiento de la extrafiscalidad como otra finalidad de los tributos, independiente de que su apreciación se la mantenga en un primer o segundo plano con relación a la fiscalidad según sea el caso, cuestión que debe ser tratada a través del debate entre profesionales de las áreas de Derecho, Economía, Comercio Exterior, además también de su difusión en las aulas de clases entre estudiantes de las diferentes universidades del país, con la finalidad de empezar a entender a la finalidad extrafiscal como un carácter inherente de los tributos, concepción que en el presente resulta aceptada por gran número de legislaciones alrededor del mundo, además de haber sido desarrollada muchos años antes por pensadores clásicos del derecho tributario, destacándose en esta forma su fundamento científico.
2. El reconocimiento de todos los presupuestos que se consideran propios de los tributos, que lo son también de las medidas de defensa comercial, específicamente de las salvaguardias, cuestión que deja de ser una mera hipótesis conforme la demostrada naturaleza tributaria de las salvaguardias, la obligación aduanera a la que da lugar una vez causada, sus carácter pecuniario e impositivo, además de vincular al sujeto activo (SENAE) y sujeto pasivo (contribuyente).
3. Resulta necesario una reforma de los art. 89 y del ibídem tercero del art. 108 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, en virtud que las normas citadas niegan el carácter tributario de las medidas de salvaguardia, a fin de propender a su reconocimiento tributario que resultaría totalmente acertado reformar en aquel punto específico, y entender a dichas medidas como tributos, específicamente como impuestos por reconocimiento expreso de la ley.
4. Que se tenga en cuenta por parte de la Autoridad Aduanera del SENAE, así como por parte de los contribuyentes la lealtad procesal con la que se actuar en todo proceso, pues valiéndose de la errada regulación que priva de carácter tributario a las salvaguardias, han sabido fundamentar sus alegatos conforme la posición



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

procesal que les ha tocado representar según sea el caso, de esta manera; por una parte la Aduana reconoce su competencia para recaudar y rectificar medidas de salvaguardia, pero la niega en el momento de devolver valores indebidamente cobrados por concepto de dichas medidas, llegado además a cuestionar la competencia de los operadores jurídicos de los tribunales distritales de lo Contencioso Tributario, así como de la sala especializada de la Corte Nacional, con respecto a aquellas controversias que giran en torno a la devolución o rectificación de valores por concepto de salvaguardias.

5. Reconocida la competencia por parte del SENA E para rectificar y devolver valores por salvaguardias según sea el caso, se resuelva todas aquellas controversias en el ámbito administrativo que giran en torno a dichas medidas conforme a derecho, teniendo en cuenta que el Ecuador es un Estado Constitucional de Derecho y Justicia, siendo uno de sus pilares fundamentales la realización de la justicia, evitando de esta manera su afán recaudatorio en veces claramente injustificado y asegurando a su vez seguridad jurídica, economía procesal, y un efectivo respeto y goce de los derechos del contribuyente.

## **BIBLIOGRAFIA**

*Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. (1994).*

*Alais, H. (2003). Los impuestos aduaneros argentinos. Buenos Aires: Temis.*

*Albornoz, V. (27 de marzo de 2016). La utilidad de un tributo absurdo. Obtenido de El Comercio: <https://www.elcomercio.com/opinion/vicentealbornoz-opinion-impuesto-ecuador-economia.html>*



*Armella , S. (2003). Los impuestos aduaneros. Bogota: Temis.*

*Banco Central del Ecuador. (2020). Obtenido de <https://www.bce.fin.ec/>*

*Basaldúa , X. (1988). Introducción al Derecho Aduanero. Buenos Aires: Abeledo Perrot.*

*Beltrame, P. (1997). Los sistemas fiscales. Oikos - Tau.*

*Bradly, J. (2007). El Derecho de la Organización Mundial del Comercio. Cameron May.*

*CAN, Decisión No. 452. (1999). Lima.*

*CAN, Decisión No. 452. (1999). Lima.*

*CAN, Decisión No. 563. (2003). Antioquia.*

*Chiovenda, G. (1936). Instituciones del Derecho Procesal Civil, Vol II.*

*Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (2010). Quito: Ediciones Legales.*

*Código Orgánico Monetario y Financiero . (2014). Quito: Ediciones Legales.*

*Código Tributario. (2005). Quito: Ediciones Legales.*

*Constitución de la República del Ecuador. (2008). Manabi: Ediciones Legales.*

*Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-150 (Corte constitucional de Colombia 1992).*

*Decisión No. 778, C. (s.f.).*

*Diccionario de Comercio Internacional. (miercoles de 04 de 2018). Obtenido de  
GLOBALNEGOTIATOR: <https://www.globalnegotiator.com/comercio-internacional/diccionario/salvaguardias/>*

*Ecuador: Resolución 466 del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones, sobre Salvaguardas en Balanza de Pagos. (19 de enero de 2009). Obtenido de Ecuador: Resolución 466 del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones, sobre Salvaguardas en Balanza de*





Pagos:

<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DInformativos/SGdi914.pdf>

esatje. (30 de octubre de 2019). esatje. Obtenido de <http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>

esatje, F. J. (Viernes de enero de 2019). esatje. Obtenido de <http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>

Fuentes Estarellas, C., & Calles Palomeque, M. (19 de Mayo de 2016). *Las salvaguardias adoptadas por el gobierno ecuatoriano en el 2009*. Guayaquil, Guayas, Ecuador.

García Frías, A. (1992). *salamanca*.

Gianinni, A. D. (1957). *Instituciones del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Giuliani Fonrouge, C. (2001). *Derecho Financiero*.

González López, Martínez Senra, Otero Neira, & González Vázquez. (2011). *Gestión del Comercio Exterior*. Madrid: Esic Editorial.

Herdegen, M. (2005). *Derecho Economico Internacional*. Thomson Civitas.

Hernandez de Madrid, L. (2005). *Derecho de las Subvenciones en la OMC*. Madrid: Marcial Pons.

Ibarra. (2002). *memorias de las XXVI Colombianas de Derecho Tributario*. Bogota.

Jarach, D. (1996). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Lascano, J. (2006). *Los derechos de aduana*. Buenos Aires: Osmar Daniel Buyatti libreria editorial.

*Ley de Régimen Tributario Interno*. (2015). Quito: Ediciones Legales.

*Ley General Tributaria de España*. (2003). Madrid.



- Luna Osorio, L. (2015). *Las salvaguardias y sus efectos*. Quito.
- Modelo de Código Tributario para América Latina . (2015).
- Morselli, M. (1947). *Compendio de Ciencias de las Finanzas*. Bueno Aires: Atalaya.
- OMC, *Acuerdo Sobre Salvaguardias*. (1994).
- OMC, *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*. (1994).
- Pardo, G. (2009). *Tributación Aduanera*. Bogota: Legis Editores S.A.
- Pérez de Ayala , & González. (1989). *Curso de Derecho Tributario*.
- Real Academia de la Lengua Española. (07 de jueves de 2020). Obtenido de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/salvaguardia?m=form>
- Reaño, R. (2010). *Tributación Anaduanera*. Lima: Palestra Editores S.A.C.
- Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (2011). Quito: Ediciones Legales.
- Resoluciones del pleno del COMEX año 2015. (05 de 03 de 2015). Obtenido de Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca: <https://www.produccion.gob.ec/resoluciones-del-pleno-del-comex-2/>
- Rozo Gutierrez. (2003). *Las funciones extrafiscales del tributo*. Foro revista de Derecho, 167.
- Sainz de Bujanda, F. (1994). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid.
- Sala Especializa de lo Tributario, CNJ. (s.f.).
- Salles Almeida, J. (2006). *Una decada de funcionamiento del sistema de solucion de diferencias comerciales de la OMC: avances y desafios*.
- Tironi, E. (2008). *La Organizacion Mundial*. Mexico DF: Porrúa.
- Troya Jaramillo, J. (2009). *El Destino de las Contribuciones al Gasto Público*. Quito.



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

*Valdés Costa , R. (1970). Curso de derecho Tributario. Montevideo.*

*Valdés Costa. (2002). Curso de Derecho tributario. Montevideo: TEMIS.*

*Villegas, H. (2010). Derecho Tributario. Cordoba: Lex.*

## **ANEXOS**



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

## **ANEXO 1**

**Proceso: 01501-2018-00120, ABR, TCT**



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

## **ANEXO 2**

**Proceso: 01501 – 2019 – 00038, OCT, TCT**