

**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS**

**CARRERA DE DERECHO**

**TEMA:**

**LA REVELACIÓN DE LOS COMPARABLES EN LOS  
PROCESOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA  
COMO PRESUPUESTO PARA GARANTIZAR EL DERECHO A  
LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES**

**AUTOR:**

**Reinoso López, Daniel Enrique**

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de  
los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**

**TUTOR:**

**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

**Guayaquil, Ecuador**

**10 febrero del 2020**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

### **CERTIFICACIÓN**

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por **Reinoso López, Daniel Enrique**, como requerimiento para la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

#### **TUTOR**

f. \_\_\_\_\_  
**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

#### **DECANO**

f. \_\_\_\_\_  
**Mgs. García Baquerizo, Jose Miguel**

**Guayaquil, 10 de febrero del 2020**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

Yo, **Reinoso López, Daniel Enrique**

**DECLARO QUE:**

El Trabajo de Titulación: **La revelación de los comparables en los procesos de determinación tributaria aduanera como presupuesto para garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes**, previo a la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

**Guayaquil, 10 de febrero del 2020**

**EL AUTOR**

f. \_\_\_\_\_

**Reinoso López, Daniel Enrique**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**AUTORIZACIÓN**

Yo, **Reinoso López, Daniel Enrique**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **La revelación de los comparables en los procesos de determinación tributaria aduanera como presupuesto para garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

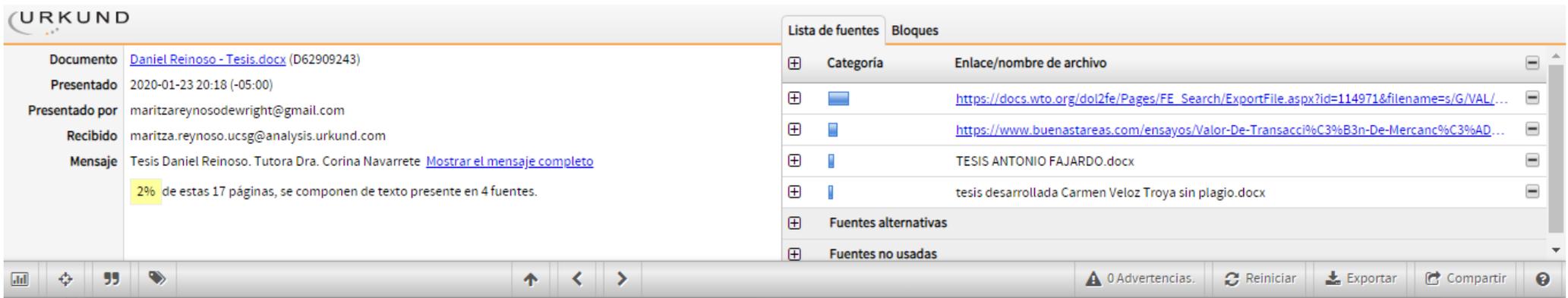
**Guayaquil, 10 de febrero del 2020**

**EL AUTOR**

f. \_\_\_\_\_

**Reinoso López, Daniel Enrique**

## REPORTE DE URKUND



The screenshot displays the URKUND report interface. On the left, a sidebar contains document details: 'Documento' (Daniel Reinoso - Tesis.docx), 'Presentado' (2020-01-23 20:18), 'Presentado por' (maritzareynosodewright@gmail.com), 'Recibido' (maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com), and 'Mensaje' (Tesis Daniel Reinoso. Tutora Dra. Corina Navarrete). The main content area shows a message stating that 2% of 17 pages are composed of text from 4 sources. On the right, a 'Lista de fuentes' (List of sources) table is visible, listing sources such as 'https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\_Search/ExportFile.aspx?id=114971&filename=s/G/VAL/...', 'https://www.buenastareas.com/ensayos/Valor-De-Transacci%C3%B3n-De-Mercanc%C3%AD...', 'TESIS ANTONIO FAJARDO.docx', and 'tesis desarrollada Carmen Veloz Troya sin plagio.docx'. The interface also includes a toolbar at the bottom with icons for navigation and actions like 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir'.

Lista de fuentes	Bloques		
+	Categoría	Enlace/nombre de archivo	-
+		<a href="https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/ExportFile.aspx?id=114971&amp;filename=s/G/VAL/...">https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/ExportFile.aspx?id=114971&amp;filename=s/G/VAL/...</a>	-
+		<a href="https://www.buenastareas.com/ensayos/Valor-De-Transacci%C3%B3n-De-Mercanc%C3%AD...">https://www.buenastareas.com/ensayos/Valor-De-Transacci%C3%B3n-De-Mercanc%C3%AD...</a>	-
+		TESIS ANTONIO FAJARDO.docx	-
+		tesis desarrollada Carmen Veloz Troya sin plagio.docx	-
+	Fuentes alternativas		
+	Fuentes no usadas		

---

Ab. Luque Navarrete, Corina Elena

**TUTORA**

---

Reinoso López, Daniel Enrique

**ESTUDIANTE**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

f. \_\_\_\_\_

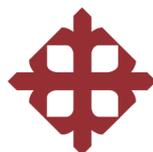
**MGS. JOSE MIGUEL GARCÍA BAQUERIZO**  
DECANO DE LA CARRERA

f. \_\_\_\_\_

**ABG. MARITZA GINETTE REYNOSO GAUTE**  
COORDINADORA DEL ÁREA

f. \_\_\_\_\_

**AB. XAVIER PAÚL CUADROS AÑAZCO**  
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**Facultad: Jurisprudencia**

**Carrera: Derecho**

**Periodo: UTE B-2019**

**Fecha: 10 de enero del 2020**

## **ACTA DE INFORME FINAL**

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado **La revelación de los comparables en los procesos de determinación tributaria aduanera como presupuesto para garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes** elaborado por el estudiante **Reinoso López, Daniel Enrique**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **DIEZ (10)** lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN**.

**TUTOR**

f. \_\_\_\_\_  
**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

## ÍNDICE GENERAL

<b>RESUMEN.....</b>	<b>IX</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>X</b>
<b>CAPÍTULO 1.....</b>	<b>2</b>
<b>1.1. DE LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. DE LA FACULTAD DETERMINADORA EN MATERIA     ADUANERA .....</b>	<b>3</b>
<b>1.3. MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA PARA LOS PROCESOS     DE DETERMINACIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>1.4. DE LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN ...</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 2.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1. DE LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA     DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EMITIDAS POR LA AUTORIDAD     ADUANERA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. ANÁLISIS JUDICIAL RESPECTO A LA REVELACIÓN DE LOS     COMPARABLES.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3. NECESIDAD DE REVELAR LOS COMPARABLES Y ANÁLISIS DE     LA RESOLUCIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL     ECUADOR RESPECTO A LA REVELACIÓN DE COMPARABLES.....</b>	<b>22</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>26</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>27</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>28</b>

## **RESUMEN**

El presente trabajo de titulación tiene como objetivo principal determinar si la revelación de los comparables empleados para la valoración de las mercancías, dentro de los procesos de determinación tributaria aduanera, constituye un presupuesto para el derecho a la defensa de los importadores, en su calidad de contribuyentes. Para poder resolver el problema jurídico planteado en el presente trabajo, fue pertinente revisar en el capítulo primero consideraciones generales de la facultad de determinación y su especialidad en materia aduanera. Así mismo, se analiza los métodos de valoración de mercancías que emplea la Administración Aduanera al momento de realizar un acto de determinación tributaria y se estudia el alcance del derecho a la defensa en cuanto a su garantía de motivación de los actos administrativos. En el capítulo segundo se revisa los argumentos contenidos en los actos de determinación tributaria emitidos por la Autoridad Aduanera en cuanto el rechazo de los métodos de valoración de mercancías, así como los que emplea para la aplicar los mismos; de igual manera se analizan los pronunciamientos judiciales derivados de los procesos impugnatorios iniciado por los contribuyentes, y la Resolución expedida por la Autoridad Aduanera al respecto.

### **Palabras claves:**

Procesos de determinación tributaria, comparables, métodos de valoración aduanera, motivación, derecho a la defensa.

## **ABSTRACT**

The main objective of this paper is to determine whether the revelation of comparables used for the valuation of goods, within the customs tax determination processes, constitutes a basis for the right to defense of importers, as taxpayers. In order to solve the legal problem stated in this paper, it was pertinent to review in the First Chapter general considerations of the determination power and its specialty in customs matters. Likewise, the methods of valuation of goods, used by the Customs Administration when carrying out a tax determination act, are analyzed, and the scope of the right to defense is studied in terms of its guarantee of motivation of the administrative acts. The Second Chapter reviews the arguments provided in the tax determination acts issued by the Customs Authority regarding the rejection of the methods of valuation of goods, as well as those used to apply them. It also analyzes the judicial decisions issued as a result of the appeals filed by the taxpayers, and the Resolution issued by the Customs Authority in this regard.

**Keywords:**

Tax determination processes, comparables, customs valuation methods, motivation, right to defence.

## **CAPÍTULO 1**

### **1.1. DE LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria goza de diversos medios para cumplir con su objetivo, entre los que se encuentran las prerrogativas o facultades que coadyuvan al buen desarrollo de una sociedad que se plantea cumplir con el objetivo principal del Estado: repartición de riqueza. Ahora bien, atendiendo a estas facultades, el jurista Dromi (2004) en cuanto a las prerrogativas administrativas, las define como:

El conjunto de potestades y atribuciones del poder público que titularizan los órganos con competencia administrativa para el cumplimiento de los fines del bien común e interés público. Son las manifestaciones de la autoridad administrativa en el gerenciamiento de la cosa pública, los atributos de poder público, los derechos subjetivos de la autoridad en el ejercicio de las competencias estatales, y los instrumentos para la eficacia en el ejercicio de la función administrativa (pág. 200).

En el Ecuador, la ley atribuye a la Administración Tributaria cinco facultades para el ejercicio de sus funciones, reconocidas como tal por el Código Tributario (2005) en su artículo 67, a saber: reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionatoria y recaudatoria.

La facultad determinadora de la Administración Tributaria constituye un elemento fundamental dentro del presente trabajo, pues constituye la prerrogativa mediante la cual se erige el problema jurídico a resolver, por lo cual es menester profundizar en su análisis.

Así las cosas, Fonrouge (2005, pág. 68) ilustra que esta facultad es el “acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.

Por tanto, esta facultad comprende actos reglados (pues emanan de la Administración) encaminados a determinar la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, a la cual se le incluye la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los sujetos pasivos, la composición del tributo correspondiente y la adopción de las medidas legales necesarias, tal como comprende su definición legal establecida en el artículo 68 del Código Tributario (2005).

Tanto el proceso como el acto del que emane de la facultad determinadora, según lo establece la ley, constituye un acto reglado. Los actos reglados implican, según Ortega (2018):

Actos administrativos en los cuales el funcionario que los expide está limitado en todos los aspectos (los hechos, el tiempo, las formas, las notificaciones, los recursos, el mérito, etc., como ocurre con los actos de sanción disciplinaria). La autoridad que los emite no puede abstraerse del reglamento o la ley que regula su expedición sin el cumplimiento de los pasos o trámites fijados previamente (pág. 17).

De lo explicado, es posible determinar que la Administración Tributaria, tratándose del ejercicio de su facultad determinadora, tiene límites establecidos por la ley, de los cuales no puede sobrepasar, so pena de que dicho acto adolezca de nulidad.

Ahora bien, entre los límites que fija la ley se encuentra la forma en cómo se deben expedir dichos actos, la competencia, su modo de notificación, la motivación del acto, entre otros. En particular, la motivación del acto administrativo en ejercicio de la facultad determinadora se analizará en el presente trabajo, en el punto 1.4, por ser de fundamental interés para la validez de dichos actos.

## **1.2. DE LA FACULTAD DETERMINADORA EN MATERIA ADUANERA**

Si bien es cierto que, en nuestro Código Tributario existen tres Administraciones Tributarias, para los fines del presente trabajo, el análisis se

enfocará exclusivamente en los procesos de determinación tributaria emprendidos por la Administración Aduanera.

Para comprender la especialidad del ámbito tributario aduanero, Germán Pardo (2009) explica que:

En la operación de comercio exterior surge entre el Estado –sujeto activo- y el(los) deudor(es), obligado(s) o responsable(s) –sujeto(s) pasivo(s)-, varias obligaciones, de las cuales una es la obligación tributaria-aduanera sustancial; otras, son las obligaciones de carácter formal, unidas a lo tributario y/o a lo aduanero; y otras, las típicamente aduaneras, relacionadas con la función esencial de la aduana, es decir, el control de ingreso o salida de mercancías y que tienen que ver con la presentación de la mercancía, el cumplimiento de los requisitos y el acato a las prohibiciones y restricciones fijadas por la ley, y en específico, el deber de colaboración con el control que ejerce la aduana (pág. 365).

Por su parte, Cosio (2014) agrega que:

En materia de aduanas rige el principio de autoliquidación por el contribuyente, por el cual toda declaración en aduanas incluye su correspondiente liquidación de tributos a cargo de quien la presenta, sin embargo, (...) la liquidación del contribuyente es sólo “indicativa” y ello obedece a que finalmente la Aduana es el ente competente para determinar la obligación tributaria aduanera. Debiéndose entender que la adhesión de la Administración a la autoliquidación no limita la responsabilidad del declarante en cuanto a la veracidad de los hechos contenidos en el documento (y) no produce nunca la conformidad de la administración con los hechos y cifras, por lo que la liquidación queda sujeta a posterior comprobación como trámite para que pueda convertirse en definitiva (...) es decir, la autoliquidación como acto administrativo de liquidación, tendrá (siempre), carácter provisional (págs. 639-640).

De esta manera, en materia aduanera el contribuyente determina la base imponible (pues detalla el valor de las mercancías) y los tributos que se van a aplicar al clasificar la partida arancelaria de cada mercancía. Esto constituye el presupuesto esencial para que la facultad determinadora de la Administración Aduanera sea vital, pues a través de esta, puede verificar y comprobar que las declaraciones que realicen los contribuyentes sean conforme a derecho y adecuadas la realidad de los hechos.

Así, en materia aduanera, el proceso de determinación opera en base a los tipos de controles que pueden ejercer esta Autoridad. De conformidad con lo establecido en el artículo 144 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (2010) (en adelante “COPCI”) el control aduanero se realiza en tres fases: control anterior, control concurrente y control posterior. Para los intereses del presente trabajo, se revisará el último tipo de control.

El control posterior que emprende la Autoridad Aduanera consiste, según explica Cevallos (2014, s/p) en un conjunto de actividades en las que se realiza la comprobación de declaraciones aduaneras o de indagación originada a partir del despacho de mercancías con destino al exterior. En consecuencia, la verificación y revisión emprendido a través de la facultad determinadora se realiza luego de que el contribuyente ha presentado su declaración aduanera de importación, y se han despachado sus mercancías.

Dentro de esta fase del control, la Autoridad Aduanera puede iniciar la verificación de una serie de aspectos contenidos en la declaración aduanera, tales como el origen de las mercancías, la clasificación arancelaria de las mismas, aplicación de códigos liberatorios que otorgan exenciones, entre otros. Sin embargo, una de las verificaciones esenciales dentro de los procesos aduaneros, es la valoración de las mercancías, pues, en atención a lo dispuesto en el artículo 110 del COPCI (2010), es la base imponible para los derechos arancelarios.

### **1.3. MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA PARA LOS PROCESOS DE DETERMINACIÓN**

Para determinar el valor en aduana, la Administración Aduanera debe cumplir con lo dispuesto en los instrumentos internacionales suscritos por el Ecuador. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante “GATT”) de 1994, en su Artículo VII establece la norma de valoración en aduana, que consiste en que el valor de las mercancías importadas debe basarse en el valor real o de transacción de la misma.

Según señala Cabello (2009) respecto al valor en aduana de las mercancías que el mismo está constituido por su valor de transacción, esto es:

El precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación, con destino al territorio aduanero de la comunidad, ajustado, (adición o deducción), en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario (pág. 117).

Sin embargo, Cabello contempla únicamente uno de los seis métodos que existen para valorar las mercancías en aduana. El Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (en adelante el “Acuerdo de la OMC”) contempla los siguientes métodos: **(1)** Valor de transacción; **(2)** Valor de transacción de mercancías idénticas; **(3)** Valor de transacción de mercancías similares; **(4)** Método deductivo; **(5)** Método del valor reconstruido; y **(6)** Método de última instancia.

Sin duda alguna, el primer método de valoración de las mercancías, esto es, el valor de transacción, es el principal método empleado dentro de los procesos aduaneros para determinar el valor de las mercancías que se encuentran serán objeto de nacionalización.

Zagal (2013, pág. 200) explica que el Método 1: Valor de Transacción es el precio realmente pagado o por pagar, es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor en beneficio de este

e incluye todos los pagos hechos como condicion de la venta de las mercancías importadas por el comprador al vendedor, o por el comprador a una tercera parte para cumplir una obligación del vendedor.

Continuando en su explicación, Zagal (2013, pág. 201) detalla que en los casos en que la administración aduanera dude de la exactitud del valor declarado, esta requerirá información y la presentación de documentos por parte del importador, que sustenten el valor declarado.

Dicha atribución se recoge en el Acuerdo de la OMC, que permite comprobar la veracidad o exactitud de toda la información, documento o declaración presentada por los Operadores de Comercio Exterior en los procesos aduaneros.

Ahora bien, en cuanto al Primer Método, se debe tener en consideración que este goza de una preferencia por sobre los demás métodos, toda vez que el Artículo 4 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones (2003) (en adelante “Decisión 571 de la CAN”) establece que “el valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base de la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello”.

En consecuencia, al momento de realizar una determinación de tributos, la Administración Aduanera deberá justificar, motivadamente, los elementos y situaciones que la llevaron a descartar el primer método de valoración de mercancías, y desvirtuar el privilegio que recae sobre este. Sustentado aquello, la Administración debe continuar el orden establecido de los métodos de valoración, desvirtuando uno a uno aquellos que no puedan ser posibles de aplicar.

Tal como señala Ibañez (2002, pág. 153) “la aplicación del método del valor de transacción presupone el cumplimiento de determinadas condiciones en la transacción que se tiene que valorar. Solo cuando estas condiciones no se verifican surge la necesidad de recurrir a los métodos alternativos de valoración”.

Por tanto, descartado el primer método, la Administración Aduanera deberá emprender el análisis para la aplicación del segundo método de valoración de las

mercancías: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas. El artículo 2 del Acuerdo de la OMC establece que:

Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (Organización Mundial de Comercio, 1994).

Por “mercancías idénticas” se deberá entender a las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial, según reza el artículo 15 del Acuerdo de la OMC (1994).

Para aplicar este Segundo Método de Valoración, la Administración Aduanera determinará el valor en aduana utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado, según continúa el Artículo 2 del Acuerdo de la OMC (1994).

A partir de la aplicación del Segundo Método, la Administración Aduanera deberá valerse de la información que reposa en ella respecto de otras importaciones para aplicar correctamente los criterios necesarios de estos métodos; dicha información está contenida en un banco de datos empleados principalmente a efectos de valoración aduanera. A estos datos utilizados para efectos de valoración aduanera se los denominan “comparables”.

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 25 de la Decisión 571 de la CAN (2003), la utilización de los bancos de datos no debe llevar al rechazo automático del valor de transacción de las mercancías importadas. Debe permitir la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 18 de la Decisión 571 de la CAN (2003). Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la

aplicación de los métodos sobre valoración que trata los artículos 2, 3 y 7 del Acuerdo de la OMC (1994), siempre que cumplan con los requisitos exigidos para cada método.

En razón de lo previamente indicado, la Administración Aduanera deberá, antes de rechazar la aplicación de un Método de Valoración, motivar su decisión por la cual acredite que la base de datos (o comparables) no cumplen con los requisitos de identidad establecidos por el Segundo Método de Valoración. Justificado y descartado el método, corresponde a la Administración continuar con el orden establecido, siguiendo al tercer método de valoración de las mercancías: Valor de transacción de mercancías similares.

Según Zagal (2013) ante la imposibilidad de establecer el valor de la mercancía bajo el método de valor de transacción de mercancías idénticas, es de aplicación el método de valor de transacción de mercancías similares, que han de responder a los siguientes criterios:

- Que sean muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a su composición y características;
- Que puedan cumplir las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración y ser comercialmente intercambiables;
- Que se hayan producido en el mismo país y por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración. Para que pueda utilizarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. (págs. 202-203)

El Acuerdo de la OMC (1994)., en su artículo 3 determina que:

Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el

mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (Organización Mundial de Comercio, 1994).

Por “mercancías similares” se entenderá aquellas que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial, según establece el Artículo 15 del Acuerdo a la OMC (1994), además de señalar que solo se considerarán "mercancías idénticas" y "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración.

De conformidad a las normas citadas, es posible determinar que la aplicación de los métodos de valoración cumplen con determinados criterios, los cuales no pueden ser obviados por la Administración Aduanera al momento de elaborar un Informe Preliminar o Definitivo mediante el cual se emita una determinación de tributos por diferencias en la valoración de mercancías empleando este tipo de métodos revisados.

En el último caso, el tercer método de valoración exige que el comparable empleado por la Autoridad Aduanera para analizar y determinar el valor en aduana deberá comprender mercancías que son similiares a aquellas que realmente importó el contribuyente objeto de un Control Posterior, lo que conlleva a la serie de criterios previamente expuestos.

De esta manera, se puede concluir en que la Administración Aduanera, al analizar e iniciar un proceso de Control Posterior a los contribuyentes por dudas en la valorización de las mercancías, deberá utilizar los métodos contemplados por la Organización Mundial de Comercio para el efecto, privilegiando la aplicación del primer método de valoración y descartando, motivadamente, dicho método para proceder a la aplicación del segundo y tercer método de valoración, que además contemplan otros matices que los comparables deben cumplir para que se legitime la aplicación de un método de valoración y así determinar el valor en aduana.

#### **1.4. DE LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN**

Sobre la motivación en los actos administrativos, García de Entrerría (1989) menciona al respecto:

Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto (pág. 388)

De igual manera, Fernández (1981) complementa esta definición manifestando lo siguiente:

La motivación no sólo tiene por finalidad conocer con mayor certeza y exactitud la voluntad que se manifiesta en el acto administrativo, sino hacer posible su control o fiscalización, estableciendo la necesaria relación de causalidad entre los antecedentes de hecho, el derecho aplicable y la decisión adoptada (págs. 506-507).

De esta manera la motivación constituye un límite que fija la ley para la emisión de los actos administrativos dentro de los procesos de determinación tributaria, pues su fundamento se encuentra reconocido por la Constitución de la República del Ecuador (2008) en el artículo 76 numeral 7 literal l) como un derecho que garantiza la defensa de las personas en relación a la emisión de las resoluciones de los poderes públicos.

En este sentido, la Corte Constitucional del Ecuador se ha referido múltiples veces respecto a esta garantía del derecho a la defensa, de tal suerte que ha delimitado el núcleo que protege esta garantía constitucional. A saber, en base a un proceso en particular, mediante sentencia No. 020-13-SEP-CC, caso No. 0563-12-EP, manifestó “la motivación implica la explicación ordenada de las razones que llevan a la autoridad

para adoptar determinada decisión. La motivación es la mayor garantía de la juridicidad de la actuación pública en un Estado Constitucional de Derechos como el ecuatoriano.”

Así pues, la garantía de la motivación de las resoluciones de los poderes públicos, entre los que notoriamente se encuentran los actos de determinación tributaria, en materia aduanera, exige que estos expliquen las razones, tanto fácticas como jurídicas, que permitieron a dicha Administración adoptar la decisión tomada. Resulta evidente que en un Estado de Derechos, tal como hace notar la Corte Constitucional, la motivación sea la mayor garantía de juridicidad que las Administraciones Tributarias, en ejercicio de su facultad determinadora, deban asegurar.

En este sentido coincide Hernández (2016, s/p) al señalar que no basta con realizar un recuento de los hechos del caso, posteriormente justificar que se ha hecho una determinación por algún tipo de base, y luego ordenar una suma liquidada que “no se entiende del todo cómo ha sido encontrada, no se señalan la procedencia de las sumas, y para poder entender la liquidación hay que realizar un ejercicio de interpretación o deducir cómo ha pensado el auditor”.

Por ello, la Corte Constitucional para el periodo de transición mediante sentencia No. 227-12-SEP-CC, caso No. 1212-11-EP, ahondando en esta garantía constitucional, ha señalado que para verificar que las actuaciones de los sectores públicos se encuentren debidamente sustentadas, deviene en necesario que estas cumplan con tres criterios (razonabilidad, lógica y comprensibilidad):

“Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre esta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto”.

Tal como ilustra Marienhoff (1965),

Mientras mayor sea la potestad atribuida a una autoridad, mayor debe ser el celo de ésta para demostrar que en el ejercicio de su poder legal obró correctamente, y que el acto emitido se adecua a los respectivos antecedentes de hecho y de derecho (pág. 328).

Con ello se permite demostrar que, al tener la Administración Tributaria facultades exorbitantes, como lo es la determinación, éstas deberán cumplir con los presupuestos exigidos para la emisión de dichos actos mediante los cuales ejercitan su poder, lo que implica que sus decisiones deben ser razonables, lógicas y comprensibles.

Por lo que, en relación a los procesos de determinación aduanera y la necesidad de motivar los actos derivados del mismo respecto a las normas de valoración y la decisión de descartar uno u otro método de valoración, situación que podría devenir en una clara contraposición de unos intereses contra otros, se desarrolla el presente trabajo con el fin de determinar si la revelación de la base de datos en los procesos de determinación tributaria, para establecer el método correcto de valoración aduanera, constituye una garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes (importadores) en referencia a la motivación de los actos de determinación tributaria.

## **CAPÍTULO 2**

### **2.1. DE LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EMITIDAS POR LA AUTORIDAD ADUANERA**

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante “SENAE”) durante los años 2015, 2016 y 2017, emitió actos de determinación tributaria en razón de la valoración de las mercancías nacionalizadas a diversos importadores en el país, muchos de los cuales fueron sujetos de impugnación por vía judicial.

No se analiza aquella facultad que tiene la Administración Aduanera para determinar tributos que el contribuyente posiblemente haya evidido con o sin intención, sino que, como se revisó en el Capítulo 1 del presente trabajo, al momento de valorar mercancías el SENAE debe emprender un análisis exhaustivo y justificar, motivadamente, tanto el desacarte de los métodos (especialmente el Primer Método de Valoración, pues por norma supranacional goza de un determinado privilegio por sobre los demás, el cual se debe desvirtuar) como la aplicación de otro método.

Ahora bien, para aplicar un método de valoración distinto al primero, específicamente en el segundo y tercer método, las normas supranacionales exigen que la Autoridad Aduanera compare con su base de datos la información reflejada en esta (comparables) con respecto a la que está siendo sujeta al proceso de determinación tributaria. Su herramienta principal para proceder conforme a la norma supranacional, son los comparables, aquellos obtenidos de la base de datos establecida por la Decisión 571, previamente citada en el Capítulo 1.

De esta manera, la Administración Aduanera debe cumplir con los criterios para la aplicación y descarte de los métodos de valoración, acudiendo a los comparables que se registran en su base de datos. La consecuencia lógica de aquella situación es que, en el acto administrativo que emana de la Autoridad Aduanera se recojan los elementos necesarios para que el contribuyente tenga conocimiento y

certeza sobre los datos que se están empleando para comparar su valoración, con el de otro u otros importadores.

Así las cosas, el SENA, durante los años 2015, 2016 y 2017 emitió varios de estos Actos de Determinación Tributaria, en los que principalmente se utilizaban los siguientes argumentos para justificar la aplicación/descarte de los métodos de valoración (argumentos incluidos en la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-1876-D001 del SENA):

**Argumento de descarte del Primer Método de Valoración:**

“(…) En base a la documentación que reposa en la Administración Aduanera ingresada por el importador (…) NO presentó documentos probatorios que permitan a la Administración Aduanera verificar o comprobar el valor declarado, no se puede asegurar la veracidad y exactitud del valor declarado (…)”.

**Argumento para descarte del Segundo Método de Valoración:**

“(…) imposibilidad de aplicar el segundo método, por la inexistencia de mercancías idénticas en la base de datos del SENA, se pasó al tercero (…)”.

**Argumento para aplicar el Tercer Método de Valoración**

“(…) Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (artículo 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de ARTÍCULOS DE PLÁSTICO (subpartidas arancelarias 6506.99.00.00, 670210.00.00, 3926.90.90.00, 3924.90.00.00, 3926.40.00.00 y 3924.10.90.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sean similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere

a sus características (...).- Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidas en el mismo país: CHINA (...).”.

De esta manera, es posible notar que la Administración Aduanera, en el caso de descarte del Primer Método de Valoración, considera toda la información y documentación previamente requerida al sujeto pasivo objeto del proceso de determinación. Si el sujeto pasivo cumple con entregar la información en la forma debida, requerida y completa, la Administración Aduanera deberá analizarla y justificar en otro argumento, de ser procedente, el descarte de dicho Método. Si el sujeto pasivo no cumple con entregar toda la información en la manera solicitada, la Administración Aduanera se encuentra imposibilitada de aplicar los criterios establecidos en el Primer Método y, por ende, a darlo por descartado.

Ahora bien, en cuanto al Segundo Método, es posible denotar que la Administración Aduanera justifica su descarte a partir del criterio de que en la base de datos de SENA no existen mercancías idénticas sobre las cuales se puedan comparar las que están siendo objeto de valoración.

Por último, en el caso del Tercer Método, la Administración Aduanera justifica su aplicación en base a que sí existen mercancías similares a las que están siendo objeto de valoración, bajo el mismo nivel comercial, cumpliendo con absolutamente todos los criterios requeridos por este Método, sin detallar expresamente qué tipo de mercancía específicamente se trata, bajo cuál nivel comercial se encontraban, ni el sustento de porqué los considera “muy semejantes”, entre otros.

Para justificar su proceder, esta se ampara en lo dispuesto en el Artículo 225 del COPCI (2010) “el contenido de las bases de datos de la Autoridad Aduanera es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella se sancionarán con la respectiva norma en materia penal”, reforzada dicha base de datos en razón de lo dispuesto por el artículo 63 numeral 4 de la Resolución No. 1684 de la Secretaría de la Comunidad Andina de Naciones (2014) (en adelante “Resolución No. 1684”), al establecer que la información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos

de valoración aduanera constituyen información confidencial, pudiendo ser revalada por la Administración Aduanera únicamente con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

## **2.2. ANÁLISIS JUDICIAL RESPECTO A LA REVELACIÓN DE LOS COMPARABLES**

Principalmente por los argumentos descritos en párrafos anteriores, respecto al descarte del Primer Método de Valoración y la aplicación del Tercero, han motivado a que los contribuyentes relacionados a los actos de determinación por valoración de mercancías impugnen por vía judicial dichos actos administrativos, pues se concibe que la Administración Aduanera no ha motivado el desacarte del Primer Método de Valoración, ni la aplicación del Tercero.

La motivación, como se expresó en el primer capítulo, constituye una pieza fundamental en los actos de determinación tributaria, haciendo hincapié en que estos son actos reglados que, para su validez, deben cumplir con determinados criterios entre los que se encuentran precisamente dicha garantía.

Varios son los procesos judiciales emprendidos desde año 2015 respecto al tema en cuestión, en muchos casos los argumentos se repiten, así como también los pronunciamientos judiciales. En razón de ello, para los intereses del presente trabajo, se ha seleccionado dos procesos judiciales para exponer las posiciones de los importadores/contribuyentes, de la Autoridad Aduanera y lo que han decidido los jueces provinciales, nacionales y los que integran la Corte Constitucional del Ecuador.

En cuanto a la perspectiva de los importadores (contribuyentes), al impugnar este tipo de actos de determinación tributaria principalmente se basan en que dicho acto no es válido por cuanto carece de motivación alguna que permita concluir la determinación realizada. En cuanto a la aplicación del tercer método, manifiestan que la Administración Aduanera no ha identificado cuáles han sido las importaciones de terceros o del mismo importador aplicadas como comparables; en suma que no ha justificado, aunque sea en forma elemental, si los comparables aplicados por la

Administración Aduanera pueden ser considerados como tales, esto es, mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración.

Por su parte, la Autoridad Aduanera se defiende con argumentos que se unifican en la mayoría de los procesos. Específicamente argumentan en cuanto a la publicación de los comparables, que el hecho de que no se encuentren publicados en el Acta de Determinación Tributaria (Rectificación de tributos) no implica que se deba considerar como un incumplimiento al requisito de motivar sus actos, pues en base al artículo 225 del COPCI (2010), al artículo 63 de la Resolución No. 1684 (2014), y al artículo 10 del Acuerdo de la OMC (1994) dicha información es confidencial, por lo que sobre ellos recae un mandato legal y supranacional de reservar la base de datos. Así como también, si se hubiesen querido revisar, el importador lo hubiese solicitado para que el tribunal dé la orden de revelarlos.

De esta manera es posible concebir el problema jurídico existente, pues por un lado el importador sustenta que le resulta imposible conocer sobre qué información se está comparando la valoración de las mercancías realizadas por este para que la Autoridad Aduanera le haya aplicado una Rectificación de Tributos, motivo por el cual impugna dicho acto por falta de motivación. Por otro lado, se encuentra la Autoridad Aduanera quien alega que de revelarlo, incurriría en un incumplimiento al mandato legal y supranacional de reservar la información contenida en la base de datos.

Ahora bien, el presente trabajo no pretende afirmar que absolutamente todos los procesos derivados de esta problemática han tenido los mismos resultados en cada una de las instancias a las cuales se ha puesto en conocimiento esta problemática, pero sí que en varias ocasiones se ha resuelto en base a criterios uniformes por cada Tribunal, mismos que resultan de suma relevancia para el análisis del presente trabajo.

Es así que en los procesos sobre los cuales se ha desarrollado este subcapítulo han tenido resoluciones similares, con argumentos parecidos tanto por los emitidos por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil de la Provincia del Guayas, así como por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Lo interesante resulta ser que cada órgano

tiene un criterio distinto (y formado) respecto a esta problemática, mismos que se desarrollan a continuación.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil (procesos judiciales No. 09501-2017-00293 y No. 09501-2017-00142) ha declarado con lugar las demandas presentadas por los importadores que han impugnado las actas de determinación tributaria en las que se ha aplicado el tercer método de valoración sin que se hayan revelado los comparables empleados por la Administración Aduanera (en los procesos judiciales objeto de desarrollo del presente trabajo). Para ello han realizado las siguientes observaciones:

- Para la aplicación del tercer método deben cumplirse con ciertas condiciones:
  - (a) Que el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Art. 1 y 2 del mismo Acuerdo, es decir que no proceda la aplicación ni del primer método de valoración, ni del segundo método de valoración; (b) Que las mercancías cuyo valor en aduana ha servido de base para la determinación del valor las mercancías objeto de estudio, sean similares, es decir, que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca; (c) que las mercancías hayan sido vendidas al mismo país de importación; y, (d) que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado.
  
- La Administración Aduanera, al no citar las fuentes donde constan las mercancías cuyos precios ha realizado la comparación, ni dejar constancia documental de tales precios ni de que las mercancías que sirvieron de referencia para la comparación hayan sido similares a las que son objeto de la presente controversia, implicaría que mal se pueda aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se ha realizado la comparación.

- La mera afirmación que realiza SENAE de haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuáles son las mercancías que han servido de referencia, de ninguna manera justifican la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares.
- En cuanto a lo confidencialidad de la información alegada por la Autoridad Aduanera, el Tribunal destaca que el hecho de que la Aduana emplee en su propio beneficio dicha información para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, pues de un lado no está revelando al público en general su información, y por otro lado, está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones.

Por su parte, a *contrario sensu*, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha emitido en varios casos un criterio distinto al recogido por los Tribunales Distritales, basado en que la Autoridad Aduanera debe resguardar la información considerada como confidencial, pues de hacerlo incumpliría con normas supranacionales. A saber, sus argumentos señalan (análisis de sentencia en proceso judicial No. 09501-2017-00293):

- El deber de motivar los actos no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en la Rectificación de tributos la divulgación de la información comercial con la que la administración tributaria aduanera comparó el valor de las mercancías, puesto que en materia de valoración aduanera dicha información, que tiene el carácter de confidencial, solo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de persona o del gobierno que la haya proporcionado o por orden de autoridad judicial.
- En caso de existir cualquier tipo de duda sobre la veracidad de la información obtenida de la base de datos de la Aduana, la normativa comunitaria ha previsto la posibilidad de que esta pueda ser revelada exclusivamente si existe

autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o por orden de autoridad judicial.

- Para que realmente exista vulneración al derecho de motivación de los actos, la Rectificación debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar dicha decisión, y que no se enuncien las normas de derecho que en que se funda tal Acto de Determinación, sin explicarse su pertinencia con los antecedentes de hecho.

De la revisión efectuada, ante este problema jurídico, no solo existe la contraposición de las partes (importador y Autoridad Aduanera), sino que también los tribunales de distintos niveles han tomado un criterio, sustentándolo bajo su consideración, y según su sana crítica respecto de las normas aplicables.

Ahora bien, uno de los varios casos con sentencias similares a las referidas llegó a conocimiento de la Corte Constitucional del Ecuador en el Caso No. 1165-16-EP, resuelto mediante Sentencia No. 367-16-SEP-CC. En dicho caso, la Corte Constitucional se refirió al argumento esgrimido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia respecto de la confidencialidad de la información. La Corte Constitucional, en su parte pertinente, señaló:

“Sin embargo, para arribar a esta conclusión la Sala no efectúa una explicación respecto de los motivos por los cuales la información materia de este caso tenía la característica de confidencial a partir de lo señalado en la sentencia recurrida es decir no determina si por su naturaleza, la información se adecúa a los parámetros previstos en la normativa para adquirir esta condición, ni mucho menos expone las razones por las cuales la sentencia inaplicó estas disposiciones.”

De esta manera, la Corte Constitucional del Ecuador realizó una importante puntualización respecto de que el argumento formulado por los señores jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia no se encontraba plenamente fundamentado, y no justificaba cómo la información

(comparables) en cuestión cumplía con las condiciones o páramentos para adquirir tal condición de reservada. Con este y otros motivos, la Corte Constitucional declaró la vulneración del derecho constitucional al debido proceso en la garantía de motivación.

### **2.3. NECESIDAD DE REVELAR LOS COMPARABLES Y ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR RESPECTO A LA REVELACIÓN DE COMPARABLES**

Resulta claro que existe un problema jurídico, de que cada una de las partes tiene una postura y un argumento que la refuerza, de que los tribunales tanto en la sede provincial como en nivel de Casación han tomado una postura reiterada, y de que la Corte Constitucional ha analizado uno de los tantos procesos que existe, y que ha emitido su pronunciamiento desde el análisis constitucional de la problemática.

Con ello, se puede tomar uno de los dos caminos. En este caso, se considera que el argumento que más se apega a las normas constitucionales es el que plantean los contribuyentes (importadores) y, por lo tanto, el argumento vencedor. Aquello por varias razones.

En la relación de Administración y administrado, resulta claro que la primera ostenta una superioridad sobre la segunda, pues las prerrogativas y facultades exorbitantes de las que goza le permite no solo tomar decisiones que afectan directamente a este, sino hacerlas obligatorias. Sin embargo, el ejercicio de las facultades administrativas implica, a su vez, un deber de respeto y de garantía a los derechos constitucionalmente reconocidos.

En el caso en concreto, la Administración Aduanera goza de todas las facultades reconocidas por las leyes para realizar determinaciones de tributos por diferencias en la valoración de mercancías. Aquello no está en tela de duda. Pero el ejercicio de su actividad implica la emisión de actos reglados que, como ya se revisó, exigen el cumplimiento de ciertas condiciones para que el mismo sea válido, entre las que se encuentran la motivación del acto administrativo.

Si en virtud de una determinación de tributos en la que el SENA ha aplicado el tercer método de valoración de mercancías, sin que haya revelado los comparables o datos necesarios mediante los cuales pudo arribar a la conclusión o valoración del monto a pagar por diferencias, se le exige al contribuyente pagar, le resulta imposible a este último poder asegurarse de que la Administración ha obrado de forma correcta, de que ha empleado los métodos en legal y debida forma, de que el cálculo que realizó está en orden, de que los presupuestos para aplicar los métodos cumplen con las exigencias mínimas de las normas internacionales, en fin, de que el acto está motivado.

En caso de que la finalidad de la motivación de los actos administrativos sea el hacer posible su control o fiscalización, tal como señaló Vasquez en líneas anteriores, si la Autoridad Aduanera no revela los comparables empleados, dicha finalidad se frustra, se imposibilita. Dicho acto no podrá cumplir con los presupuestos mínimos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, pues no estará basada en principios constitucionales (afectación del derecho a la defensa), no habrá coherencia entre las premisas y la conclusión (no es posible identificar las premisas pues no son reveladas por la Autoridad Aduanera), y su decisión no será comprensible ya que resulta imposible su fiscalización si no se ha revelado los comparables.

El empleo de los métodos de valoración, en especial del segundo y tercer método, exigen presupuestos establecidos por las normas internacionales que no solo se deben cumplir, sino que la Administración Aduanera, al emplearlos, debe demostrar que se cumplen. Con ello no está utilizando indebidamente la información de la base de datos, ni está afectando la confidencialidad de la misma, sino que la está empleando para cumplir con la norma suprema.

Además, en caso de duda por parte de los funcionarios aduaneros, deben tener en consideración que las normas internacionales no se encuentran al mismo nivel jerárquico de la Constitución, pues las Decisiones y Acuerdos citados no versan sobre materia de derechos humanos, por lo que deben privilegiar la aplicación y el respeto de las normas constitucionales, previo a las disposiciones supranacionales que protegen.

Ante lo expuesto, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador emitió con fecha 31 de marzo de 2017 la Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0247-RE titulada “Regulación sobre los datos a incluir en Rectificaciones de tributos/Determinaciones de Control Posterior, por método de valoración de mercancías similares, idénticas o en último recurso” (en adelante “la Resolución”) misma que se encuentra vigente hasta la fecha de publicación del presente trabajo.

En el considerando sexto de la Resolución se expresa lo siguiente: “que es necesario establecer los datos de la base de valor que no se consideren personales, para que puedan ser señalados como parte de la motivación en el acto de rectificación de tributos cuando corresponda la aplicación de los métodos secundarios de valoración señalados en los numerales 2, 3 y 6 del artículo 3 de la Decisión 571 (año) en el orden de prelación establecido en el artículo 4 de la referida Decisión”.

En el artículo 3 de la Resolución se recogen los datos mínimos de información, mismo que reza:

**“Art. 3.- Datos de mínima información:** Los actos de rectificación de tributos / determinaciones de control posterior, donde se aplique el segundo, tercero y sexto método de valoración de mercancías, respecto a la información de transacción de mercancías similares o idénticas o de último recurso deberá contener:

1. Descripción comercial y/o características de la mercancía
2. Marca comercial
3. Modelo
4. País de Origen
5. Cantidad física y/o comercial
6. Tipo de Unidad de medida física y/o comercial
7. Precio Unitario” (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, 2017).

De la Resolución citada es posible inferir que la Administración Aduanera, luego de varios procesos de impugnación por vía judicial, comprendió que resulta necesario revelar la información (comparables) a los contribuyentes que están siendo objeto de un proceso de Rectificación de Tributos / Determinación por Control

Posterior, pues así lo exige no solo las normas supranacionales, sino el derecho a la defensa en cuanto a la garantía de motivación de los actos de poder público recogido en el artículo 76 numeral 7 literal 1 de la Constitución (2008), señalado así en el considerando sexto de la Resolución.

La Administración Aduanera comprendió que no es posible que a un contribuyente se le imponga el deber pagar un determinado valor superior al que ya había previamente cancelado, en base a meras afirmaciones, cuando existe normativa de por medio que exige a la Administración sustentar sus actos de poder público, así como la pertinencia en la aplicación de un método de valoración. Es así que la Administración Aduanera decidió alejarse parcialmente del criterio de que los comparables constituyen información reservada o confidencial, y que su revelación implicaría el incumplimiento de normas nacionales y supranacionales.

Sin embargo, no todo resulta ser perfecto, ni los contribuyentes pueden sentirse cien por ciento confiados de que la Administración Aduanera, al encontrarse dentro de un proceso de Rectificación de Tributos, en base a esta Resolución, les está dando a conocer (y motivando a su vez) todos los elementos necesarios para sustentar la aplicación del método segundo o tercero, pues como se revisó en el supítulo anterior y en el Capítulo 1, la aplicación del método tres en base a mercancías similares exige el cumplimiento de algunas condiciones, como lo son que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones, que sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca; que las mercancías hayan sido vendidas al mismo país de importación; y, que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado.

Si se revisa el artículo 3 de la Resolución sin duda la revelación de dicha información de los comparables permiten satisfacer algunas de las condiciones mencionadas, pero no todas. La Resolución no obliga a que se revele si las mercancías fueron vendidas al mismo país de importación o no (pues solo se habla de país de origen de las mercancías, lo cual es distinto), ni que se haga expresa mención al momento en que se valoran las mercancías, para determinar si fueron al mismo momento, en uno aproximado, o alejadas completamente.

Aquellos datos faltantes obstruyen que la Autoridad Aduanera, en un nuevo proceso de Rectificación de Tributos en el que aplique esta Resolución, realmente motive el acto mediante el cual realice la determinación tributaria, pues si bien otorga insumos al importador para que tenga conocimiento del comparable aplicado, no los revela todos, no informa sobre todas las condiciones necesarias y exigidas por la norma supranacional para que se considere correctamente aplicado el método tercero de valoración de mercancías, por lo que se continuaría en el mismo debate explicado, sin que las actas de rectificación de tributos estén plenamente motivadas, en garantía del derecho a la defensa de los importadores.

## **CONCLUSIONES**

Una vez expuestos los argumentos necesarios para comprender la necesidad de relevar los comparables en los procesos de determinación aduanera para garantizar el derecho a la defensa, en cuanto a la garantía de la motivación de los contribuyentes, es pertinente realizar las siguientes afirmaciones:

- La revelación de los comparables constituye una garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes en cuanto a la garantía de motivación. La Autoridad Aduanera debe revelar toda la información necesaria (comparables) que ha aplicado para sustentar la correcta aplicación del método tercero de valoración de las mercancías dentro de los procesos de determinación tributaria, pues en caso de no hacerlo, o de hacerlo de manera parcial, no se cumple con la garantía de motivación;
- Si la Autoridad Aduanera únicamente se basa en una simple afirmación respecto de que los comparables cumplen con los criterios requeridos por las normas supranacionales para cumplir con la aplicación del Segundo o Tercer Método, no existe motivación del Acto Administrativo.
- Para que exista motivación del Acto Administrativo de Determinación de Tributos por motivos de valoración de mercancías, la Autoridad Aduanera deberá revelar datos de los comparables empleados, de tal suerte que al

contribuyente se lo dote de pleno conocimiento respecto de los fundamentos de hecho que justifican una determinación de tributos por diferencia en el valor de las mercancías.

- En razón de que en varios procesos judiciales de instancia el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario ha declarado la invalidez de los actos administrativos de determinación por cuanto carecen de motivación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador ha emitido la Resolución que establece la obligación de que se cumpla con informar sobre los comparables empleados para los procesos de determinación tributaria por diferencia en el valor de las mercancías aplicando el Segundo o Tercer Método, pero sus datos no resultan suficientes para satisfacer las condiciones requeridas por dichos métodos.
- En caso de que la Administración Aduanera no revele los datos de las mercancías similares que sirvieron de comparables, implicaría que esta incumpla con su obligación de motivar sus actos administrativos, resolviendo los procesos de Determinación aduanera sin base probatoria alguna, únicamente sustentándose en meras afirmaciones que no logran satisfacer la garantía de la motivación.

## **RECOMENDACIONES**

Que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador revele los comparables empleados para cumplir con sus procesos de determinación cuando apliquen el tercer método de valoración de mercancías, pues la Constitución obliga a las Administraciones Públicas a motivar todos sus actos administrativos. Únicamente revelando los elementos sobre los cuales se basa la Administración Aduanera para aplicar un método de valoración u otro, se cumple con la garantía de motivación, pues con ello el contribuyente tendrá pleno conocimiento de los insumos que emplea para otorgar una valoración a las mercancías objeto de análisis.

## REFERENCIAS

- Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. (15 de abril de 1994).
- Arévalo, M. (2014). *Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, COPCI. CENTRADO EN EL LIBRO V. De la Competitividad Sistemática y de la Facilitación Aduanera. TITULO II. Reglamento al Libro V del COPCI.* Guayaquil: Impresos Nueva Luz.
- Cabello, M. (2000). *Las aduanas y el comercio internacional.* Madrid: ESIC Editorial.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI. (29 de diciembre de 2010). Registro Oficial Suplemento 351 de 29-dic.-2010. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Código Tributario (14 de junio de 2005). Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008. Montecristi, Manabí, Ecuador.
- Cosío, F. (2014). *Tratado de Derecho Aduanero.* Lima: Jurista editores.
- Decisión No. 571 de la Comunidad Andina de Naciones. (12 de diciembre de 2003).
- Dromi, R. (2004 ). *Derecho Administrativo.* Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
- Enterría, G. d. (1989). *Curso de Derecho Administrativo Tomo I.* Madrid: Civitas S.A.
- Félix, H. (2008). *Los principios de Derecho aduanero.* Buenos Aires: Marcial Pons.
- Fernandez, E. (1981). *Diccionario de Derecho Público.* Buenos Aires: Astrea.
- Fonrouge, G. (2005). *Derecho Financiero Vol I.* Buenos Aires: Delpalma.
- Hernández, F. (27 de mayo de 2016). *La motivación del acto o resolución de determinación del DGII.* Obtenido de <https://www.defensafiscalrd.com/artiacuteculos/la-motivacion-del-acto-o-resolucion-de-determinacion-de-dgii>

Ibañez, S. (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*. Madrid: Editorial McGraw/Hill.

Marienhoff, M. (1995). *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Ortega, L. (2018). *El acto administrativo en los procesos y procedimientos*. Bogotá: Universidad Católica de Colombia.

Pardo, G. (2009). *Tributación Aduanera*. Bogotá: LEGIS .

Proceso contra actos administrativos de determinación tributaria., Sentencia del proceso judicial 09501-2017-00293 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil).

Proceso contra actos administrativos de determinación tributaria., Sentencia del proceso judicial 09501-2017-00142 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil).

Reglamento al título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (19 de mayo de 2011). Registro Oficial Suplemento 452 de 19-may.-2011. Quito, Pichincha, Ecuador.

Resolución No. 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones (28 de mayo de 2014).

Sentencia No. 020-13-SEP-CC, caso No. 0563-12-EP (Corte Constitucional del Ecuador 30 de mayo de 2013).

Sentencia No. 227-12-SEP-CC, caso No. 1212-11-EP (Corte Constitucional del Ecuador 21 de junio de 2012).

Sentencia No. 367-16-SEP-CC, caso No. 1165-16-EP (Corte Constitucional del Ecuador 15 de noviembre de 2016).

Zagal, R. (2013). *Derecho Aduanero: Operativa de Comercio Exterior y Principales instituciones jurídicas aduaneras*. Lima: Editorial San Marcos.



## **DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN**

Yo, **Reinoso López Daniel Enrique** con C.C: # 0925746158 autor del trabajo de titulación: **La revelación de los comparables en los procesos de determinación tributaria aduanera como presupuesto para garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes**, previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 10 de febrero de 2020

f. \_\_\_\_\_

**Reinoso López Daniel Enrique**

**C.C: 0925746158**



## REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

<b>TEMA Y SUBTEMA:</b>	La revelación de los comparables en los procesos de determinación tributaria aduanera como presupuesto para garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes		
<b>AUTOR(ES)</b>	Daniel Enrique Reinoso López		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Corina Elena Navarrete Luque		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas		
<b>CARRERA:</b>	Derecho		
<b>TÍTULO OBTENIDO:</b>	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	10 de febrero de 2020	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	29 de páginas
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Derecho Aduanero, Derecho Constitucional, Derecho Tributario.		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	Procesos de determinación tributaria, comparables, métodos de valoración aduanera, motivación, derecho a la defensa.		
<b>RESUMEN/ABSTRACT:</b> El presente trabajo de titulación tiene como objetivo principal determinar si la revelación de los comparables empleados para la valoración de las mercancías, dentro de los procesos de determinación tributaria aduanera, constituye un presupuesto para el derecho a la defensa de los importadores, en su calidad de contribuyentes. Para poder resolver el problema jurídico planteado en el presente trabajo, fue pertinente revisar en el capítulo primero consideraciones generales de la facultad de determinación y su especialidad en materia aduanera. Así mismo, se analiza los métodos de valoración de mercancías que emplea la Administración Aduanera al momento de realizar un acto de determinación tributaria y se estudia el alcance del derecho a la defensa en cuanto a su garantía de motivación de los actos administrativos. En el capítulo segundo se revisa los argumentos contenidos en los actos de determinación tributaria emitidos por la Autoridad Aduanera en cuanto el rechazo de los métodos de valoración de mercancías, así como los que emplea para la aplicar los mismos; de igual manera se analizan los pronunciamientos judiciales derivados de los procesos impugnatorios iniciado por los contribuyentes, y la Resolución expedida por la Autoridad Aduanera al respecto.			
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b> +593 984812028	<b>E-mail:</b> reinosodaniel8@gmail.com	
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::</b>	<b>Nombre:</b> Maritza Ginette Reynoso Gaute		
	<b>Teléfono:</b> +593 994602774		
	<b>E-mail:</b> maritzareynosodewright@gmail.com		
<b>SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA</b>			
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>			
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>			
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>			