

LOS DERECHOS DE ADUANA – APROXIMACIÓN A UNA DEFINICIÓN

**DIANA PATRICIA RICHARDSON PEÑA
JULIO CESAR BELTRÁN CRISTANCHO**

MONOGRAFÍA DE GRADO

**UNIVERSIDAD DEL ROSARIO
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ
2002**

NOTA METODOLÓGICA

Para la presentación de este trabajo se utilizaron las siguientes normas técnicas colombianas (NTC), preparadas por el Instituto Colombiano de Normas Técnicas, Icontec:

NTC 1486 (Quinta actualización) Documentación. Presentación de tesis, trabajos de grado y otros trabajos de investigación.

NTC 1075 (Segunda actualización) Documentación. Numeración de divisiones y subdivisiones en documentos escritos.

NTC 1487 (Segunda actualización) Documentación. Citas y notas de pie de página.

NTC 1160 (Segunda actualización) Documentación. Referencias bibliográficas para libros, folletos e informes.

NTC 1308 (Segunda actualización) Documentación. Referencias bibliográficas para publicaciones seriadas.

Para lo no contemplado en las anteriores normas, en relación con tratamiento de autores y normas legales, se han utilizado las Reglas de Catalogación Angloamericanas, segunda edición (RCAA2), del *Joint Steering Committee for revision of AACR*, un comité de la *American Library Association*, versión española.

1. PRELIMINAR

El estudio de los **derechos de aduana** se aborda inicialmente a través de la definición que sobre los mismos efectúa el artículo primero del Decreto 2685 de 1999, denominado Estatuto Aduanero¹ de Colombia, artículo que, como es usual en materia aduanera, comprende ciertas definiciones² para la aplicación del

¹ La locución **estatuto aduanero** debe entenderse desde el punto de vista de *compilación normativa*, en este caso de las normas aduaneras. En Colombia solo se puede denominar como **código**, a partir de la vigencia de la Carta Política de 1991, a aquella compilación de normas que emana del poder legislativo, único con capacidad de expedir códigos en todos los ramos de la legislación (Constitución Política artículo 150, numeral 2). Lo anterior, en contraposición a la locución utilizada en el argot aduanero, como **estatuto aduanero**, el cual hace referencia al estatuto específico de una mercancía. Ejemplo de lo anterior, el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea en su artículo 4 establece que para efectos de dicho Código se entenderá por: “6) *‘estatuto aduanero’*: *el estatuto de una mercancía como mercancía comunitaria o no comunitaria*”.

² La definición de términos en materia aduanera es de común ocurrencia en las legislaciones tanto nacional como internacional. En Colombia, desde la expedición de la Ley Orgánica de Aduanas de 1931 se utiliza esta práctica (artículo 1), que se retoma con el Decreto 2666 de 1984 (antiguo Estatuto Aduanero), el Decreto 1909 de 1992 (que modifica buena parte de la materia) y ahora con el nuevo Estatuto Aduanero (Decreto 2665 de 1999).

A nivel internacional conviene mencionar que dentro de la “*Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros*” conocido internacionalmente como “*Convención de Kyoto*”, adoptado el 18 de mayo de 1973 y que entró a regir el 25 de septiembre de 1974, en el marco del Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas), el Anexo General, contiene un capítulo, el segundo, dedicado a las definiciones de algunos de los términos usados dentro de los Anexos de la Convención. De igual manera la legislación de muchos países (Bolivia, Perú, Ecuador, Argentina, los países centroamericanos (a través del Código Aduanero Centro Americano y su Reglamento —conocidos como CAUCA y RECAUCA—, etc.) han utilizado la Convención de Kyoto para inspirar sus legislaciones o incorporarlas dentro de estas. Ejemplo de este uso, la Ley General de Aduanas de Bolivia —Ley 1990 de 28 de Julio de 1999— artículo 5, establece que para efectos de dicha Ley:

Se usarán las definiciones incluidas en el Glosario de Términos Aduaneros y de Comercio Exterior que constan en el Anexo. El Ministerio de Hacienda incorporará y utilizará las definiciones del Glosario en función de los avances registrados en la materia, recomendados por la Organización Mundial de Comercio, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y los Acuerdos de Integración Económica suscritos por Bolivia y ratificados por el Gobierno Nacional.

Esta práctica se encuentra también en instrumentos como el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea (Reglamento CEE No. 2913 de 1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992), cuyo título I y específicamente su artículo 4, establece cómo se deben entender ciertas “*locuciones*”, “*a efectos del presente Código*”.

mismo y enfatizando que las expresiones usadas en dicha compilación aduanera³, tendrán el significado que ahí se determina.

Así, en el marco normativo aduanero de Colombia:

Derechos de aduana: Son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos anti-dumping 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 exijan o se tasen respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma.

No se consideran Derechos de Aduana, el impuesto sobre las ventas, ni los impuestos al consumo causados con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados.

Al mismo tiempo, el mencionado artículo primero en otra de sus definiciones establece que los *tributos aduaneros* comprenden los *derechos de aduana* y el *impuesto sobre las ventas*.

³ El Estatuto Aduanero de Colombia se expide por el Presidente de la República, a través del Decreto 2685 de 1999, con base en las facultades conferidas por el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, el artículo 3º de la Ley 6 de 1971 y artículo 2º de la Ley 7 de 1991 (leyes marco de aduana y de comercio exterior, respectivamente), y trata de ser una compilación normativa que recoge en su integridad —por lo menos es la pretensión— las operaciones aduaneras, atendiendo a las convenios internacionales y consultando otras legislaciones y tendencias legislativas internacionales, según se establece en su considerando.

Para mediados de 2002 el Estatuto Aduanero ha sido reformado, entre otros, por los decretos 1198 de 2000, 1232 de 2001 y 1161 de 2002, normas que se integran al Estatuto, modificando diferentes aspectos.

Con base en la Organización Mundial de Aduanas, Convención de Kyoto, Anexo General, Capítulo 2, sobre Definiciones, por *legislación aduanera*: se entiende el conjunto de las prescripciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación, la exportación, el transporte o el almacenamiento de las mercancías que la aduana está expresamente encargada de aplicar y de las reglamentaciones eventualmente acordadas por la aduana en virtud de los poderes que le han sido atribuidos por la ley; Cf. CONVENCIÓN DE KYOTO (1973). Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, 1973, mayo, 18. Anexo General, Capítulo 2, definición F18 o E10.

Conviene anotar que en Argentina se hace referencia al término “Convención” en lugar de “Convenio”, mientras que en España se usa la locución “Convenio”. En Colombia se usan indistintamente ambas locuciones aun cuando parece más frecuente el uso del vocablo “convención” para referirse específicamente a la Convención de Kyoto.

De una primera visualización que se hace de esta definición de *derechos aduaneros*, se observa que al parecer la misma contiene varias especies de estos “derechos”, dentro de las que se encuentran unas tributarias sin lugar a dudas (*impuestos, contribuciones, tasas, derechos de timbre o gravámenes que se exijan o tasen respecto de documentos requeridos para la importación*); otras respecto de las cuales conviene verificar su naturaleza fiscal (*derechos, derechos antidumping o compensatorios, gravámenes⁴ de cualquier clase*) y finalmente otras respecto de las cuales no se podría inicialmente identificar a qué hacen referencia (*todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancía al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación*). Sin embargo, aparentemente todas estas especies deben ser tributarias si se recuerda que los derechos de aduana hacen parte de los tributos aduaneros. Pero, independientemente de la connotación legal de tributos, no sobra formular preguntas como estas: *¿tendrán los derechos aduaneros efectivamente naturaleza tributaria?; ¿esta connotación se predicará de todas las especies de derechos?; ¿cuáles son esos derechos a los que hace referencia la definición? y ¿cuáles existen actualmente? ¿Es posible la existencia de todas las especies de derechos aduaneros mencionados tan genéricamente a la luz del comercio internacional y de la OMC?⁵, etc.* Como se puede ver, la definición en comento se presta para muchos interrogantes, por decir lo menos.

Por otro lado, se concibe como *derechos de aduana* únicamente los referidos a la importación de mercancías excluyendo los derechos o exacciones establecidos para la exportación de mercancías⁶, respecto de los cuales no es ni ha sido ajena la legislación aduanera nacional. Podría entonces pensarse que la legislación aduanera colombiana se encuentra acorde con la actual tendencia internacional que puntualiza que los únicos derechos de aduana preponderantes son los derechos a la importación de mercancías; y que los derechos de aduana a las exportaciones están llamados a desaparecer, permaneciendo, en algunas legislaciones solamente por vía de excepción⁷.

⁴ El Estatuto Aduanero de Colombia en su artículo primero define una especie de gravámenes, “*los gravámenes arancelarios*”, respecto de los cuales dice que “*son los derechos contemplados en el Arancel de Aduanas*”.

⁵ Colombia es parte, en virtud de la ley 170 de 1994.

⁶ El Decreto 2800 de 2001 o Arancel de Aduanas de Colombia, en su artículo 1º establece que la exportación de mercancías estará libre de gravámenes.

⁷ Es de especial importancia en la legislación colombiana la denominada contribución cafetera en virtud de la cual la exportación de cualquier tipo de café solo podrá realizarse una vez se haya pagado una contribución respectiva y se haya efectuado la retención vigente cuando ella opere (*Ley 9 de 1991 y Estatuto Aduanero de 22 de diciembre de 1999, artículos 337 y ss*). Adicionalmente existe una contribución parafiscal (*ese es el nombre que se le ha otorgado*) sobre la “*esmeralda sin angostar*” con cargo a los exportadores de esmeralda, equivalente al 1% del valor

Adicionalmente, la definición contiene tantos calificativos de gravámenes que se podría pensar a primera vista, que se ha desdibujado la noción tradicional tripartita de clasificación de los tributos, según la cual *tributo o contribución*, en términos genéricos, hace referencia específicamente a los *impuestos, las tasas y las contribuciones especiales*, únicas especies claramente reconocidas como exacciones fiscales⁸. De hecho, cuando la definición en estudio se refiere a “derechos” no se entiende si dichos derechos constituyen una nueva especie o clase de tributos; o si cuando hace referencia a “gravámenes de cualquier clase” está extendiendo la noción de la clasificación tripartita o si simplemente es una mención antitécnica de la norma. ¿Será entonces que algunos de estos derechos poseen una tipología diferente a la tradicional de *impuestos, tasas y contribuciones*?

que debe ser reintegrado por cada exportación de esmeraldas sin engastar (COLOMBIA. Ley 488 de 1998, Art. 101).

⁸ Tradicionalmente los tributos se han dividido en tres categorías: Los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. A título de ejemplo cabe decir que:

a) para Giannini “*los tributos se subdividen en impuestos, tributos especiales o contribuciones y tasas, predominando con mucho los primeros sobre las otras dos especies*”. Explica el ilustre autor que la distinción surge del terreno de la Hacienda Pública, pero que pasa al ordenamiento jurídico tributario adoptando una configuración propia en razón a la sustancial diversidad de los elementos constitutivos de las categorías jurídicas, explicando tanto su significación financiera como jurídica. Cf. GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid : Editorial de Derecho de Financiero, 1957. p. 42 y ss.

b) El Modelo de Código para América Latina, preparado conjuntamente por la Organización de Estados Americanos y el BID, en sus artículos 13 a 17 define lo que considera por **tributos** y cada una de sus especies. El artículo 14 específicamente aduce que los tributos son impuestos, tasas y contribuciones especiales. Cf. ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS y BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. *Modelo de código tributario*. 2ª ed. Washington : Unión Panamericana, 1968. p. 19-23.

c) Refiriéndose a las categorías tributarias, los profesores españoles Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, aducen que en el derecho español tradicionalmente los tributos se han dividido en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Manifiestan además que:

Pensamos que la actual clasificación tripartita debe mantenerse por dos razones: En primer lugar porque constituye una exigencia de nuestro ordenamiento positivo, recogida tanto por el legislador ordinario —art. 26 LGT—, como por el propio constituyente —art.157.1.b) CE—. De conformidad con tal concepción legislativa se ha estructurado todo un complejo ordenamiento jurídico que responde a ese inicial punto de partida. En segundo lugar, porque las deficiencias que tasas y contribuciones especiales puedan presentar a la luz del principio de capacidad económica, no deben sino constituir un acicate para su superación por el legislador ordinario.

Cf. MARTÍN QUERALT, Juan et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 12ª ed. Madrid : Tecnos, 2001. p. 83-85.

Pareciera que todas las menciones o calificativos enunciados en la definición de derechos de aduana tienen naturaleza tributaria. Sin embargo, no resulta claro, como se viene indicando, si los “*derechos, otros gravámenes*” y en fin, “*todo pago*” realizado responden a una naturaleza jurídica diferente a la de cualquiera de las especies tributarias aceptadas de manera general por la doctrina nacional e internacional⁹.

Así las cosas, la definición legal se muestra imprecisa y poco clara, por lo que parecería más apropiado hablar de concepto que de definición¹⁰. En otros términos, según el parecer de quien escribe, la legislación colombiana contiene en realidad un concepto, aun cuando al mismo se le califique como de definición.

De otro lado, el estudio de esta noción, debe hacerse de manera seria y exhaustiva a punto tal que permita conocer, en cualquier momento, cuáles son realmente los derechos de aduana que un importador debe pagar por efectos de la importación de mercancía al territorio aduanero nacional.

Estas consideraciones, entre otras, son lo suficientemente inquietantes, por la cantidad de interrogantes sin despejar que ofrecen, como para abordar un estudio que lleve a proponer una definición de los derechos de aduana y seguramente una modificación de la actual existente en el Estatuto Aduanero Colombiano, que además de revestir la claridad que requiere la materia, permita preservar la seguridad jurídica y, en consecuencia, facilite el manejo de las operaciones de comercio exterior por parte de sus actores como el Estado, los importadores, intermediarios, etc.¹¹.

⁹ De acuerdo con la doctrina existe otra especie de exacciones pecuniarias, denominadas genéricamente en nuestro contexto “contribuciones parafiscales” y en otros, ingresos tributarios de la seguridad social. Siguiendo a Pérez Royo, se han distinguido dos planteamientos para determinar la naturaleza jurídica de las mismas. En virtud del primero éstas contribuciones son cotizaciones que tienen la naturaleza de una prima o contraprestación, por el aseguramiento de distintas contingencias. Según el segundo, de carácter ius publicista, “las cotizaciones son prestaciones de carácter público, más concretamente de naturaleza sustancialmente tributaria”.

PÉREZ ROYO, Fernando: Ingresos Tributarios de la Seguridad Social. En: FERREIRO LAPATZA, José Juan et al. Curso de derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular. Madrid : Marcial Pons, 2001. p. 899.

¹⁰ De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española por el término *definición*, se entiende la acción y efecto de definir “*proposición que expone con claridad y exactitud los caracteres genéricos y diferenciales de algo material o inmaterial*”; en tanto que, el término *concepto* refiere a “*idea que se concibe o forma el entendimiento (...) pensamiento expresado con palabras (...) sentencia, agudeza, dicho ingenioso (...) opinión, juicio*”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. 22^a ed. Madrid : Espasa Calpe, 2001. v. 1, p. 737, 611.

¹¹ Cf. CHAHÍN LIZCANO, Guillermo. Comercio exterior : Parte general e importaciones : Teoría y práctica. 2^a ed. Bogotá : Librería El Profesional, 1998. p. 631. Opina el autor colombiano y actual

Súmese a lo anterior que la doctrina nacional y aún la extranjera, y sobre todo la doctrina tributaria no se ha dedicado a estudiar el tema de los derechos de aduana de manera más constante, sino que simplemente, se parte de la consideración de los mismos como un impuesto o como una tasa, se reconocen sus finalidades extrafiscales y su importancia en el recaudo de los ingresos tributarios de una nación o de una región¹², recaudo que se considera será tanto más importante en cuanto mayor grado de atraso relativo posea la mencionada región a punto tal que la haga depender de los impuestos del comercio exterior.

De otro lado, cada vez es más claro a la luz del tratado de la Organización Mundial del Comercio, y en fin de todos los tratados internacionales, cuyo objetivo es la facilitación del comercio, que los derechos de aduana se deben concretar a los

magistrado del Tribunal Andino de Justicia que respecto de la terminología empleada “*para denominar a los distintos tributos que pagan quienes importan bienes*” corresponde aclarar la naturaleza y características de los mismos, “*con el fin de evitar las confusiones terminológicas que hoy reinan sobre la materia y que por estar, inclusive, contenidas en las normas legales, generan un verdadero caos y graves dificultades*”. Además refiriéndose a la necesidad de clasificar los distintos tributos indica que la misma es necesaria “*para poder deducir con toda claridad no solo el momento de la causación del respectivo impuesto, sino desde luego, la competencia y procedimiento que específicamente debe aplicarse respecto de su creación, modificación o reglamentación*”.

¹² Mauricio Plazas, para indicar la existencia de otro “ente” dentro de la dualidad “Poder tributario y soberanía” cita al autor Kenichi Ohmae, quien se refiere al *Estado región* y toma del mismo la siguiente cita, comentando sobre lo interesante y discutible del tema:

El Estado nación se ha convertido en una unidad antinatural, incluso disfuncional para la organización de la actividad humana y el manejo de los flujos económicos en el mundo sin fronteras. No representa una comunidad genuina, compartida de intereses económicos; no define corrientes significativas de actividad económica. De hecho, pasa por alto los lazos verdaderos y las sinergias existentes entre sectores poblacionales desiguales al combinar importantes proporciones de actividad humana con niveles de análisis erróneos.

Dentro del mapa global económico, los marcos que más influyen en la actualidad son los que hasta ahora comienzan a definirse y que pueden ser caracterizados como los estados región. Los límites del estado región no reimponen por mandato político. Son delineados por la mano invisible del mercado mundial de bienes y servicios. Siguen, más que preceden, flujos reales de actividad humana; no crean nada nuevo, pero ratifican patrones existentes que se manifiestan en innumerables decisiones individuales. No representan amenaza alguna para las fronteras políticas, y no gastan dinero de los contribuyentes para la financiación de las fuerzas militares para la defensa en las fronteras respectivas.

Cf. OHMAE, Kenechi. Del Estado Nación al Estado Región. En: Revista Política, núm. 32, (1993), Bogotá: Tierra Firme. p. 11-12, citado por PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Derecho Tributario Comunitario: La armonización Tributaria en el sistema andino de Integración. Bogotá : Legis, 2001. p. 11-12.

aranceles aduaneros, contemplándose incluso que éstos, en últimas, tiendan a desaparecer.

Sin embargo, no se debe perder de vista que para naciones como las latinoamericanas, los derechos aduaneros siguen jugando un papel preponderante en los ingresos tributarios del Estado, razón adicional para que su estudio sea aún de la mayor importancia¹³.

Conviene advertir que el presente estudio incluye tangencialmente los derechos a la exportación¹⁴. Pese a la poca monta actual que se les quiere atribuir y a las recomendaciones para su eliminación, es un hecho que aún se utilizan sobre todo en los países de menor grado de desarrollo o con problemas coyunturales que hacen que no cuenten con recursos suficientes para sostener los gastos de gobierno¹⁵. Además, los derechos a la exportación fueron otrora importantes y de

¹³ Los derechos aduaneros se contemplan en las leyes de presupuesto dentro de los capítulos correspondientes a los ingresos. A título de ejemplo, cf. ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley de Ingresos de la Federación Mexicana. Capítulo IA: Ingresos del Gobierno Federal, num. 9. Impuestos al Comercio Exterior. Literal A. -a la importación. Y también, COLOMBIA. Ley 714 de 20 de diciembre de 2001 “por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiedades para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2002”.

¹⁴ El español Gabriel Franco recuerda cómo los derechos a las exportaciones precedieron en la mayoría de los casos a los impuestos que gravan la importación de mercancía. “Favorecía esta forma de cobro el convencimiento de que los extranjeros soportaban el tributo; el espíritu local, pues se pensaba que no dejando salir los artículos se abarataba el mercado interior”. Otras veces se utilizaba este procedimiento como única forma para gravar los productos nativos y eso explica por qué se siguen cobrando en países atrasados o en trance de transformación. FRANCO, Gabriel. Principios de Hacienda Pública. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1967. p. 508.

Señala además Guillermo Chahín Lizcano que:

A diferencia de lo que ordinariamente acontece con las importaciones, que son gravadas casi en su totalidad y solo excepcionalmente se dejan libres de gravámenes, las exportaciones comúnmente no son objeto de impuestos aduaneros de modo general, sino tan solo de una manera excepcional y selectiva. Antes que gravarlas con impuestos, la política comercial moderna propicia el establecimiento de mecanismos de promoción y fomento de las exportaciones con el fin de elevar la capacidad recompetencia de sus mercancías en los mercados mundiales.

CHAHÍN LIZCANO, Op. cit, p. 35.

¹⁵ En correspondencia que revisando este trabajo envió el profesor Ricardo Xavier Basaldua, al respecto se dice lo siguiente:

En relación con los derechos de exportación, advierto que los países menos avanzados o los en desarrollo van a tener que continuar recurriendo a ellos. Así, especialmente los países que dependen de sus materias primas como principal recurso. A veces, los países no cuentan con otro recurso para sostener los gastos de gobierno. En Argentina, con la reciente crisis, se han tenido que reestablecer los derechos de exportación, bajo el eufemismo de

todas maneras, colaboran con la explicación de los gravámenes al comercio exterior.

Por último, se precisa que esta investigación no incluye el estudio específico del arancel, los derechos antidumping, los derechos compensatorios, ni tampoco el IVA en las importaciones; aspectos todos estos de una inmensa importancia e interés, que podrían ser objeto de otras investigaciones de gran profundidad. Esta investigación, se insiste, se limita simplemente a proponer una definición de derechos aduaneros, acorde con su realidad jurídica, y a partir de la normatividad colombiana.

'recargos'. En definitiva, no estoy tan seguro que los derechos de exportación constituyan solo una excepción para circunstancias especiales. Lamentablemente, creo que los países poco industrializados van a tener que seguir recurriendo a ellos.

CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS DERECHOS ADUANEROS

Independientemente de cualquier consideración que al respecto de los derechos aduaneros se emita, no presenta discusión alguna afirmar que los mismos hacen parte de la tributación exterior¹⁶ de un estado o región, cuando en relación con su territorio ingresan o salen mercancías. Así las cosas, se presentan ciertos eventos

¹⁶ Los recursos impositivos pueden provenir de actividades de comercio internacional; al respecto comenta Mauricio A. Plazas Vega:

Un tema en el cual se ha reflexionado poco en las obras sobre derecho tributario y derecho de la hacienda pública, es el relacionado con la clasificación de impuestos en “internos” o “externos”, según incidan sobre las actividades comerciales que no trasciendan las fronteras del país o recaigan sobre actividades de comercio exterior (...) [Lo anterior debido a que] la evolución de los sistemas tributarios se caracteriza por un sistemático avance de los “impuestos internos” que se traduce en la paulatina reducción de la importancia de los “impuestos externos” en el conjunto de los ingresos tributarios, reducción que en el caso colombiano, como en la generalidad de los países fue fruto de un proceso ascendente del impuesto sobre la renta, primero, y del impuesto sobre las ventas, más adelante, pero que se aceleró en las últimas décadas, de manera notoria, como consecuencia de la tendencia de los países a la “apertura” y a la “economía global”, hasta el punto de que en Colombia, en particular, el arancel, en un lapso de menos de cinco años, pasó de una tarifa promedio del 35% a una del 11%.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Bogotá: Temis, 2000. p. 833.

Además comenta Plazas Vega, citando al hacendista francés Pierre Beltrame, que según los recursos impositivos provengan de actividades desarrolladas en el interior del país o en el exterior, los tributos se clasifican en internos o externos, siendo los aranceles aduaneros impuestos externos porque se originan en actividades que trascienden las fronteras del estado. Los tributos externos se conocen también como fiscalidad exterior. Sin embargo, autores como el profesor argentino Héctor Villegas, indican que esta clasificación de impuestos entre internos y externos es criticada, pues en términos reales no se puede decir que existan impuestos externos, en consideración al titular del crédito tributario, que en todo caso es interno.

Aduce Plazas que esta clasificación es viable para aquellos que “acogen la teoría de la diferenciación de los sistemas fiscales de acuerdo con el nivel de desarrollo de los pueblos”. PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo Los tributos. En: ABELLA ZÁRATE, Jaime et al. Derecho Tributario. 2ª ed. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999. p. 208-211.

Bastaría agregar a lo anterior, que lo interno no solo hace referencia a un país, sino que se debe considerar también el territorio aduanero que se forma conforme con la creación de áreas supranacionales (*piénsese en la Unión Europea, en donde la fiscalidad exterior haría referencia a los impuestos originados en operaciones que trascienden las fronteras territoriales de la Unión*).

y es precisamente de su conjugación que pueden surgir los hechos generadores de los derechos aduaneros.

En primer lugar, resulta claro que tiene que existir una mercancía o mercadería, que es objeto de tráfico, comercio y transporte¹⁷. Ese tráfico, a su turno, supone el traspaso de fronteras aduanales en la medida en que es precisamente este traspaso o comercio internacional el que la mayoría de los tratadistas acepta como hecho generador del derecho aduanero¹⁸. A su turno, el traspaso puede ser de internación de mercancía a un territorio (importación) o de salida de mercancía de un territorio para otro (exportación).

Es necesario, entonces, entrar al estudio de los siguientes elementos:

- La mercancía;
- El territorio aduanero; y
- El tráfico internacional

2.1. LA MERCANCÍA

La locución *mercancía* se define de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, “*como cosa mueble que se hace objeto de trato o de venta*”¹⁹. Felipe Acosta Roca en su Glosario de Comercio Exterior se refiere a las mercancías como “*todo elemento, artículo o bien económico que se produce y ofrece en un mercado, productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular*”²⁰.

¹⁷ Si bien ha ido adquiriendo la mayor importancia el comercio de los servicios, y se reconoce el comercio exterior de servicios en negociaciones como la Ronda Uruguay del GATT, lo cierto es que la materia aduanera se ha venido refiriendo hasta el momento al tráfico internacional de mercancías.

¹⁸ Más adelante se podrá estudiar el debate que existe respecto del hecho generador del tributo aduanero y si el mismo lo constituye el ingreso de mercancías a un territorio aduanero o si es el destino que se dé a la mercancía y específicamente el consumo lo que es objeto del tributo (v. gr. acorde con el artículo 635 del Código Aduanero de la Argentina, el derecho a la importación grava la importación para consumo). Esto además daría para pensar que la potestad aduanera del Estado surge al momento de la importación, mientras que el tributo aduanero, cualquiera que este sea, se origina solo al momento de conferirse a la mercancía una destinación aduanera de consumo.

¹⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Op. cit v. 2, p. 1490.

²⁰ ACOSTA ROCA, Felipe. Glosario de Comercio Exterior. México : ISEF, 2002. p. 78.

Por su parte, el profesor argentino Ricardo Xavier Basaldúa, indica que *“la voz mercadería designa un elemento esencial o presupuesto básico del derecho aduanero, en la medida en que constituye el objeto del tráfico internacional”*²¹ cuyo ingreso o egreso a través de las fronteras aduaneras da lugar a los fenómenos de importación y exportación que deben ser controlados por las aduanas. Señala que desde la aparición de las primeras regulaciones orgánicas en materia aduanera, dicha expresión fue empleada con un alcance muy amplio para referirse a todos los objetos susceptibles de ser importados o exportados.

El mexicano Andrés Rohde Ponce indica que el término *mercancía* resulta limitado para abarcar todas las cosas o bienes que son objeto de la potestad aduanera del Estado, destacando que el comercio internacional se predica de bienes pero también de servicios. Sin embargo aduce que la legislación —refiriéndose a la mexicana— define como mercancías solamente bienes²², y que por la connotación que da a la misma, o por la lista de sinónimos o equivalencias de la palabra mercancía (productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes) no resuelve si ciertas actividades y otros bienes que no son productos o efectos, son objeto de la actividad aduanera y, por ende, ubicables dentro del concepto de mercancías, tales como la propiedad intelectual, los capitales y los servicios. Referido a los derechos de propiedad intelectual, manifiesta que, si bien son intangibles o incorpóreos por cuanto no son susceptibles de pesarse, tocarse o medirse pueden tener diversas manifestaciones, algunas de las cuales caen dentro del concepto de mercancía, razón por la cual, se manifiestan físicamente en las obras materiales que reproducen o llevan a cabo dichas obras o invenciones. En este caso, es cuando dichos derechos de propiedad intelectual adquieren una manifestación material o tangible y solamente en este evento pueden ser objeto de la actividad aduanera.

En conclusión, los derechos intelectuales son objeto de la actividad aduanera sólo en el caso en que los mismos se manifiesten en artículos o productos tangibles y se gravan indirectamente junto con dichos artículos al añadir a su precio las regalías, en la medida en que los pague el importador y no estuvieren ya incluidos en él [el precio], y por

²¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero : Parte General : Sujetos. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1992. p. 53-54. Comenta el doctor Basaldúa cómo la Ordenanza de Colbert de 1687, expresaba que los derechos de salida y de entrada, serían pagados de conformidad a las tarifas sancionadas por el Consejo (18 de septiembre de 1664), sobre todas las mercaderías. Esta Ordenanza de Jean-Baptiste Colbert, ministro de Luis XIV, es conocida como el primer Código de Aduanas de Francia.

²² Según la Ley Aduanera de los Estados Unidos Mexicanos, para efectos de dicha ley se consideran **mercancías**, *“los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”*. cf. ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley General Aduanera de 1996, artículo 2.

*el contrario, en tanto se mantengan como derechos intangibles (como la patente o el contrato) no serán objeto de potestad aduanera*²³.

En lo que refiere a servicios, recuerda Rohde Ponce, que dentro del marco regulatorio del GATT no se contemplaba el comercio internacional de servicios, circunscribiéndose éste comercio únicamente al intercambio de bienes “y es hasta la Ronda Uruguay de 1986 – 1994, que los países desarrollados, exportadores netos de servicios, se proponen y logran que este acuerdo regule dichos servicios, aunque sólo los relacionados con el comercio exterior de mercaderías”²⁴.

No obstante, la referencia “servicios internacionales”, estos consisten en la prestación de los mismos en el territorio nacional por parte de personas o empresas extranjeras, lo que hace fácil apreciar que en pocos casos existe una introducción o extracción de cosas o bienes tangibles a través de las fronteras, salvo en el caso de los servicios de transportación, donde sí se producen esos movimientos fronterizos de los medios de transporte. Así, se concluye que:

*El servicio por sí mismo no implica un movimiento tangible o fronterizo que amerite su control aduanero y que este solo se actualiza cuando, para la prestación del servicio la empresa extranjera prestataria requiere importar o exportar diversos bienes, pero sin confundir que estas importaciones o exportaciones no constituyen los servicios, por lo que siguen el régimen general de cualquier mercancía*²⁵.

De acuerdo con el Estatuto Aduanero de Colombia, la *mercancía* es todo bien clasificable en el arancel de aduanas susceptible de ser transportado y sujeto a un régimen aduanero²⁶. El arancel de aduanas (Decreto 2800 de 2001), solo clasifica las mercancías establecidas con base en el Sistema Armonizado de Designación y

²³ ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero mexicano. México : ISEF, 2001. v. 1, p. 97. Según comenta el autor, el artículo 65 de la nueva Ley Aduanera de México confirma la tesis en virtud de la cual los derechos intelectuales solo en manera indirecta son regulados por las disposiciones aduaneras, en la medida en que se manifiestan en productos tangibles, pues se dispone que el valor de transacción o base gravable de los productos importados comprenderá, además del precio pagado, el importe de las regalías y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración y siempre que dichas regalías o derechos no estén incluidos en el precio pagado. El autor muestra cómo las ideas, inventos u obras, se materializan, como es el caso de los derechos de autor a través de libros, discos, punturas, planos, escultura, medios magnéticos que contienen programas (software) o como en el caso de las patentes de invención, cuando se fabrican industrialmente productos y artículos, momento en el cual estos derechos adquieren una manifestación material o tangible.

²⁴ *Ibíd.*, p. 99.

²⁵ *Ibíd.*, p. 99.

²⁶ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 28 de diciembre de 1999, art. 1.

Codificación de Mercancías²⁷ que se refiere únicamente a bienes corporales muebles susceptibles de ser transportados y que puedan ser objeto de comercio internacional.

El Código aduanero de Argentina entiende por mercadería²⁸ todo objeto susceptible de ser importado o exportado. Considera igualmente, como si se tratara de mercadería a:

- a) Las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior cuya utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;
- b) Los derechos de autor y los derechos de propiedad intelectual.

Así, para Argentina la mercancía comprende tanto el valor del bien corporal mueble como los servicios y derechos involucrados dentro del mismo²⁹. Sin

²⁷ Por Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías se entiende “la nomenclatura que comprende las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes, las notas de las secciones, de los capítulos y de las subpartidas, así como las reglas generales para la interpretación del sistema armonizado que figuran en el anexo a la presente convención”. Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, art. 1º, literal a). La Convención entró en vigor el 1 de enero de 1988. Colombia adhirió al mismo en virtud de la Ley 646 de 19 de febrero de 2001.

²⁸ “**mercadería. f. mercancía**” REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Op. cit v. 2, p. 1.490.

²⁹ En correspondencia que revisando este trabajo envió el Profesor Ricardo Xavier Basaldua, al respecto se dice lo siguiente:

En mi carácter de co-redactor del mismo —Código Aduanero Argentino— quiero señalarle que entiendo que el texto originario es el que corresponde y no el agregado del apartado 2, efectuado por la ley 25.063.

Entiendo que dicho agregado es un desatino. Las mercaderías no deben confundirse con los servicios. Estos en si mismos no figuran en la Nomenclatura del Sistema Armonizado adoptada por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de designación y codificación de mercancía (Bruselas. 14-6-1983) ni son objeto del control aduanero. Los servicios no constituyen materia aduanera y en la medida en que no se encuentren vinculados a una mercadería no son objeto del control en las aduanas. En el ámbito de la O.M.C. se diferencia claramente entre el comercio de mercaderías, de servicios y de los derechos de la propiedad intelectual vinculados con el comercio. Las mercaderías son objeto de prestaciones de dar y poseen materialidad. Los servicios son objeto de prestaciones de hacer y son intangibles. Los servicios aduaneros, como tales, no pueden ser presentados ante las aduanas para su despacho a plaza. La reforma introducida al Art. 10 del C.A por la ley 25.063 es desafortunada. En la doctrina ha sido criticada: véase al respecto el trabajo de Gustavo Zunino ‘La Propiedad Intelectual y los Servicios en el Código Aduanero’. Cáp. IX del libro Reforma Tributaria del 99. Análisis crítico de la ley 25.063, Errepar, Buenos Aires, 1999, Págs. 279 a 311. Los demás redactores del Código tampoco estaban de acuerdo con

embargo, esta definición debe entenderse en consonancia con el artículo 11 del Código Aduanero, en virtud del cual la mercadería se individualiza y se clasifica conforme al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, *“establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, en Bruselas, de fecha 14 de junio de 1983 y modificado por su Protocolo de Enmienda, hecho en Bruselas el 24 de junio de 1986, y sus notas explicativas”*³⁰.

Visto lo establecido en la legislación argentina, en la que se admiten derechos y servicios involucrados dentro de la mercancía, se consideran aplicables a ésta, los comentarios atrás mencionados del autor mexicano Andrés Rohde Ponce en relación con el artículo 2º de la Ley Aduanera de México. Así las cosas y pese a las inclusiones que se hacen como mercancía de *“locaciones”, “prestaciones de servicios”, “derechos de autor” y “derechos de propiedad intelectual”*, tendría que concluirse que los mismos se tomarán en cuenta en la medida en que hagan parte del valor de la mercancía clasificada, entendiendo por mercancía el bien corporal mueble susceptible de ser importado o exportado. En suma, para las dos legislaciones, la conclusión es la misma.

Sobre este particular, en Colombia el Consejo de Estado se ha pronunciado recientemente a través de dos fallos, con los cuales acepta que las mercancías objeto de la legislación aduanera deben tener la naturaleza de bienes corporales muebles y que un bien intangible aún cuando se materialice y se transporte se mantiene intangible, no siendo por tanto objeto de la legislación aduanera, en atención a que la legislación relativa al régimen de importación, es aplicable en principio solo a las mercancías, sin que se pueda exigir la sujeción al mismo por la introducción al país de aquello que no tiene el carácter de mercancía³¹.

dicha reforma, que fue introducida exclusivamente con fines recaudatorios y proyectada por funcionarios de la Dirección General Impositiva, que se ocupan de la recaudación interna y no tienen formación aduanera”.

Lo mismo ocurre con los derechos intelectuales: en la medida en que no se incorporen a las mercaderías, tampoco son objeto de quehacer de las aduanas.

CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002.

³⁰ Código Aduanero de Argentina, artículo 11-1.

³¹ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN IV. Sentencias de 28 de abril de 2000 (expediente 9784) y de 28 de julio de 2000 (expediente 9938). Los dos fallos se pronuncian a propósito de la importación de comerciales de televisión. Se dice que la materialización del mensaje publicitario permite su transporte, pero no determina su existencia; y, que, en consecuencia, los comerciales de televisión no son mercancías, sino intangibles y ni siquiera son mercancías de difícil valoración:

De las nociones anteriores puede colegirse que la locución *mercancía* (*mercadería*) hace referencia a objetos susceptibles de ser importados o exportados y descritos en el arancel de aduanas, esto es, objetos³² respecto de los cuales es posible su circulación o tráfico entre diferentes territorios. Esta *mercancía* podrá incluir dentro de su valor bienes intangibles tales como servicios, derechos de autor o derechos de propiedad intelectual, siempre y cuando estos bienes incorporeales se hayan tomado a efectos de valoración de una mercancía en específico, esto es, se hayan incluido dentro del precio efectivamente pagado o por pagar de la mercancía, en el momento de la negociación de enajenación internacional de la misma³³. En estas condiciones, estamos pues frente al objeto del tráfico internacional.

En relación con los comerciales o mensajes publicitarios no puede afirmarse que el hecho de que el mismo se vierta en un soporte físico o cinta magnética, signifique que dicho soporte haga parte del mensaje, ya que contrario a lo anterior, el soporte físico es accesorio, debido a que pueden existir tantos soportes como reproducciones se deseen, y en el evento de destrucción de los soportes no se acaba el mensaje, pues el mismo se materializa a través de un soporte, no con el fin de existir, sino para poder transmitirse o difundirse, aspecto que pone de presente que se trata de intangibles (...) la materialización o soporte físico del mensaje publicitario permite su transporte pero no determina su existencia, ya que los mismos, se reitera, pertenecen a los "intangibles".

³² De acuerdo con el profesor Basaldúa, al hablar de mercadería en materia aduanera no "resulta relevante que sea un 'bien', que implica un valor positivo para el hombre. Puede tratarse de un 'no bien' (residuos tóxicos) que la aduana debe controlar a su pretendido ingreso".

Este comentario se efectúa en relación con el hecho de no considerar conveniente la calificación de la mercadería o mercancía como un bien corporal mueble. Respecto de lo "corporal" agrega: "depende de cada legislación qué entiende por ello. Lo cierto es que existe la importación de electricidad y gas." Y, finaliza: "por eso, en orden a lograr una definición de alcance universal, es preferible calificar a la mercadería con los elementos indispensables y de relevancia para la Aduana".

CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002

³³ El valor de la mercancía para efectos aduaneros es el valor en aduana de la misma, establecido conforme con los procedimientos y métodos del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT de 1994). En Colombia, el tema está regulado por el título VI del Estatuto Aduanero, que aplica las Decisiones 378 y 379 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que, a su turno, aceptan y aplican dichas normas de valoración aduanera.

"El Acuerdo sobre la O.M.C incluye el 'Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994'. Este instrumento, denominado 'GATT de 1994', se basa en el texto del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio original, denominado 'GATT de 1947'". SECRETARÍA DEL GATT [Compilador]. Los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales : Los textos jurídicos. Ginebra : s.n., 1994. p. i.

2.2. TERRITORIO ADUANERO

La locución “*territorio aduanero*” hace referencia al ámbito espacial que se comprende dentro de las fronteras aduaneras. El glosario contenido como capítulo segundo del anexo general de la Convención de Kyoto establece por *territorio aduanero*, “*el territorio en el cual es aplicable la legislación aduanera de una parte contratante*”³⁴. Por su parte el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio y para efectos de aplicación del mismo, entiende por territorio aduanero, “*todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte substancial de su comercio con los demás territorios*”³⁵.

De acuerdo con el profesor Basaldúa³⁶ el *territorio aduanero* configura un ámbito espacial que se caracteriza por la existencia de una normatividad establecida para regular los movimientos de la mercancía en cuanto a su extracción e introducción en relación con dicho ámbito. Esa normatividad supone adicionalmente condiciones y restricciones, directas e indirectas, e incluso prohibiciones que se aplican a las mercancías que circulan respecto de un único territorio aduanero, en relación con el cual se predica un único sistema tributario aduanero. También la normatividad aduanera presupone la existencia de una pluralidad de ámbitos espaciales (territorios aduaneros), que pertenecen a diferentes Estados o a una unión aduanera o económica.

De otro lado, “*la existencia de regímenes aduaneros (o arancelarios) distintos o especiales ha acuñado la expresión de ‘territorio aduanero’ para determinar la parte del territorio que queda enteramente sometido a las disposiciones aduaneras (o arancelarias) de carácter general*”, como lo afirma el autor español Cesar Albiñana³⁷.

³⁴ CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA. Glosario de términos aduaneros internacionales, citado por BASALDÚA, Op. cit p. 345. La definición propuesta por el Consejo de Cooperación Aduanera se reproduce sin modificaciones en la Convención de Kyoto de 1973: Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, 1973, mayo, 18. Protocolos, etc., 1999 jun. 26, anexo general, capítulo 2.

³⁵ RONDA URUGUAY (1994). Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, parte III, artículo XXIV, numeral 2.

³⁶ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero Op. cit p. 49, 272.

³⁷ ALBIÑANA, César. Sistema tributario español y comparado. Madrid : Tecnos, 1992. p. 553. Empero lo anterior, anota el doctor Albiñana, que en su criterio sería de desear que el territorio aduanero coincidiera con el territorio nacional, ya que en este se encuentran establecidas las aduanas y en todo él es aplicable el ordenamiento aduanero, sin perjuicio de regímenes especiales o distintos. De ahí, la definición de territorio aduanero que precisa como territorio aduanero a aquel “*en el cual las disposiciones de la legislación aduanera de un Estado son plenamente aplicables*”.. En todo caso, para el profesor Albiñana, se trata solamente de “*una expresión convencional que solo se propone facilitar el análisis y la aplicación de las disposiciones que se estudian*”.

Además, en razón de la tendencia global de ampliación de mercados, se han venido experimentando a nivel mundial diversas etapas o estadios de *integración económica* que combinan, unen o integran el territorio de los Estados partes, desdibujando para varios aspectos la noción tradicional de territorio nacional, tal como sucede con las uniones aduaneras y las uniones económicas. Así, se reconocen diversas formas o tipos de integración que, según la complejidad y finalidad del respectivo proceso, podrían catalogarse de la siguiente manera:

- Sistema de preferencias arancelarias: establecido por un grupo de países que se otorgan entre sí determinadas ventajas aduaneras no aplicables a terceros países por suspensión de la cláusula de la nación más favorecida³⁸;
- Zona de libre comercio: acuerdo entre países con el fin de eliminar o disminuir las restricciones al comercio entre ellos, pero conservando cada uno frente de terceros países su propio sistema de comercio o intercambio³⁹;
- Unión aduanera: sistema de integración económica en virtud del cual dos o más territorios aduaneros se transforman en uno solo y en razón de ello se

³⁸ Señala el GATT de 1947:

Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado de él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ella destinado.

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1947), parte I, artículo 1, párrafo 1.

De la institucionalización de la “cláusula de la nación más favorecida” o de la “cláusula de más favor”, como la llaman algunos (cf. CHAHÍN LIZCANO, Op. cit p. 64), se afirma, fue el núcleo del GATT de 1947. En suma, en virtud de esta cláusula se obliga a un país parte de un determinado acuerdo comercial a otorgar a cada parte los mismos beneficios que ya ha otorgado a otros países parte del mismo acuerdo.

³⁹ De acuerdo con el GATT, Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio, 1947, Parte III, Artículo XXIV, Numeral 8, se entiende por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y demás reglamentaciones comerciales restrictivas, en la medida de lo necesario, con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios e los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio.

eliminan los aranceles y otras restricciones existentes al comercio; de otro lado, se establecen aranceles comunes e idénticas regulaciones al comercio aplicables respecto de terceros países no miembros de la unión⁴⁰;

- Unión económica⁴¹: sistema de mayor grado de integración que los anteriores puesto que no solamente supone una unión aduanera, sino también la armonización y coordinación de los otros factores de la producción económica, lo cual conlleva usualmente las mismas leyes o

⁴⁰ De acuerdo con el GATT, Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (1947), parte III, artículo XXIV, numeral 8, se entiende por unión aduanera, la substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera que:

- i) los derechos de aduana y demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto las restricciones autorizadas y en medida que sea necesario), sean eliminados con los territorios constitutivos de la unión, o al menos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios; y
- ii) en principio, cada uno de los miembros de la unión aplique al comercio con los territorios que no estén comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en sustancia, sean idénticos.

⁴¹ Con base en el texto consolidado del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea *la Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes (...) un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social (...) la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros.* Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (1957), artículo 2 (antiguo artículo 2).

Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente tratado [entre otras]:

- a) *la prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente;*
- b) *una política comercial común;*
- c) *un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.*

(...)

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (1957), artículo 3 (antiguo artículo 3).

Cf. DÍEZ HOCHLEITNER, Javier y MARTÍNEZ CAPDEVILA, Carmen. Derecho de la Unión Europea : Textos y Comentarios. Madrid : McGraw-Hill, 2001. p. 2-3.

- coordinación de leyes en materias impositiva⁴², cambiaria, monetaria, precios agrícolas, integración industrial, laboral, etc.⁴³

⁴² El profesor italiano Andrea Amatucci en su obra *El ordenamiento jurídico financiero*, dentro del capítulo 3, denominado *Los actos comunitarios y el ordenamiento financiero interno*, trae un importante estudio respecto de las disposiciones fiscales del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y su comparación con ciertos principios sobre el *Acuerdo General de Aranceles, Tarifas y Comercio (GATT)*. En lo que hace referencia al tema de la “no discriminación fiscal” contemplado principalmente por los artículos 90 —antiguo 95— y 91 —antiguo artículo 96— del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea hace las siguientes acotaciones que se reseñan después de transcribir los textos normativos:

Artículo 90 (antiguo artículo 95): *Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares.*

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Artículo 91 (antiguo artículo 96): *Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.*

Cf. DÍEZ HOCHLEITNER, Javier y MARTÍNEZ CAPDEVILA, Carmen. Op. cit. p. 175-178.

Comenta el profesor Amatucci que el principio de la “no discriminación fiscal” se acerca al contemplado en el artículo 3 del GATT en función del cual los productos del territorio de una parte contratante importados al territorio de cualquier otra parte, no serán: a) sometidos directa o indirectamente a tasa u otras disposiciones internas de cualquier naturaleza superiores a las que gravan los productos nacionales similares; “así mismo, ninguna parte contratante aplicará tasas internas u otras disposiciones internas a los productos propios o importados de una manera contraria a los principios recogidos en el parágrafo 1”; b) los productos importados del territorio de una parte contratante no podrán ser sometidos a un tratamiento menos favorable que el acordado para los productos similares de origen nacional, en lo que concierne a todas las leyes, los reglamentos, y cualquier prescripción referente a la venta, compra, transporte, distribución y utilización de dichos productos en el mercado interno.

Resalta Amatucci la coincidencia literal casi completa en lo que refiere a la prohibición de aplicar a productos de otros países miembros imposiciones superiores a las que gravan productos nacionales similares; mostrando como la norma comunitaria europea se encuentra complementada por el artículo 91 transcrito, que “prohíbe por los mismos motivos devoluciones que se traduzcan en premios a la exportación, es decir, mediante el pago al exportador de una suma mayor que los tributos por él abonados”.

Sobre este tópico concluye, pese a la gran coincidencia existente entre los dos textos normativos, que la disposición contenida en el art. 3º del GATT parece tener un alcance más restringido pues “agota la garantía en la relación producto de otro país contratante y producto nacional; por el contrario, el artículo 90 —antiguo 95— del Tratado C.E. la extiende a una relación más amplia: entre producto de otro país contratante y producto de cualquier otro Estado y por tanto, no solo del nacional”.

Así, el principio de la no discriminación fiscal contenido en el artículo 3 del GATT parece tener un alcance más restringido que la norma propia del Tratado de la C.E, puesto que solo tutela relaciones entre los Estados contratantes.

Pasa después el profesor italiano a relacionar el principio de la “no discriminación fiscal” con ciertos principios propios de tratados internacionales y específicamente del GATT. En este sentido se refiere a la cláusula de la “nación más favorecida” (“el tratamiento que una parte contratante reserva a los súbditos de un tercer Estado se extenderá, cuando sea más favorable, automáticamente a los súbditos de la otra parte contratante”), cláusula de “tratamiento nacional” (“garantiza la equiparación, en relación con determinadas materias, de los extranjeros y los ciudadanos nacionales”) y cláusula de “reciprocidad” (“el comportamiento de los dos Estados contratantes debe corresponder a todas o a ciertas materias”).

Indica que:

la cláusula de la ‘nación más favorecida’, adecuada al fenómeno tributario, garantiza que el tratamiento de los productos de otro Estado contratante no sea más desfavorable del reservado a los productos de terceros Estados, mediante la extensión automática a los primeros del tratamiento más desfavorable concedido a los segundos. (...) [Así,] se puede captar una recepción parcial del principio de la ‘no discriminación’ por parte de la cláusula de la ‘nación más favorecida’ en el sentido de que garantiza que el Estado contratante no reserva a los productos de otro Estado un tratamiento fiscal encaminado a favorecer y por tanto a proteger la producción de otros Estados.

Sin embargo, la cláusula de nación más favorecida limitaría el principio de no discriminación “a las relaciones entre el tratamiento de los productos de otro Estado contratante y el reservado a los productos de un Estado no contratante”. Ello, pues “no se está asegurando también un cierto nivel de tratamiento”.

Respecto de la cláusula de “tratamiento nacional” que en materia tributaria supone la imposición al Estado contratante de tratamiento idéntico respecto de los productos de otro Estado y de naciones similares, efectivamente expresa el principio de no discriminación, pues contiene la obligación para el Estado contratante de aplicar el mismo tratamiento. “Esta obligación se traduce en la prohibición de aplicar a los productos de los otros Estados miembros imposiciones internas de cualquier naturaleza superiores a las aplicadas a los productos nacionales”.

En lo que atañe a la cláusula de reciprocidad, su alcance es restringido: “porque se limita a asegurar que la prestación corresponda a la contraprestación” (...) “considerando establecida una reciprocidad ‘formal’ en materia tributaria, es decir, referida solo a algunos tributos, la cláusula expresa el principio de la ‘no discriminación’ contemplado en el Artículo 90 ‘antiguo 95’ del Tratado C.E.’ en el mismo sentido acogido por la cláusula del tratamiento nacional, es decir, residual respecto del contenido de la cláusula ‘nación más favorecida”.

AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento jurídico financiero. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. p. 180-191.

⁴³ Referido a la Comunidad Europea, el mejor modelo de unidad económica (*incluso hoy aun mucho más*) el artículo 23 (antiguo 9), establece que la Comunidad se basará en una unión aduanera que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de

En Colombia el Estatuto Aduanero define “*territorio aduanero nacional*” y no la locución “*territorio aduanero*”, indicando que se trata de la demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espacio electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de leyes internacionales⁴⁴.

Por su parte, el artículo tercero del Código Aduanero Comunitario indica que el territorio aduanero de la comunidad comprende el territorio de todos los países miembros

se incluyen en el territorio aduanero de la comunidad el mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo de los estados miembros y de los territorios contemplados en el apartado 2 con exclusión del mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo correspondiente a territorios que no forman parte del territorio aduanero de la comunidad con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1⁴⁵.

cualquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países. (Cf. DÍEZ HOCHLEITNER, Op. Cit p. 23-24).

Sin embargo lo anterior, recuerda el profesor Amatucci que con anterioridad al establecimiento del mercado interno (a partir del 1 de enero de 1993) sobrevivían las barreras fronterizas, “*a cuyo pasaje debía efectuarse, por el estado de origen, el reembolso de los tributos pagados y, por el Estado de destino, la aplicación del impuesto de compensación idéntico al soportado por los productos nacionales similares. Con tal objeto, continuaban existiendo entre los Estados miembros los derechos de aduana, las restricciones a la entrada y la salida de las mercancías y otras medidas de efecto equivalente*”, pese a la acción instrumental de su abolición prevista en el tratado de la C.E. AMATUCCI, Andrea. Op. cit p. 184.

⁴⁴ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 28 de diciembre de 1999, art. 1. En el mismo sentido se pronuncian el Código Aduanero Argentino (artículos 1 a 4: ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la nación argentina, así como también en los enclaves —*ámbito sometido a la soberanía de otro Estado que por virtud de convenio internacional permite la aplicación de la legislación aduanera de otro país*— constituidos a su favor). La Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador indica que la frontera aduanera coincide con la frontera nacional, con las excepciones que allí se prevén (artículo 2). La Ley General de Aduanas de Bolivia establece que el territorio aduanero es el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad aduanera boliviana, en virtud de tratados internacionales suscritos por el Estado boliviano (artículo 4). De acuerdo con la Ley General de Aduanas de Perú, el territorio aduanero es la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional (artículo 10).

⁴⁵ COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. Código Aduanero Comunitario, Reglamento No. 2913 de 1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992. El artículo 3 del CAC indica que el territorio

Para el CAUCA (Código Aduanero Uniforme Centroamericano), territorio aduanero corresponde al territorio en que son plenamente aplicables las disposiciones de la legislación aduanera de un Estado⁴⁶.

De las nociones anteriores, es fácil inferir que cuando se hace referencia al territorio aduanero no se está aludiendo necesariamente al territorio de un Estado, puesto que, como se puede apreciar en el caso de la Unión Europea, se está frente a un territorio ampliado y que corresponde al territorio de todos los Estados miembros de la Unión, con las excepciones ya anotadas.

A su turno, dentro de un territorio nacional pueden existir diferentes territorios aduaneros regulados por diferentes legislaciones⁴⁷. En Colombia lo anterior se puede predicar de las zonas de régimen aduanero especial de las regiones de Urabá, de Tumaco y de Guapi, y de Leticia⁴⁸, al igual que del puerto libre de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

En síntesis, el territorio aduanero es el ámbito espacial comprendido entre fronteras aduaneras dentro del cual se aplica un mismo sistema tributario

aduanero de la comunidad comprende el territorio del Reino de Bélgica, el territorio del Reino de Dinamarca (salvo las islas Feroe y Groenlandia); el territorio de la República Federal Alemana (excepto la isla de Helgoland y el territorio de Buesingen); el territorio del Reino de España (excepto Ceuta y Melilla); el territorio de la República Francesa (excepto los territorios de ultramar y de San Pedro y Miquelón y de Mayote); el territorio de la República Helénica; el territorio de Irlanda; el territorio de la República Italiana (excepto los municipios de Livigno y Campione d'Italia, así como las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio); el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo; el territorio europeo del Reino de los Países Bajos; el territorio de la República de Austria; el territorio de la República Portuguesa; el territorio de la República de Finlandia; el territorio del Reino de Suecia; el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, así como las Islas del Canal y la Isla de Man; también el territorio del Principado de Mónaco.

⁴⁶ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). Protocolos, etc., Guatemala. 1993 ene. 7. Art. 4.

⁴⁷ El Código Aduanero Argentino, en su artículo 2, inserta la noción de *territorio aduanero*, respecto de la cual no solamente aduce al ámbito espacial sino que dentro del mismo se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. Define también las nociones de:

- *territorio aduanero general (aquel en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones); y de*
- *territorio aduanero especial (aquel en el cual es aplicable un sistema especial arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones).*

⁴⁸ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 28 de diciembre de 1999, títulos 10, 11 y 12.

aduanero relativo a los derechos aduaneros y de restricciones o prohibiciones a las importaciones y a las exportaciones. El territorio aduanero puede abarcar el ámbito espacial de varios Estados al igual que dentro de un mismo Estado se pueden encontrar diversos territorios aduaneros. Así, el significado de territorio aduanero no es correspondiente con el de territorio nacional o país⁴⁹.

Giannini indicaba desde antes de la conformación de la Unión Europea que el territorio aduanero no coincide con el político. Para estos efectos, citaba la ley aduanera de Italia, en la cual se reconocía la diferencia entre los dos conceptos territoriales⁵⁰.

2.3. EL TRÁFICO INTERNACIONAL

Se ha referido que las mercancías para que sean objeto de los derechos aduaneros deben pasar las fronteras de por lo menos un territorio aduanero diferente de aquel del cual provienen, dando origen al fenómeno dinámico del tráfico de mercancías a través de esos territorios. Es precisamente el tráfico el

⁴⁹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero Op. cit p. 342:

El concepto "territorio aduanero" como ámbito espacial diferenciado del "territorio nacional" permite responder a interrogantes y problemas propios del derecho aduanero. Entre tales interrogantes, cabe destacar los siguientes: ¿dónde rige el arancel aduanero?; ¿cuál es la situación jurídica de los ámbitos espaciales en los que se declara no aplicable el arancel?; ¿cuál es la línea o frontera cuyo traspaso de lugar a la importación o exportación de una mercadería?; ¿cuándo se contrae la obligación de abonar los derechos aduaneros?; ¿cuándo se configura el delito aduanero denominado contrabando?; ¿la introducción de una mercadería desde el extranjero a nuestro mar territorial implica importarla?; ¿dónde debe efectuarse el control encomendado al servicio aduanero?

Por otra parte, la referencia a los conceptos "territorio nacional" o "país" resulta inadecuada frente a la necesidad de aplicar políticas económicas que contemplen las diferentes situaciones que coexisten en el extenso territorio sometido a la soberanía de la Nación.

⁵⁰ GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid : Editorial de Derecho de Financiero, 1957. p. 524:

El territorio aduanero no coincide con el político. La ley (artículo 1º cit) considera fuera de la línea aduanera: las aguas nacionales del lago Lugano, comprendidas entre la ribera y la divisoria política en el trecho comprendido entre Ponte Tresa y Porto Ceresio; las dos vertientes entre la cumbre de los Alpes y la frontera de Niza y Susa, declaradas neutrales en el convenio ítalo-francés de 7 de marzo de 1861; el municipio de Campione de Italia; el municipio de Livigno; las zonas y depósitos francos, y (...) hasta 31 de diciembre de 1957, una parte del territorio de la provincia de Gorizia (ley de 1 de diciembre de 1948, No.1.438). Están también fuera de las líneas aduaneras las colonias, cada una de las cuales constituye un territorio aduanero autónomo, con un ordenamiento propio.

que permite el sometimiento a normatividades y jurisdicciones diversas, que requieren la colaboración de todos los participantes, para conseguir el fin deseado cual es el tráfico internacional. Esta colaboración se enfoca hacia la eliminación de las barreras arancelarias y las restricciones directas al movimiento de la mercancía, así como a la existencia de regulaciones sencillas y armónicas que faciliten el comercio o circulación de mercancías a través de las fronteras aduaneras estatales o comunitarias⁵¹.

Por el traspaso de fronteras, se habla, entonces, de circulación o tráfico internacional, advirtiendo, que la locución “*internacional*” no necesariamente responde a lo que se quisiera significar exactamente con la misma, puesto que, como ya se mencionó, el tráfico internacional de mercancía se presenta no obligatoriamente por el traspaso de una frontera nacional sino por el traspaso de una frontera aduanera.

El desplazamiento de la mercancía, como ya se ha dicho, puede ser para que ingrese a un territorio aduanero o para que salga del mismo. Estos fenómenos de ingreso y salida de la mercancía de los territorios aduaneros son los que se conocen usualmente con el nombre de importación y exportación. En este sentido, la importación supone la introducción en un territorio aduanero de una mercancía cualquiera en tanto que la exportación requiere la acción de sacar de un territorio aduanero una mercancía. El movimiento físico de la mercancía a través de las fronteras aduaneras es lo que inicialmente origina los hechos de importación y de exportación; y, es precisamente ese desplazamiento de la mercancía, a través de las fronteras aduaneras, lo que responde al denominado tráfico internacional de mercancías⁵².

De acuerdo con el Estatuto Aduanero de Colombia, por importación se entiende la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de zona franca industrial de bienes y servicios, al resto del territorio aduanero nacional. A su turno, por exportación se entiende la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas

⁵¹ Cf. BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero Op. cit p. 272.

⁵² Cita el profesor Basaldua a Juan José A. Sortheix quien indica, que: “*por tráfico entendemos el que se realiza entre territorios aduaneros (tomamos aquí la expresión en su sentido más amplio, comprensivo también de áreas o espacios francos y de territorios aduaneros especiales, pero sin confundirlo con el de territorios nacionales). Claro está que, con mucho, lo principal de este tráfico es el tráfico internacional propiamente dicho, y que es el que ha dado lugar a la existencia de los sistemas aduaneros*”. SORTHEIX, Juan José A. Estructura del hecho gravado por los derechos de importación. En: Derecho Aduanero. v. V-A (1973). p. 290, citado por BASALDÚA, Op. cit p. 56.

como tales en la norma, la salida de mercancías a una zona franca industrial de bienes y servicios⁵³.

Sin embargo lo anterior, conviene estudiar si efectivamente toda introducción o extracción de mercancía respecto de un territorio, representa una importación, en el primer caso, o, exportación, en el segundo. Lo anterior en la medida en que, a vía de ejemplo, la introducción de mercancía puede hacerse de manera no legal o no autorizada, como ocurre en el caso del contrabando en donde la mercancía ingresa o sale del territorio pero de manera ilegal, usualmente evadiendo el control de las autoridades aduaneras y sin pagar los derechos aduaneros correspondientes si a ellos hubiere lugar⁵⁴.

De otro lado, también es importante aclarar que la introducción de mercancías, aun cuando la misma se haga en legal forma, no siempre supone el pago de derechos aduaneros. Piénsese, por ejemplo, en los casos de las importaciones temporales a corto plazo realizadas para exponer unos productos en una feria comercial con el compromiso de exportar los mismos pasado el evento; o los bienes y utilería que acompaña a un artista internacional en sus presentaciones o los elementos que hacen parte de un circo que ingresa al país para salir del mismo meses después. Es claro que en ninguno de estos casos hay lugar al pago de derechos aduaneros y sin embargo, se efectuó una introducción de mercancía al territorio aduanero⁵⁵.

⁵³ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 29 de diciembre de 1999, artículo 1º.

⁵⁴ *Contrabando*. Locución que proviene de “*contra*, ‘*oposición*’, y *bando*, ‘*edicto*, *ley*’. *Es la actividad que consiste en introducir a un país mercancías prohibidas o, bien, efectuar la comercialización de artículos prohibidos por las leyes de un país. El contrabando de droga, por ejemplo, que se halla perseguido y prohibido por casi todos los países del mundo o, bien, la introducción de artículos a un país sin realizar el pago de las contribuciones aduaneras; por ejemplo, el contrabando de tabaco y alcohol.* ACOSTA ROCA, Op. cit p. 32.

De acuerdo con la legislación colombiana el contrabando consiste en *importar* mercancías al territorio colombiano o *exportarlas* desde él, en las cuantías establecidas, por lugares no habilitados, o el ocultamiento de la autoridad, la disimulación o sustracción de su intervención o control (artículo 15, Ley 383 de 1997). Nótese como la cualificación o tipificación del delito supone la importación o exportación de mercancía de manera irregular; se pone de presente que hablar de importación o de exportación debe suponer algo más que introducir o sacar mercancía de un territorio aduanero.

⁵⁵ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 29 de diciembre de 1999, artículos 143 y 144. Según dichas normas hay importaciones de carácter temporal para reexportar en el mismo estado, las cuales pueden ser de corto plazo, cuando la mercancía se importa para atender una finalidad específica que determine su corta permanencia en el país, caso en el cual el plazo máximo de importación es de 6 meses y se debe efectuar una declaración de importación temporal de corto plazo en la que se señala el término de permanencia de la mercancía y se liquidan los tributos aduaneros a las tarifas vigentes a la fecha de su presentación y aceptación, pero solo para efectos de constitución de garantía, si a ello hubiere lugar, puesto que “*en la declaración de importación temporal de corto plazo no se pagarán tributos aduaneros*”.

Se considera pertinente precisar además, que para que se configure el fenómeno “importación”, no es suficiente el hecho esencial de la introducción de mercaderías procedentes del exterior al territorio aduanero. Es menester que conjuntamente, se lleven a cabo los requisitos o formalidades previstos en la legislación para dar lugar a ella en su régimen de “ordinaria” y/o en las diferentes modalidades que pueda revestir⁵⁶. En este sentido, se comparten los planteamientos de los autores colombianos Guillermo Chahín Lizcano y Juan Manuel Camargo al señalar que a pesar que la definición de ley refiere solo como importación la introducción de mercancía al territorio aduanero, estas definiciones se quedan cortas puesto que no abarcan en su totalidad el concepto que se pretende definir, *“por cuanto que, desde el punto de vista jurídico, el hecho físico de introducir al territorio nacional mercancías procedentes de otros países no configura por sí solo una importación y, antes bien, podría configurar un hecho antijurídico en el evento en que tal introducción se realizara pretermitiendo las regulaciones normativas inherentes al fenómeno de la importación”*⁵⁷. Por consiguiente, manifiesta el doctor Chahín, es conveniente y necesario precisar y ampliar los términos de la definición adicionando a ella un factor esencial, cual es el del cumplimiento de los requisitos y formalidades que el Estado haya establecido para que la internación configure una verdadera importación. *“En consecuencia (...) importar es introducir al territorio nacional, previo el lleno de los requisitos y formalidades legales, mercancías procedentes de otros países”*. Siguiendo este marco, se encuentra una definición de importación en el libro denominado Términos Usuales de Comercio Internacional de Carlos Ramón Díaz⁵⁸, en donde se dice que importación es la entrada legal al país de mercancías destinadas al consumo.

⁵⁶ Nuestra legislación prevé modalidades de importación, según la finalidad con que se realiza o en atención del sujeto: Importación ordinaria, importaciones con franquicia, reimportación por perfeccionamiento pasivo, reimportación en el mismo Estado, importación en cumplimiento de garantía, importación temporal para reexportación en el mismo Estado, importación temporal para perfeccionamiento activo, etc.

⁵⁷ CHAHÍN LIZCANO, Op. cit p. 283, 284. En el mismo sentido se pronuncia Juan Manuel Camargo. Sin embargo, Camargo indica que *“no es del todo útil la alusión al cumplimiento o incumplimiento de las exigencias impuestas por la ley, porque exagerar la importancia de las formalidades legales puede conducir al maniqueísmo de calificar como contrabando toda introducción de mercancía que adolezca de imperfecciones menores”*. Por ello, en opinión del autor citado es más importante que la definición legal *“contemple como condición indispensable el sometimiento de las mercancías al control aduanero”*, más que el lleno de los requisitos legales en la importación. CAMARGO, Juan Manuel. Nuevo derecho aduanero : Parte general e importaciones. Bogotá : Gustavo Ibáñez, 2000. p. 255.

⁵⁸ MEISEL LANNER, Roberto. Código de Aduanas : Comentarios al Código de Aduanas. Bogotá : Temis, 1986. p. 5-49. El comentarista del Decreto 2666 de 1984 introduce el *Glosario* del profesor Carlos Ramón Díaz dentro del análisis del artículo primero que se refiere a las definiciones de ciertas expresiones usuales en materia aduanera.

Los mismos comentarios que se hacen respecto de la importación podrían sostenerse con motivo de la exportación, puesto que ésta no solo supone la salida con destino a otro territorio aduanero de mercancías, sino que esa salida debe ser legal en cuanto al cumplimiento de requisitos y sometimiento al control aduanero.

Todo lo anterior se pone de relieve, toda vez que es indudablemente el tráfico internacional de mercancías lo que tiene la virtualidad de originar el pago de derechos aduaneros, hoy como regla general solo para las importaciones, aun cuando es necesario que se consideren otra serie de presupuestos como el del destino aduanero de la mercancía que ingresa al territorio aduanero.

Se trae, a colación, en este punto, lo expuesto por el mexicano Rohde Ponce⁵⁹, para quien la situación en comento hace referencia específica, además de la importación, al hecho imponible del impuesto aduanero, argumentando que sobre el particular se han expuesto dos posturas o tesis, unas eminentemente objetivas y otras subjetivas:

Las tesis de carácter objetivo indican que la introducción o extracción del territorio aduanero de mercancías configura el fenómeno de importación o de exportación y por tanto el hecho generador del impuesto, de manera tal que el derecho aduanero constituye un impuesto que grava el hecho de entrada o salida de una mercancía respecto de un territorio aduanero. En estas tesis se encuentran, Giannini⁶⁰ y el argentino Giuliani Fonrouge⁶¹.

⁵⁹ ROHDE PONCE, Op. cit, p. 236-237.

⁶⁰ Para Giannini, el impuesto aduanero se devenga en el momento en que la mercancía atraviesa la línea aduanera. Aún cuando también el maestro italiano advierte que en algunos casos la obligación del contribuyente surge o se perfecciona en un momento posterior a la introducción de la mercancía al Estado; encuentra que no siempre el gravamen se debe satisfacer con carácter definitivo en el momento en que la mercancía atraviesa la línea aduanera; y, aún, en otros casos, como ocurre en el **drawback**, del pago realizado surge la restitución de una suma igual, cuando se produzcan ciertas condiciones. GIANNINI, Op. cit, p. 523-524, 526.

⁶¹ Según Giuliani Fonrouge, los derechos de aduana o gravámenes aduaneros son los exigidos con motivo del ingreso o la extracción de mercancías a través de las fronteras aduaneras. Y al referirse al hecho generador del impuesto aduanero indica, apoyándose y citando a Gomes de Sousa (Compendio de Legislación Tributaria) que el mismo

“es el paso de la mercadería por una frontera política”; que en la importación corresponde al “momento en que penetran al territorio nacional por cualquier vía de acceso, aunque por ley deban entrar por ciertos lugares provistos de dependencias aduaneras”, y en la exportación, la “salida de un producto nacional o nacionalizado, para otro país, cualquiera fuere el objetivo de quien lo remite”, es decir, sin tener en cuenta el negocio jurídico que determina la exportación.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. 4ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1987. v. 2, p. 949, 951. El autor cita a GOMES DE SOUSA. Compêndio de legislação tributária. Rio de

En virtud de las tesis subjetivas se hace necesario establecer la finalidad del tráfico internacional de mercancía. En este sentido se requiere no solo el traspaso fronterizo sino también la intención con que se efectúa. En consecuencia,

para que proceda el cobro de derechos aduaneros lo que resulta relevante es que la mercadería objeto del desplazamiento a través de las fronteras aduaneras esté destinada a ser utilizada o consumida —en sentido económico— en el territorio aduanero de que se trate sin límite de tiempo (es decir, sin estar sometida a la obligación de reexportación o, en su caso de reimportación)⁶².

Esta última tesis es sostenida en Colombia por Martín Gustavo Ibarra⁶³, quien se apoya en Matías Cortés y en Maffezzoni para decir que el hecho imponible del impuesto de aduanas sugiere no solo un concepto puramente objetivo de importación, sino de un acto voluntario que es precisamente la incorporación o destinación por parte del importador al consumo de la mercancía dentro del país; y aún más, la adquisición del estatus jurídico de mercancía nacional, entendiendo por tal no solamente el destino al consumo, sino la posibilidad de ese consumo. En ese sentido *“la importación no exige solo pasar la línea aduanera ni solo declarar; es necesario pagar el gravamen aduanero”⁶⁴.*

Como ilustración de lo dicho, el Código Aduanero de Argentina consagra en la sección IX los tributos regidos por la legislación aduanera. El artículo 635 establece que *“el derecho de importación grava la importación para consumo”*. Por su parte, el artículo 724 indica que *“el derecho de exportación grava la exportación para consumo”*, advirtiéndose que estos últimos derechos, si bien están consagrados, en la práctica no operan.

Janeiro : Edições Financieras, 1952. p. 158. Y también a BALEEIRO. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1970. p. 158.

⁶² BASALDÚA, Ricardo Xavier. Introducción al Derecho Aduanero : Concepto y contenido. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1988. p. 136, 204, citado por ROHDE PONCE, Op. cit, v. 2, p. 236 y 237.

⁶³ IBARRA PARDO, Martín Gustavo. La obligación aduanera, citado por GÓMEZ PIEDRAHITA, Hernán. Fundamentos de derecho administrativo aduanero. Bogotá : Librería del Profesional, 1976 p. 67-68. El estudio de Ibarra Pardo se basa además en la obra de Luis Felipe Garre, *El hecho imponible en el impuesto aduanero*, autor este último también citado por Rohde Ponce como defensor de las posturas subjetivas y quien indica que el hecho imponible del impuesto de aduanas es la entrada de las mercancías al país para integrarlas a la economía nacional, lo cual se verifica con el despacho aduanero. Cf. ROHDE PONCE, Op. cit v. 2, p. 236.

⁶⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, citado por GARRE, Felipe et al. Estudios aduaneros, citado este a su vez por GÓMEZ PIEDRAHITA, Op. cit, p. 69.

Así pues, volviendo a lo que se debe entender por importación o exportación, con independencia del momento en que surja el hecho imponible del impuesto aduanero en las operaciones de comercio exterior, lo cierto es que para dar lugar a los conceptos de importación o exportación, a juicio propio, se requiere algo más que el simple tráfico internacional de mercancía (*ingreso o egreso respecto de un territorio aduanero*) toda vez que, en la verificación de la configuración de la operación que se trate, resulta imprescindible examinar la finalidad a que se destina la mercadería objeto de tráfico, luego fácil sería vislumbrar la aplicación en nuestro sistema de la tesis subjetiva arriba expuesta. A lo que se agrega que, no se puede poner en duda que ingresar o extraer mercancía de un territorio aduanero supone la posibilidad de ejercicio de la función del Estado, que, con apoyo en los profesores José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁶⁵, se considera que sería, precisamente, la potencialización de sus potestades de actuación con miras a ejercer su función de vigilancia y llegado el momento (*cuando se destine la mercancía para consumo*) su potestad de imposición, con todo lo que ella significa y entendiéndose que la misma no se extingue con el pago del tributo o el devengo del mismo, puesto que el Estado a través de su potestad administrativa de imposición tiene la posibilidad, traducida en un poder-deber, de verificar todo lo referente al cumplimiento de la ley, de aplicarla y en el caso específico de crédito o deuda tributaria (*en este caso la deuda surgida en razón de la importación o excepcionalmente de la exportación*), de exigirla conforme con los parámetros establecidos en la ley. El crédito a favor del Estado, originado por la importación de mercancías, estaría subsumido en una relación jurídica que se traba entre el Estado y el importador y demás sujetos que intervienen en la actividad.

Así las cosas, importar o exportar, además del tráfico internacional, supone el cumplimiento de ciertos requisitos de orden legal.

En síntesis, se acoge lo establecido por los profesores Martín, Lozano, Casado y Tejerizo en el sentido que

el concepto de importación es un concepto jurídico que supone no solo, y no principalmente, la entrada física de los bienes en el territorio sometido a gravamen, sino, y sobre todo, la admisión de la entrada por parte de la Administración competente y la vocación de la incorporación

⁶⁵ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Curso de derecho tributario. 6ª ed. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1992. v. 1, p. 132-137. Los doctores Pérez de Ayala y González García al explicar cómo se ha ido superando el esquema de la relación jurídica obligacional indican que el derecho tributario es esencialmente dinámico y que por tanto no puede constituirse solo sobre un concepto estático, tal como el de relación jurídica, sino sobre un concepto dinámico como el de función y más propiamente el de *potestades administrativas tributarias*, sin rechazar obviamente la existencia de relaciones jurídicas dentro del derecho tributario (p. 133).

permanente de los bienes al mercado interior, esto es, a integrarse a los procesos productivos o a consumirse⁶⁶.

⁶⁶ MARTÍN QUERALT, Op. cit, p. 655.

3. LOS DERECHOS ADUANEROS

3.1. ORÍGENES

Los derechos aduaneros existen casi desde el mismo origen de las civilizaciones, así como algún tipo de organización, más o menos compleja, encargada de hacer las veces de “servicio aduanero” (Aduanas⁶⁷). Aunado a esto, las organizaciones políticas y los Estados han mantenido políticas tendientes a preservar su tranquilidad social, económica o militar, expresada, en muchos casos, en prohibiciones a las importaciones y a las exportaciones.⁶⁸

De hecho, autores de la trascendencia de Adam Smith⁶⁹ han reconocido a los derechos de aduana la más excelsa tradición y un efecto permanente en la constitución de los ingresos públicos. El autor del concepto de *la mano invisible* llega a sostener que los derechos de aduana son los impuestos más antiguos, afirmación compartida por importantes autores actuales⁷⁰.

⁶⁷ “**Aduana**. (Del ár. [árabe] hispánico *addiwán*, este del ár. clá. [clásico] *dīwān*,[...]). f. Oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, para registrar, en el tráfico internacional, los géneros o mercaderías que se importan o exportan y cobrar los derechos que adeudan”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Op. cit, p. 50.

De acuerdo con el profesor Basaldúa, *aduanas* designa en su origen “registro” o “libro de cuentas” donde se anota el ingreso y la salida de mercadería de determinados territorios. Cf. BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, p. 35. Las aduanas han existido desde las antiguas civilizaciones, como organizaciones más o menos complejas, encargadas de cumplir las funciones que actualmente ostentan los servicios aduaneros de los diferentes Estados. (En el caso colombiano esta función, a partir del Decreto 2116 de 1992, corresponde a la *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN—*, una de cuyas dos principales dependencias es la denominada *Dirección de Aduanas Nacionales*).

⁶⁸ Cf. BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, capítulo I.

⁶⁹ SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. 2ª ed. México : Fondo de Cultura Económica, 1997. 917 p. En su obra clásica, Smith realiza un estudio sobre las funciones del Estado liberal, bajo el presupuesto que es la ley del mercado la que ordena la interacción comercial y el devenir de la comunidad organizada políticamente. También se analizan los efectos financieros de la actividad económica estatal y específicamente allí se revisa el papel de los recursos provenientes de la imposición que recae sobre el tráfico de productos en las respectivas aduanas.

⁷⁰La obra del profesor Ricardo Xavier Basaldúa, *Derecho aduanero*, contiene un interesante estudio que denomina *Introducción histórica* y que constituye su capítulo I. En éste hace referencia a:

-
- a) las *prohibiciones existentes en materia de importación, exportación*;
 - b) los *derechos aduaneros*; y,
 - c) las *aduanas*.

BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, p. 13-41.

Basaldúa aborda primero el estudio de los fenómenos enunciados (*prohibiciones al comercio, derechos aduaneros y servicios de aduana*) en las civilizaciones relevantes en el mundo clásico: Así, respecto de Egipto menciona, a vía de ejemplo, cómo existían prohibiciones a la exportación de productos alimenticios como los cereales o el ganado en ciertas épocas, para evitar el desabastecimiento interno. Igualmente, se observan prohibiciones respecto de la exportación de metales, madera y demás materiales propios para la construcción de armamentos. Se cobraban derechos tanto a la entrada como a la salida, para permitir el comercio a los extranjeros, al igual que sobre las mercancías en tránsito por Egipto, dada su ubicación estratégica, para otras regiones. Se cobraban también derechos de aduana para pasar entre los territorios conocidos como Alto Egipto y Bajo Egipto.

En Grecia, basándose en obras como las de Aristóteles, Jenofonte, Heródoto, Demóstenes y Sófocles, el autor comentado indica la existencia de prohibiciones al comercio exterior, de aduanas y de derechos aduaneros. A título de ejemplo, existía una prohibición en la isla de Thasos en el norte del mar Egeo en el siglo V a.C. a la importación de vinos extranjeros a las zonas costeras de Tracia sometidas a la jurisdicción de Thasos. Al igual, se presentó cobro de derechos por el comercio en determinadas regiones o la concesión de privilegios, licencias o prerrogativas respecto de dichas exenciones en determinados casos, v. gr., cuando se quería obtener el favor de algún rey o agradecer su participación en la defensa de un territorio, etc.

De Roma se mencionan los **Portoria**, para referirse a tres tributos, como eran la *aduanas*, los *arbitrios* y los *peajes*, tributos que son explicados así:

la aduana es un derecho que debe pagarse al Estado cuando se atraviesa la frontera para introducir productos extranjeros o exportar productos nacionales. El arbitrio es un impuesto establecido por una ciudad en sus puertas, sobre las mercaderías que se pretende introducir, y percibido en su provecho. Los peajes son ciertas contribuciones impuestas a los viajeros en los caminos y en el cruce de los ríos. Pero parece que los romanos nunca diferenciaron entre estas tres clases de tributos: para designarlos no emplearon más que una palabra, la de portorium (...) Sólo diferenciaban entre el portorium marítimo, que se cobraba en los puertos, y el portorium terrestre, que se percibía en las fronteras terrestres del imperio o de las provincias, en las puertas de las ciudades o en los caminos.

CAGNAT, René. Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares, d'après les documents littéraires et épigraphiques. Paris : Imprimerie Nationale, 1882. p. 2, citado por BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, p. 22.

Citando a Cayo Julio César, en sus *Comentarios de las Guerras de las Galias* indica que con anterioridad a la conquista romana ya existían impuestos indirectos equivalentes a los **portoria** y a los **vectigalia**, al parecer derechos de aduana o peajes.

En la Edad Media con el nombre de *telonea*, *tenileum* o *tonlieux*, carolingios y merovingios mantenían los derechos de aduana, sobre las riveras, puentes, fronteras terrestres y marítimas. Carlomagno determinó que los *tonlieux* debían percibirse únicamente sobre mercaderías y personas que viajaban por asuntos privados o comerciales. El sistema aduanero romano no decayó con la caída del imperio de occidente.

En Francia, durante el reinado de san Luis las *prohibiciones a las exportaciones* fueron reemplazadas por *derechos de exportación* que eran percibidos por las aduanas reales. Y, bajo el reinado de Luis XIV llega a uno de sus momentos estelares el mercantilismo, con el ministro *Jean-Baptiste Colbert* quien luchó contra las prerrogativas de los señores feudales en procura de que los tributos aduaneros fueran establecidos únicamente por el Rey y consecuentemente suprimir las aduanas interiores. Propone una tarifa aplicable a todas las fronteras exteriores de Francia e incluso más adelante la modifica con derechos más elevados para proteger la industria francesa, y en especial la textil, contra la concurrencia de Holanda e Inglaterra. También propende el establecimiento de derechos uniformes con una tarifa de carácter nacional en la que se dispensa de todo derecho de aduana interior.

En España se mantuvo el *portorium* a la caída del Imperio Romano. También, tuvo gran influencia en la organización financiera el sistema musulmán, del cual se destaca el *Almojarifazgo*, percibido a la entrada y salida de la mercadería en las fronteras terrestres y en los puertos.

Como lo comenta el profesor español César Albiñana, el *Portorium* de los romanos, los *Diezmos de puertos* de las monarquías de la reconquista y el *Almojarifazgo* de los árabes son los antiguos precedentes de las *rentas de aduanas* españolas. Refiere Piernas Hurtado que

cohrábase ya en los reinos cristianos de la Edad Media el diezmo de puertos en los mojados o de mar y en los secos, o sea, el transporte por tierra de las mercaderías que pasaban de uno a otro de aquellos Estados; pero esas exacciones se perfeccionaron con la adopción por parte de los conquistadores del almojarifazgo que los moros tenían establecido en los puertos de Andalucía, y que consistía en derechos proporcionados al valor de los artículos. Fernando III, al apoderarse de Sevilla, confirmó tales derechos y dio el primer cuaderno expresivo de todas las mercancías que quedaban sujetas a su pago. Nuestro primer arancel lleva, por consiguiente, la fecha del siglo XIII.

PIERNAS HURTADO. Tratado de Hacienda Pública y examen de la española. 5ª ed. Madrid : Librería de D. Victoriano Suárez, 1901. v. 2, p. 475, citado por ALBIÑANA, Op. cit, p. 548.

Retomando el texto del profesor Basaldúa, con Carlos I de España o Carlos V de Alemania el sistema existente de aduanas contaba con las siguientes rentas:

- 1) renta de los puertos secos de los tres obispados de Osma, Sigüenza y Calahorra, con el partido de Requena;
- 2) renta del almojarifazgo mayor de Sevilla junto con los almojarifazgos de Granada y Murcia;
- 3) renta del almojarifazgo de Indias, cuyos derechos se cobraban en Sevilla y Cádiz.

De la América prehispánica existen manifestaciones que bien se podrían catalogar como derechos de aduanas, tales como las que se encuentran en las crónicas de la época Hernán Cortés y Francisco Pizarro respecto de tributos aplicados en la ciudad de Temixtitán (México) y la civilización inca. Para el primer caso *“en todas las entradas de la ciudad, y en las partes donde*

Lo cierto es que desde el nacimiento de las primeras civilizaciones, ha sido imprescindible para éstas contar con recursos o elementos que le permitan cumplir sus finalidades. En esto, el intercambio comercial jugó papel trascendental, que se ha mantenido hasta nuestro tiempo, en el cual el Estado contemporáneo, la región o la comunidad supranacional requieren de recursos permanentes que le permitan cumplir con las finalidades encomendadas o encargadas al respectivo ente.

Los derechos de aduana, al parecer fueron los primeros que conformaron el llamado ingreso público o ingreso del Estado y su importancia se tornó fundamental en el momento de consolidación de las instituciones necesarias para que pudiese existir un Estado. Esto más, una expresión clara del progreso y de la institucionalidad del ordenamiento social y político, se empezó a constituir con la identificación de líneas aduaneras y controles específicos al tráfico de personas y mercancías, llegando incluso, en tiempo del absolutismo, a identificársele y otorgársele reconocimiento a una frontera política en la medida en que allí se instaurara la aduana respectiva⁷¹.

La evolución misma de la materia tributaria y de los derechos de aduana en ella incorporada ha permitido que la doctrina y las diferentes legislaciones utilicen un sinnúmero de acepciones para referirse a tales derechos, que en definitiva y conforme a la evolución contemporánea alcanzada son, como se demostrará, sinónimos en la mayoría de los casos, e incluso obedecen a derivaciones género-especie y a razones netamente históricas. Sin ir más lejos, dentro de lo más típico de la ciencia tributaria, el concepto mismo de “*tributario*” no alcanza su generalización hasta el Estatuto Albertino de 1862; esto, mientras que en el ámbito español y latinoamericano se utilizó, hasta entrado el siglo XX la acepción de *contribución*⁷² para identificar lo que hoy se maneja como *tributo*, producto

descargaban las canoas que es donde viene la más cantidad de los mantenimientos que entran a la ciudad, hay chozas hechas donde están personas por guardas y que reciben certum quid de cada cosa que entra”. (CORTÉS, Hernán. Cartas de relación : Segunda carta relación de 30 de octubre de 1520. México : Porrúa, 1979. p. 66, citado por BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, p. 33) Respecto de la civilización incaica se menciona el cobro de un “*portazgo*” en un puente donde “*en tiempo de los Ingas solía haber portalgüeros que cobraban tributo de los que pasaban*”. (CIEZA DE LEÓN, Pedro de. Primera parte de la crónica del Perú (1553). Madrid : Biblioteca de Autores Españoles, 1947. v. 26, p. 446, citado por MURRA, John V. La organización económica del estado inca. 2ª ed. México : Siglo Veintiuno, 1980. p. 208, citado este a su vez por BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. cit, p. 33).

⁷¹ Cf. FRANCO, Op. cit, p. 507.

⁷² La Constitución Política de Colombia de 1991, continúa con el uso inapropiado o antitécnico de la locución “*contribución*” para designar los tributos públicos. La expresión se usa al establecer dentro de los deberes y obligaciones de toda persona la de “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*” (artículo 95, numeral 9); y, de nuevo, al establecer la reserva de ley: “*en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos*

activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. (artículo 338, inciso 1).

Empero lo anterior, tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia, han sido claras en cuanto al significado del término “*contribución*” como sinónimo de “*tributo*”.

La sentencia No. C-040 de febrero 11 de 1993, con ponencia del magistrado Ciro Angarita Barón declaró la exequibilidad de los artículos 7 y 13 de la Ley 40 de 1990, relativos al establecimiento de una tasa parafiscal con destino al sector productor de panela. Indica con precisión que la Constitución Colombiana de 1991, trae una mayor claridad terminológica en materia de hacienda pública y tributos que la antigua carta de 1886. Sin embargo, contiene algunas imprecisiones terminológicas, que son estudiadas en la providencia referida.

En la citada sentencia, la Corte indica que:

un estudio preliminar permite observar que la Carta atribuye diversos significados a conceptos idénticos. Así por ejemplo, el artículo 15, inciso 4, que establece que "para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley". Aquí el término "tributarios", se utiliza en su sentido más genérico posible, como todo lo que tenga que ver con ingresos corrientes del Estado no como lo opuesto a "ingresos no tributarios". (Resalta la Corte).

En el caso del artículo 95, numeral 9, el término “*contribuir*” se debe entender en el sentido más corriente y menos técnico posible, ya que se está refiriendo al acto material o físico de aportar recursos, sin distinguir la clase de obligación legal a que se refiere, es decir, que alude a la generalidad del concepto, entendido en la acepción mas amplia, y cuyo origen seguramente esta en la concepción democrática-liberal sobre la función y deberes del ciudadano dentro del régimen político.

Continúa el análisis de la Corte, sobre el artículo 150, el cual señala las funciones que ejerce el Congreso a través de la ley; coloca especial atención en el numeral 10 que reza: “*Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias*”, y se concentra particularmente en el inciso tercero del numeral que indica que “*estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas (...) ni para decretar impuestos*” (subrayado fuera del texto). Esta última limitación en el otorgamiento de facultades extraordinarias, debe leerse en su sentido general, entendiendo que la limitación se extiende al género tributo, con sus especies de impuestos, tasas y contribuciones, en tanto que el artículo

encuentra su fundamento en el principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual no hay gravamen sin representación. Por esta razón y en consonancia con los mandatos del artículo 338 de la Carta, el concepto "impuestos" es utilizado en un sentido amplio, vale decir, involucra tasas y contribuciones, pues no tendría sentido alguno que se impidiera el traspaso de la facultad legislativa de imponer impuestos y se dejare abierta una posible delegación con el objeto de crear tasas o contribuciones.

Destaca la Corte que “*el artículo 154 establece que las leyes pueden tener origen en cualquiera de las dos Cámaras. No obstante, solo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales*” (subrayado fuera del texto). Este artículo, en el entendido de la Corte corrobora que existen imprecisiones

conceptuales en el texto constitucional, pues precisa que en esta norma “para el Constituyente el concepto ‘contribución’ no incluye impuesto y tasa. Por el contrario, en algunas normas de la Carta existe una clara diferencia conceptual entre impuesto y contribución. Cuando la Constitución habla de contribuciones fiscales, debe entenderse también impuestos, según lo dicho atrás con respecto al artículo 150”.

La Corte deja sentado que el término “tributos”, ostenta a escala constitucional “un alcance genérico” que “Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma”.

Concluye la Corte que en el inciso tercero del artículo 338, el Constituyente da al término *contribuciones*, un sentido genérico que cobija tanto las contribuciones fiscales como las parafiscales. Ya no se refiere el término subrayado, a la contribución —en sentido estricto— tal y como se entiende en el inciso segundo de la misma norma, sino a los impuestos y demás tipos de ingresos corrientes. “Por lo tanto, —indica la Corte en relación con el inciso tercero— *aquí contribuciones no quiere decir ‘contribuciones parafiscales’ sino ‘tributos’ en sentido genérico, puesto que todo ingreso público corriente debe sujetarse a esta regla*”.

Dicen los mencionados incisos 2 y 3 del artículo 338:

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les prestan o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.” (subrayado fuera del texto).

En el mismo sentido y ratificando la doctrina, la honorable Corte Constitucional se expresó en la Sentencia No. C-430 de septiembre 28 de 1995 declarando exequibles los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley 6ª de 1992, objeto de impugnación en acción de inconstitucionalidad promovida por la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

En dicha providencia, la Corte Constitucional establece que existe “ausencia de univocidad en la Constitución respecto de las contribuciones”. Esto sucede en la medida que

la Constitución Política no utiliza siempre la voz “contribución” con idéntico sentido y con el mismo alcance (...) en efecto, el artículo 150, numeral 12, y el primer inciso del 338 usan la expresión con un sentido genérico, para referirse a todos los tributos, tanto los fiscales como los parafiscales. La misma amplitud puede observarse en el artículo 95, numeral 9, de la Carta, cuando señala en cabeza de la persona y el ciudadano el deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (Subraya la Corte).

Si de comparar la utilización indiscriminada de la acepción “contribución” se trata, nos encontramos que el término puede ser utilizado de dos formas: como sinónimo del término “tributo”, y también en su sentido técnico, como especie del tributo al lado de la tasa y el impuesto.

marcado de influencia francesa, derivado de los principios y pilares de igualdad, fraternidad y justicia, de la Revolución de 1789.

Así, el legislador usa con marcada facilidad y sin reparar en una redacción técnica, los conceptos de derecho, gravamen, impuesto, tributo, contribución, patentes, aportes, etc., las cuales en la mayor parte de los casos son solamente acepciones de tributos o de sus diferentes especies que, evidentemente, no obedecen a clasificaciones producto de una meditación racional. El profesor Ramón Valdés Costa indica que *“entre vocablos utilizados para denominar impuestos, deben citarse, además de la contribución, el de derechos, empleado frecuentemente en materia aduanera, pero también en otras y el de patentes”*⁷³.

3.2. LOS DERECHOS ADUANEROS EN COLOMBIA

En el caso de Colombia, los legisladores, con poco rigor de las ciencias jurídica y financiera, vienen utilizando de manera indiscriminada, incluso a nivel normativo, desde 1931 hasta nuestros días, nombres que conducen frecuentemente a confusiones por parte de los gobernados y, lo peor, en el pasado, a arbitrariedades por parte de la Administración, arbitrariedades hoy disminuidas debido a la actual regulación Constitucional⁷⁴ y al acogimiento en Colombia del

Por su parte, el segundo inciso del artículo 338 de la Constitución se refiere a las "contribuciones" en su modalidad específica, al lado de las "tasas", señalando que ellas se cobran a los contribuyentes "como recuperación de los costos de los servicios que (las autoridades) les presten o participación en los beneficios que les proporcionen" y distinguiéndolas allí claramente de los "impuestos". Lo propio acontece con el artículo 317, que alude en concreto a la contribución de valoración.

Esta diferenciación tiene lugar en el campo propiamente tributario, pues debe recordarse que el mismo vocablo es empleado por la Carta para referirse a fenómenos tales como las *"contribuciones a los partidos, movimientos y candidatos"*, las cuales, por su misma naturaleza, no van a las arcas estatales.

Todo lo anterior nos conduce a la conclusión que Nuestra Carta Política no introduce una tipología uniforme y obligatoria, en cuya virtud debiera siempre encasillarse los conceptos de "tributo", "contribución" e "impuesto".

⁷³ VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2ª ed. Bogotá : Temis, 1996. p. 84.

⁷⁴ La Constitución Política de Colombia de 1991, establece que el Ejecutivo puede efectuar regulaciones en materia aduanera y modificaciones al arancel de aduanas, solo por razones de política comercial y siguiendo los marcos o disposiciones genéricas establecidas por el Congreso (artículo 150, numeral 19, literal c). Con anterioridad, la facultad de modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduana, la tenía el ejecutivo, siguiendo el marco establecido por el Congreso, pero sin la limitación introducida en 1991, referente a las razones de

acuerdo multilateral de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en virtud del cual los derechos aduaneros deben básicamente referirse al arancel de aduana⁷⁵ y no a otras exacciones que solo buscan entorpecer el comercio internacional de mercadería y proteger de manera indebida la producción nacional⁷⁶.

Lo cierto, como se pretende demostrar, es que dicha proliferación de denominaciones que se utilizan para enmarcar los derechos aduaneros y que se compilan en una única locución, que acorde con nuestra legislación se resume en “*derechos de aduana*”, se reducen en la realidad actual al arancel, los derechos antidumping y derechos compensatorios⁷⁷, términos estos todos aceptados dentro del marco de la OMC e incluidos dentro del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994.

3.2.1 La importancia de los diversos impuestos no fue la misma a lo largo de los 300 años de la Colonia. Sin embargo, merecieron especial atención los impuestos indirectos y entre ellos los que gravaban la circulación de mercancía, dentro de los que se cuentan los de almojarifazgo, avería, alcabala y armada de Barlovento, los

política comercial. En otros términos el instrumento se prestaba para que, a través del mismo se incrementaran las tarifas arancelarias con claros propósitos fiscales.

⁷⁵ El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT de 1994) comprende, como ya se manifestó en otra parte de este estudio, las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de fecha 30 de octubre de 1947.

Por su lado, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT de 1947 parte II, artículo 3, regula el tema el trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. A continuación, transcribimos los dos primeros numerales, que consideramos directamente pertinentes en este estudio:

1. *Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

2. *Los productos del territorio de toda parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*

⁷⁶ En virtud de la Ley 170 de 1994, Colombia se adhirió al Acuerdo de la OMC.

⁷⁷ El artículo VI del GATT (1994), se refiere específicamente a los derechos antidumping y derechos compensatorios.

cuales estaban de una u otra forma directamente involucrados con el comercio entre España y sus colonias o territorios de ultramar⁷⁸. Este comercio exterior se limitó al intercambio con la metrópoli, monopolizado inicialmente desde el puerto fluvial de Sevilla y luego en conjunto con el puerto de Cádiz; y procuraba simplemente recursos financieros para la metrópoli, sin verificar o reparar en la protección de la incipiente industria doméstica, pues el único afán que perseguía era el de recavar recursos para la Corona⁷⁹.

⁷⁸ De acuerdo con Juan Camilo Restrepo, de la época de la Colonia se destacan impuestos como el *almojarifazgo*, que representaría derechos de aduana en los puertos de mar. El almojarife (de origen árabe) era el cobrador de la renta de mar. El almojarifazgo suponía una tarifa por las mercancías que se enviasen de España a las Indias pagando tanto almojarifazgo a la salida del puerto (durante mucho tiempo solo el de Sevilla) como también en el puerto de destino. Este tributo se determinó inicialmente como un impuesto ad valorem sobre la base de la declaración juramentada que presentaban los comerciantes pero con el correr de los años derivó en un impuesto específico que pasó a ser cobrado primero por el peso y después por el volumen de las mercaderías.

La *avería* por su parte suponía un impuesto adicional al de almojarifazgo cuyo objeto era el de financiar las flotas y armadas encargadas de proteger los galeones comerciales en la ruta entre España y las colonias, de los ataques de los piratas. La tarifa se pagaba sobre el aforo que se hubiere hecho para la recaudación del almojarifazgo. Este impuesto de avería también lo pagaban las personas que hacían la ruta de mar, independientemente del de las mercaderías.

La *alcabala*, palabra de origen árabe, designaba el impuesto o derecho que España exigía sobre el valor de todas las cosas muebles e inmuebles y los semovientes que se permutaban o vendían. Así, este impuesto se liquidaba en tratándose de mercancías importadas sobre la venta de las mismas.

La *armada de Barlovento* supuso por su parte, un impuesto o recargo sobre la Alcabala para financiar, especialmente durante el siglo XVII, la vigilancia de los galeones comerciales que navegaban entre las Antillas y el Golfo de México, ante los ataques continuos de los corsarios. Por cobrarse sobre el derecho de Alcabala y recaudarse con este, fue olvidándose en cuanto su origen e independencia y se confundió con el mismo.

Adicionalmente a los anteriores impuestos existían otros tales como los derechos sobre puertos, bodegas y pasos reales, todos los cuales encarecían el comercio entre las provincias y el Virreinato.

RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 55 ss.

El autor colombiano Hernán Gómez Piedrahita, afirma que el primer arancel que España dictó para las tierras americanas data de 1768. “*Los derechos de aduana se llamaban en ese entonces ‘Rentas Generales’ y el comercio exterior estaba gravado con otros tributos como eran: los derechos de internación o alcabala de alta mar, almirantazgo; habilitación; consolidación de vales; diferente bandera; y la armada de Barlovento*”.

GÓMEZ PIEDRAHITA, Op. cit, p. 7.

⁷⁹ PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Op. cit p. 833-837.

En los primeros años de la República se comienzan a hacer algunas modificaciones a la estructura fiscal heredada de España, las diversas cargas al comercio exterior no fueron abolidas, pero se efectuó una revisión general a las tarifas.

Los principales impuestos aduaneros españoles fueron unificados en un impuesto que debía cobrarse en todas partes según el arancel de la Nueva Granada y cuya tasa variaba entre el 15 y el 35% según la naturaleza del artículo que iba a gravarse. Durante el mismo proceso se unificaron los derechos de exportación que resultaron en términos generales mucho más bajos que los que habían regido durante la época colonial⁸⁰.

Durante buena parte del siglo XIX, de 1820 a 1850, los impuestos al comercio exterior representaron un porcentaje superior al 30% del total de los ingresos del presupuesto. A mediados de siglo los impuestos de aduana, las salinas y el papel sellado fueron los tres grandes impuestos, pero todavía la columna vertebral del Presupuesto era el impuesto de aduanas, columna vertebral bastante frágil en la medida en que se encontraba sometida a todos los altibajos del comercio exterior⁸¹.

En la segunda mitad del siglo XIX y los primeros treinta años del siglo XX la estructura tributaria del país, continuó fundamentándose de manera preponderante en las rentas de aduana. También ocurrió lo propio en otros estados americanos⁸² con los impuestos al comercio exterior o fiscalidad

⁸⁰ BUSHNELL, David. El régimen de Santander en la Gran Colombia. Bogotá : Tercer Mundo, 1966. p. 98, citado por RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 71-72.

⁸¹ RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 75.

⁸² Esta realidad de la importancia de los derechos de aduana se puede verificar también en otras latitudes. Tomando los comentarios elaborados en relación con el artículo 635 del Código Aduanero de Argentina, encontramos información al respecto como la siguiente:

Recuerda José A Terry que “Desde 1810 se declaró oficialmente el comercio libre y las entradas provenientes de la Aduana formaron el principal recurso ordinario de los Gobiernos patrios” (...) “En 1811 las rentas eran calculadas en dos millones de pesos fuertes, de los cuales, a la Aduana correspondían las tres cuartas partes” (...) “Hasta 1891, la casi totalidad de las entradas ordinarias nacionales provenían de los derechos a la importación y exportación, es decir, de la Aduana, y ya en 1922 el ministro García decía en la Sala de Representantes: ‘La mayor parte de las rentas consisten en las entradas de Aduana’ (...) Tomemos cualquier presupuesto anterior a 1891, por ejemplo, el de 1886, último año de la administración Roca. Entradas ordinarias calculadas, 42’007.500, de las cuales corresponde a la Aduana entre importación, adicional, exportación, almacenaje, eslingaje, 30’550.000 pesos, o sea el 72.7 por ciento del total de los recursos. Mientras tanto en 1897 las entradas ordinarias calculadas alcanzan a 140’000.000 pesos, habiendo detraído la partida por

exterior⁸³, dependiente a su turno del comercio internacional y de ahí la inestabilidad tributaria. Precisamente por depender de la fiscalidad exterior, ese período de la historia de Colombia se caracteriza por crisis fiscales generalizadas debidas a la caída en el producido del impuesto de aduanas, como consecuencia de las crisis en el comercio exterior y entre otras el desfallecimiento de los productos de exportación como el café, la quina y el tabaco, al igual que las dificultades externas emanadas de la primera guerra mundial.

Las aduanas solo rendían satisfactoriamente cuando había un volumen de importaciones alto y para que hubiera volúmenes de importaciones altos se requería tener divisas generadas por las exportaciones. Este círculo vicioso (caída de las exportaciones, reducción de las importaciones, crisis fiscal por el deficiente producido del impuesto de aduanas) fue una constante en toda la historia fiscal hasta la reforma tributaria de 1935, cuando se establecen con tarifas altas y con progresividad adecuada los impuestos a la renta y el complementario de patrimonio⁸⁴.

12'000.000 por títulos del Banco Nacional y reducido el oro a uno por tres. Las entradas por concepto de Aduana figuran por 31'600.000 pesos oro, o sea el 67.7 por ciento.

TERRY, José A. Finanzas : Conferencias dictadas por el catedrático de la materia en la Facultad de Derecho. 3ª ed. Buenos Aires : Jesús Menéndez (Editor), 1918. p. 166, 169, 170, 398, citado por ALSINA, Mario A., BASALDÚA, Ricardo Xavier y COTTER MOINE, Juan Patricio. Código Aduanero : Comentarios, antecedentes, concordancias. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1985. p. 154.

De hecho, como lo anota el profesor italiano Víctor Uckmar “a principios del siglo XX, los gastos públicos eran limitados a las necesidades del gobierno central y de los estados autónomos que eran satisfechas mediante la aplicación de impuestos de fuentes separadas. Normalmente, el primero se reservaba a los aranceles aduaneros y los segundos, los impuestos sobre el patrimonio y otras fuentes directas”.

UCKMAR, Víctor. Principios Comunes de Derecho Constitucional Tributario. Bogotá : Temis, 2002. p. 107.

⁸³Al decir de Mauricio Plazas en la mitad del siglo XIX la fiscalidad exterior participaba en un 55%; en el período de 1880 a 1890 representaba igualmente un 55%; en 1912 ascendía al 79.6%; en 1918 al 44.8%; en 1922 al 51.6%; en 1926 al 61.6% y en 1930 al 43.3%.

PLAZAS VEGA, Op. cit, p. 582.

⁸⁴ RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 75.

Todo esto, además, por la inflexibilidad del impuesto de aduana, puesto que para incrementar los ingresos públicos no se podían incrementar de manera abrupta las importaciones.

Así las cosas, como se concebía la renta de aduanas para los años veinte del siglo pasado, cuando era la columna vertebral del sistema tributario colombiano, y al decir del profesor don Esteban Jaramillo:

La renta de aduanas es una cabalgadura del fisco, bastante cómoda, de fácil sustento y de regular resistencia; pero absolutamente ineficaz cuando se trata de acelerar el paso o hacer un esfuerzo mayor que el ordinario: entonces, no solamente se muestra reacia a las exigencias de mayor rapidez, sino que se fatiga y se desmaya antes de tiempo bajo la presión para que rinda más pronto la jornada⁸⁵.

Con estos pensamientos se produjo la reforma tributaria de 1935, en la cual se le dio papel preponderante a la tributación directa, pero no se puede olvidar que el impuesto de aduanas o los derechos aduaneros continuaron en el devenir nacional contando con importancia, que aun cuando no fue la misma que hasta 1930, sí colaboró de manera significativa con el presupuesto nacional. Como lo recuerda Mauricio Plazas⁸⁶, los derechos de aduana, para 1987 representaban el 27.9% de los ingresos tributarios. Para el año 2001, con ocasión de las importaciones se recaudó el 22%, repartido en 9.2% arancel y 12.8% de IVA a las importaciones del total de los ingresos tributarios⁸⁷. En síntesis de lo anterior, se está de acuerdo con Chahín Lizcano cuando afirma que “*Los impuestos que se pagan en razón de la importación representan el tercer factor de los que integran los ingresos fiscales de orden nacional con que cuenta el estado, precedido solo por los impuestos sobre las ventas y de renta*”⁸⁸.

Ratificando lo anterior, el profesor Plazas explica que paulatinamente se le fue otorgando mayor importancia a la fiscalidad interior —a través del impuesto sobre la renta y del IVA— al extremo que en la reforma de 1990, se incrementa el IVA al 12% (*pasó del 10%*) únicamente como mecanismo para contrarrestar y alcanzar cierta compensación por la reducción del impuesto a las importaciones, como

⁸⁵ RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 83.

⁸⁶ PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Op. cit, p. 582.

⁸⁷ DISCURSO de Santiago Rojas Arroyo, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, en la clausura de las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 24 de febrero de 2002. Según el funcionario, en enero de 2002 se presentó un incremento por recaudo de impuestos externos en un promedio de 2.8%.

⁸⁸ CHAHÍN LIZCANO, Op. cit, p. 627.

consecuencia de la apertura económica la que implicó en su esencia un efecto de decrecimiento de ingresos tributarios ocasionados en el comercio externo⁸⁹.

3.2.2. Volviendo a los años 30 del siglo pasado, se puede afirmar que el país no contaba con firmes lineamientos en su política aduanera; al decir del profesor Aurelio Camacho Rueda, los aranceles eran caóticos y se modificaban a menudo⁹⁰. En este entorno y con base en los estudios de la segunda Misión Kemmerer⁹¹, se dictaron en 1931 la Ley 62 o Arancel de Aduanas, de tendencia abiertamente proteccionista, que rigió hasta 1950 y la Ley 79⁹², conocida como Código Aduanero, que, con algunas reformas, rigió hasta el año de 1984.

⁸⁹ PLAZAS VEGA, Los tributos, Op. cit, p. 209.

⁹⁰ CAMACHO RUEDA, Op. cit, p. 179.

⁹¹ Para el año de 1930, el gobierno de Colombia había contratado con una misión de consejeros financieros presidida por el profesor E.W. Kemmerer, experto en moneda y bancos; Joseph T. Byrne, experto en presupuesto y contabilidad; W W Renwick, experto en aduanas; Walter E. Lagerquist, experto en crédito público; Kossuth M. Williamson, experto en impuesto y renta; W. E. Dunn, secretario general y J. Louis Schaefer, secretario auxiliar. Dicha misión, denominada segunda misión Kemmerer (*pues el profesor Kemmerer ya había venido al país para preparar el primer Estatuto Orgánico de Sector Financiero en el año de 1923*), elaboró para los años de 1930 y 1931 leyes tan importantes como la ley de presupuesto, Ley 64 de 1931; el arancel de aduanas, Ley 62 de 1931; y la ley orgánica de aduanas o Ley 79 de 1931.

⁹² La exposición de motivos de Ley 79 de 1931 reza de la siguiente manera:

Se ha querido hacer del proyecto de ley presentado con esta exposición de motivos un verdadero código legislativo del servicio de aduanas de Colombia. Establécense en él los requisitos mínimos que son menester para salvaguardar la renta aduanera, a propósito del recibo de naves, vehículos y aeronaves; del recibo, custodia y aforo de la mercancía; y de la recaudación y responsabilidad de los derechos de aduana (...) Como este proyecto se ha elaborado con la mira de que sea una ley orgánica permanente, se ha tenido el cuidado de eliminar de él toda disposición reglamentadora, lo mismo que las de carácter transitorio o provisional (...) La actual legislación sobre aduanas consta en un número considerable de leyes, decretos, resoluciones y reglamentos, la mayoría de los cuales se elabora para corregir males específicos, o para lograr determinados fines. No se usa en todos la misma terminología, ni están todos animados del mismo espíritu o de la misma comprensión de los problemas administrativos a que se refieren. En muchas de las leyes hay material que fuera mejor dejar para los reglamentos, y a la inversa, en varios reglamentos y resoluciones se encuentran medidas de importancia tan permanente que debieran elevarse a la categoría de leyes (...) Al elaborar el código propuesto, la Misión se ha preocupado por corregir algunos defectos de mucha importancia, que pueden resumirse así: -la falta de un cuerpo de leyes aduaneras bien coordinando, como ya se ha indicado (...) Finalmente, la variedad de aumentos y recargos que hay en los derechos de importación impone un consiguiente recargo de vigilancia, cálculos, contabilidad y revisión de cuentas, que podría evitarse consolidando todos los gravámenes a la importación en un solo impuesto de aduanas.

Siguiendo el curso legislativo colombiano existente desde la Ley 79 de junio 19 de 1931, se puede identificar que todas las legislaciones que han pretendido tratar de manera integral el régimen de aduanas (*códigos, estatutos, demás compilaciones, etc.*), en sus primeros artículos han efectuado sendas definiciones sobre temas propios de la materia aduanera⁹³. Sobre estas normas se estudiará el contenido de los derechos aduaneros en la normativa nacional, advirtiendo, como se constatará, que dicha locución de “*derechos de aduana*” ha variado muy poco en el tiempo aun cuando el contenido real de la misma si ha sufrido una considerable evolución. De hecho, la legislación colombiana finalmente equipara los “*derechos de aduana*” a los derechos establecidos en los aranceles de aduana básicamente, lo cual evidencia la necesidad de sugerir una revisión a dicha definición con miras a ponerla a tono con su realidad en esta nueva centuria en la cual las naciones de América se encuentran a las puertas del ALCA⁹⁴; y, de paso evitar interpretaciones

COLOMBIA. Historia de las Leyes : Legislatura de 1931. Bogotá : Imprenta Nacional, 1940. v. 27, p. 371-374.

⁹³ Además de lo ya dicho sobre la usanza en materia aduanera de las definiciones, se puede comentar que en las exposiciones de motivos de las diversas normas compiladoras, se critica el empleo de la legislación aduanera para efectos pedagógicos, mas sin embargo, los mismos ponentes aplauden esta práctica en materia aduanera dado lo “*exótico*” que resulta dicho argot para el común de las personas pues es evidente que facilitan el entendimiento de la norma y la práctica del comercio exterior. Ahora, se advierte que las definiciones no solamente cuentan con una finalidad pedagógica, sino que tienden a establecer el sentido expreso que se da en determinada normatividad a una expresión concreta.

⁹⁴ De la iniciativa para las Américas impulsada en 1990 por el presidente de Estados Unidos George Bush, se estableció el propósito de integrar América a través de un solo acuerdo de libre comercio, donde se estimule el flujo comercial, se incremente la inversión extranjera en la zona y se reduzca el endeudamiento externo de los países del hemisferio occidental, en el marco de la liberación de las economías. Con estos pilares, posteriormente se inició la “Cumbre de las Américas” de 1994, celebrada en Miami, dando paso a una serie de eventos y reuniones tendientes a establecer la zona de libre comercio o Acuerdo ALCA a partir de 2005. Dentro de los principios a desarrollar como presupuestos del desarrollo y prosperidad de las naciones americanas está el comercio sin barreras, sin subsidios, sin prácticas desleales y con creciente flujo de inversiones productivas. En el “Área de Libre Comercio de las Américas” se eliminarán progresivamente las barreras al comercio y a la inversión.

En la Declaración de la Reunión Ministerial de Comercio de Denver, de junio 6 de 1996, se acordó emprender trabajo en áreas referentes a “*Acceso a mercados; procedimientos aduaneros y reglas de origen; inversión; normas y barreras técnicas al comercio; medidas sanitarias y fitosanitarias; subsidios, antidumping y derechos compensatorios; y el grupo de trabajo sobre las economías más pequeñas*”.

En lo que atañe a los países miembros de la CAN (Comisión Andina de Naciones), está el compromiso de reunirse en el mes de octubre de 2002 para modificar el Arancel Aduanero sobre la base de las reducciones y liberaciones que se ofrecerán para negociar dentro del marco y compromiso del ALCA 2005.

erróneas o mecanismos a los que funcionarios, o incluso el gobierno de turno, pudieren acudir en detrimento de las operaciones de comercio exterior y en procura de mayores recursos⁹⁵.

La locución *derechos de aduana* se tipifica inicialmente en nuestro ordenamiento en la ley 79 de 1931 (*Ley Orgánica de Aduanas*) cuyo artículo 2 indicaba que dicha expresión se aplica

a todo derecho, emolumento, impuesto, contribución, gravamen, de cualquier clase que sea, y a todo pago que se tase o exija directa o indirectamente sobre la importación o exportación de mercancía a la República o fuera de ella, o en relación con dicha importación o exportación, lo mismo que toda clase de estampillas, derechos de timbre, emolumento o gravámenes que se exijan o se tasen con respecto a cuales quiera documentos requeridos para tal importación o exportación, o en cualquiera otra forma tuviere relación con tales operaciones, que hayan de tasarse o cobrarse por la República, en cualquiera de sus oficinas, divisiones o subdivisiones administrativas, sea que se hayan de pagar dentro del territorio de la República o fuera de él.

La palabra —arancel— se refiere a todas las leyes y tratados y a sus respectivos reglamentos e interpretaciones oficiales, en que se establezcan o señalen derechos de aduana.

Posteriormente, el Decreto 2666 de octubre 26 de 1984, conocido en su momento como Código de Aduanas, define los Derechos de Aduana en los siguientes términos: *“Derechos o impuestos de aduanas: son los gravámenes que figuren en el arancel de aduanas”*.

A renglón seguido define derechos de importación o de exportación como

los derechos de aduana y cualesquiera otros impuestos o contribuciones que se perciban con motivo de la importación o de la exportación de mercancías, de conformidad con las normas sobre la materia.

⁹⁵ La observación anterior se hace, aún y conscientes del principio de reserva de ley en materia tributaria que, como se verá después, en materia de derechos de aduana está repartida entre el legislativo, quien conserva el poder originario de crear y de establecer políticas generales y el ejecutivo, quien puede reglamentar y modificar tarifas del arancel, pero únicamente por razones de política comercial, esto es, nunca por razones de índole fiscal (Constitución Política de Colombia artículos 150, numeral 19, y 189 numeral 25).

No se consideran derechos de importación o exportación las tasas, cuyo importe se limite al costo de los servicios prestados y a los impuestos a las ventas.

Así las cosas, el Decreto 2666 separaba los *derechos de aduana (con los que se refiere específicamente al Arancel o gravámenes que figuren dentro del arancel)*, de los derechos de importación o de exportación los cuales consideraba diferentes⁹⁶ y adicionales de los primeros. Con esta metodología se seguía, lo que refiere el Convenio de Kyoto en su anexo general, capítulo II.

⁹⁶ Como derechos a la exportación encontramos para esta época el impuesto a las exportaciones de café: el Decreto 444 de 1967, artículo 226, transformó el impuesto representado por la existencia de un cambio diferencial para la compra de los giros provenientes de las exportaciones de café, en un impuesto del 26% ad-valorem sobre el producto en moneda extranjera de dichas exportaciones. El Banco de la República expediría con base en lo anterior, certificados de cambio a favor del Fondo Nacional del Café por el equivalente a 4 puntos del impuesto y, los 22 puntos restantes se llevarían a las reservas internacionales y se acreditaría al mismo tiempo la cuenta especial de cambios por su valor en moneda legal. El Decreto 2374 de 1974 reduce, en su artículo 1, el impuesto ad-valorem sobre el producto en moneda extranjera de las exportaciones de café. La reducción sería gradual a razón de un punto anual entre los años de 1975 y 1978.

A su turno, dentro de los impuestos a la importación existentes hasta 31 de marzo de 1992, se pueden destacar los siguientes:

- a) Impuesto para el Fondo de Promoción de Exportaciones (Proexpo): El Decreto Ley 444 de marzo 22 de 1967, en su artículo 229, establecía un impuesto equivalente al 1½ % del valor CIF de las importaciones que se realizaran al país para dotar de recursos al Fondo de Promoción de Exportaciones, creado por el mismo decreto. La tasa de cambio para la liquidación del mencionado impuesto sería la misma fijada por el Ministerio de Hacienda para la liquidación del impuesto de aduana ad-valorem. Ninguna importación se podía nacionalizar sin el pago previo de ese impuesto, aun cuando el artículo 230 ibídem establecía exenciones de dicho gravamen a algunas importaciones tales como las efectuadas por el Gobierno Nacional, departamentos, municipios y entidades oficiales; las realizadas por miembros de misiones diplomáticas o consulares acreditadas en Colombia o miembros de organizaciones multilaterales, etc. En virtud del Decreto 2366 de 1974, artículo 6, este impuesto se incrementó a la tarifa del 3½ % a partir de la fecha de publicación del decreto y del 5% a partir de octubre de 1975.
- b) El Decreto 688 de abril 20 de 1967 en su artículo 20 estableció, con destino a la solución de los problemas creados por las regulaciones vigentes sobre el mercado del café, un impuesto equivalente al 1 ½% del valor CIF de las importaciones que se realizaban al país, para proveer de recursos a la Tesorería General de la Nación (20%); Instituto de Fomento Industrial IFI (40%) y Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero (40%)., Este impuesto tenía las mismas exenciones del artículo 230 del Decreto 444 de 1967 antes citado. Por su parte, el artículo 2 del Decreto 2374 de 1974, indicaba que a partir de la vigencia del mismo (31 de octubre de 1974) constituiría un ingreso ordinario del Gobierno Nacional sin destinación específica. De otro lado, el Decreto 2366 de 1974, artículo 7, aducía que el gravamen se continuaría cobrando en los términos de las disposiciones que lo crearon, adicionaron o reformaron. A su turno la Ley 68 de 1983, a partir del 1 de enero de 1984, fijó en dos por ciento (2%) este impuesto.

El Decreto 2666 con los cambios que se le introdujeron⁹⁷, fue modificado principalmente por los decretos 1741 de 1991 y 1909 de 1992. El primero, respetó

-
- c) La Ley 50 de 27 de diciembre de 1984, artículo 9, creó un impuesto del ocho por ciento (8%) al valor CIF de todas las importaciones que se realizaran al país y el cual se destinó a ser ingreso ordinario de la Nación. De este impuesto adicional, solo estaban exentas algunas pocas importaciones específicamente contempladas en la norma.
 - d) Timbre: De acuerdo con la Ley 2 de 1976, que reorganizó los impuestos de papel sellado y timbre, en su artículo 14, numeral 37, se dice que causan impuesto de timbre nacional la presentación de facturas comerciales ante las autoridades aduaneras cuando no se presenten como anexo de las consulares y el requisito de la presentación sea necesario fijando una tarifa del dos por ciento (2%) del valor neto FOB de la mercancía amparada por cada factura.

Con la reforma tributaria de la Ley 75 de 1986 los gravámenes anteriores (Los mencionados en los literales a, b, c, y d), se sustituyeron por un impuesto a las importaciones equivalente al 18% de su valor CIF. Este impuesto, contemplaba algunos tratamientos preferenciales con gravámenes del 5% o del 10% dependiendo de la importación de la que se tratara; se establecía que ninguna mercancía podría nacionalizarse o ser despachada para el consumo sin el pago previo del mismo, salvo que la importación estuviere exenta. El monto de este impuesto se distribuía entre la Tesorería General de la República (10.4%), Fondo de Promoción de Exportaciones PROEXPO (6%), Instituto de Fomento Industrial IFI (8%) y Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero (8%), aduciéndose que la participación correspondiente al IFI y a la Caja Agraria regiría hasta 1990, fecha a partir de la cual los respectivos valores constituirían ingresos ordinarios de la nación y deberían ser consignados a favor de la Tesorería General de la República (artículos 95 a 97).

En 1986, se unificaron en un solo impuesto a las importaciones, todos los impuestos que existían sobre las mismas con una tasa del 18% sobre el valor CIF. Este impuesto suponía la sumatoria o unión de gravámenes dentro de los cuales se destacan el 2% sobre el valor CIF al que se refiere la Ley 68 de 1983; el 8% del valor CIF referido por la Ley 50 de 1984; el 5% sobre el valor CIF o impuesto Proexpo; y el timbre del 3% sobre el valor FOB.

Posteriormente, la Ley 49 de 1990, otorgó facultades extraordinarias al Gobierno para reducir en forma global o por posiciones la tarifa del impuesto a las importaciones prevista en el artículo 95 de la Ley 75 de 1986. Esta reducción se fue efectuando hasta que el Decreto 1689 de julio 4 de 1991 redujo al 0% del valor CIF la tarifa del impuesto a las importaciones, con el propósito de sustituir este impuesto por gravámenes arancelarios. Dicha reducción tuvo vigencia a partir del 31 de marzo de 1992.

⁹⁷ El Decreto 628 de 1 de marzo de 1985, artículo 1º, adiciona el artículo 331 del Decreto 2666 de 1984, con el siguiente párrafo: *“para determinar la base de liquidación del impuesto sobre las ventas, la expresión derechos de aduana es equivalente a la expresión derechos de importación definida en el artículo 1º de este decreto”*. Sin embargo, el Decreto 628 de 1985 fue demandado en nulidad ante el Consejo de Estado, pues al equiparar la expresión *“derechos de aduana”* a *“derechos de importación”*, ampliaba la base gravable del impuesto sobre las ventas. El Consejo de estado suspendió la norma y el Gobierno, suspendida por el Consejo, la vigencia del decreto 628, expidió el Decreto 3312 de 1985, subrogando el artículo 1 del Decreto 2666 de 1984 y definiendo derechos de aduana diciendo que:

el precedente en su texto, pero incluyó dentro de la definición de *derechos de aduana* a los derechos antidumping o compensatorios⁹⁸. A su turno, el Decreto 1909 de noviembre 27 de 1992 (*que responde a la primera modificación importante en materia aduanera realizada con fundamento en la Constitución Política de 1991 y específicamente en virtud de las facultades conferidas por su artículo 189 numerales 11 y 25 al Presidente de la República*), modifica la legislación aduanera, deroga el Decreto 1741 de 1991, y define nuevamente *derechos de aduana*⁹⁹. La nueva definición incluye, como *derechos de aduana*,

son todos los derechos, emolumentos, impuestos, contribuciones, tasas, gravámenes, de cualquier clase que sean y todo pago que se fije o exija directa o indirectamente, sobre la importación o la exportación de mercancías al territorio aduanero nacional o fuera de él, o en relación con dicha importación o exportación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre, emolumentos o gravámenes que se exijan o se tasan respecto a todos los documentos requeridos para tal importación o exportación, o que en cualquier otra forma tuvieren relación con tales operaciones.

En consecuencia, la expresión “*derechos de aduana*” así determinada corresponde para todos los efectos, a la expresión “*derechos de importación o de exportación*” según el caso. Además indicó la nueva norma que: “*No se consideran derechos de aduana los valores correspondientes a las multas y recargos, al precio de los servicios prestados y al impuesto sobre las ventas, que se causaren con ocasión de la importación o la exportación*”.

Nótese, como en el afán de ampliar la base gravable del IVA, el Gobierno modificó en dos oportunidades la definición inicial de derechos de aduana del Decreto 2666 de 1984 que, como se mencionó, se equiparaba con la definición de derechos aduaneros del capítulo II del Anexo General de la Convención de Kyoto para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, adoptado el 18 de mayo de 1973 y que entró en vigor el 25 de septiembre de 1974.

Sobre la base gravable de las importaciones en Colombia y especialmente lo que tiene que ver con su evolución Cf. PLAZAS VEGA, Mauricio A. El impuesto sobre el valor agregado IVA. 2ª ed. Bogotá : Temis, 1998. p. 791-799. El profesor Plazas relata como el gobierno, en su afán de obtener mayores recursos quiso ampliar la base gravable del IVA con los Decretos 628 y 3312 de 1985.

⁹⁸ Por derechos antidumping se entienden los derechos especiales a que se sujetan las mercancías que son importadas en condiciones de dumping. A su turno, el derecho compensatorio es la cuota compensatoria que constituye un derecho especial generado para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida directa o indirectamente a la fabricación, producción o exportación de un producto. ACOSTA ROCA, Op. cit., p. 39.

⁹⁹ El artículo 5 del Decreto 1909 de 1992 dispuso que:

Derechos de aduana son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios, y todo pago que se fije o exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasen respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma.

sólo los que se refieren a la importación de mercancía; o, dicho en otros términos, no se considera *derechos de aduana*, a partir de este momento, los referentes a la exportación de mercancías, con lo que la legislación colombiana en este aspecto se actualiza respecto de las legislaciones más modernas del mundo que solamente entienden por derechos aduaneros los que recaen sobre la importación de mercancías al territorio nacional, desreglándose los derechos de aduana respecto de la exportación¹⁰⁰, aun cuando, como ya se manifestó en otro aparte de este escrito, en Colombia subsisten algunos gravámenes a las exportaciones, tales como la contribución y retención cafetera¹⁰¹ (*sobre la exportación de café*) y la contribución por la exportación de esmeraldas.

Del Decreto 1909 de 1992, se pasa al Decreto 2685 de 1999, actual Estatuto Aduanero, el cual en su definición de *derechos de aduana* incluye básicamente los mismos conceptos que contenía el artículo 5 del Decreto 1909 de 1992. Como cambios a destacar entre las dos definiciones comentadas, el nuevo Estatuto Aduanero precisa que la importación de mercancías es al *territorio aduanero nacional* y no al *territorio nacional* como mencionaba el Decreto 1909. Incluye también que no se consideran *derechos de aduana*, los impuestos al consumo

No se consideran derechos de aduana, el impuesto sobre las ventas causado con la importación, las sanciones, multas y los recargos al precio de los servicios prestados.

Para efecto de lo dispuesto en este decreto se recoge bajo la expresión tributos aduaneros, los derechos de aduanas y el impuesto sobre las ventas IVA.

¹⁰⁰ Jarach señala que:

Es digna de ser recordada aún la observación de J.S. Mill, que “al someter a impuesto nuestras exportaciones, nos toque no solo no ganar nada de los extranjeros, sino también constreñir a nuestros compaisanos a pagar un segundo impuesto a los extranjeros”.

En efecto, las exportaciones son viables en el caso en que los bienes exportados puedan competir en los mercados de destino. Por tanto, solo cuando el precio del producto, aumentado con el impuesto y otros gastos accesorios como fletes y seguros sea, a paridad de calidad, inferior al precio en la plaza a la que está destinado, podrá lograrse que los consumidores de esta plaza paguen dicho precio con sus anexos, entre los cuales está el impuesto a la exportación.

JARACH, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. 3ª ed. Buenos Aires : Abeledo–Perrot, 1997. p. 795.

Por su parte, el profesor argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge sostiene refiriéndose a los gravámenes de importación y exportación de mercaderías o productos que *“los primeros son los impuestos típicos que figuran en todas las legislaciones; los tributos a la exportación constituyen excepción y son condenados por entes internacionales como perniciosos para las relaciones comerciales”*. GIULIANI FONROUGE, Op. cit, v. 2, p. 949.

¹⁰¹ COLOMBIA. Estatuto Aduanero de 29 de diciembre de 1999, artículo 337.

causados por la importación de mercancías. Finalmente, el nuevo Estatuto separa la definición de *derechos de aduana* de la de *tributos aduaneros*.

3.2.3. El legislador colombiano después de 1992, no siempre se ha resistido a la tentación de crear gravámenes a las importaciones aun cuando ha tratado de ser específico en su propósito o finalidad:

Así, en virtud de la ley 223 de 1995 (*artículo 182*) creó una contribución parafiscal a cargo de los importadores de productos de origen agrícola y pesquero¹⁰². Sin embargo, demandada la norma ante la Corte Constitucional de Colombia y por razones diferentes a las aquí establecidas (*en el sentido de evitar derechos adicionales sobre las importaciones*) señaló, en sentencia C-152 del 19 de marzo de 1997, con ponencia del Magistrado Jorge Arango Mejía:

..., los recursos originados en las contribuciones parafiscales, se destinan al beneficio del mismo grupo que los tributa. Esto es lo que justifica constitucionalmente, en especial desde el punto de vista de la equidad, las contribuciones parafiscales: si en principio es inequitativo gravar solamente a un grupo, la equidad se restablece al destinar los recursos producto del gravamen al beneficio de quienes los tributan. Así se satisfacen los conceptos de justicia y equidad a que se refiere el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, lo mismo que los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que consagra el inciso primero del artículo 363.

La contribución impuesta a los importadores por el artículo acusado, no se destina, como ya se ha dicho a su beneficio. Esto es claro si se tiene en cuenta que las finalidades de las asociaciones agropecuarias o

¹⁰² COLOMBIA. Ley 223 de 1995, artículo 182:

Las contribuciones parafiscales sobre productos de origen agropecuario y pesquero se causarán también sobre las importaciones, tomando como base de liquidación su valor FOB en el porcentaje que en cada caso señale la ley que establece la correspondiente cuota de fomento.

Toda persona natural o jurídica que importe un producto de origen agropecuario y pesquero sujeto a una contribución parafiscal está obligada a autoretener el valor de la cuota de fomento al momento de efectuar la nacionalización del producto y a remitir el monto total liquidado al respectivo fondo de Fomento, bajo el procedimiento que establecen las normas vigentes sobre el recaudo y administración del Fondo.

Estos recursos se destinarán exclusivamente a apoyar programas y proyectos de investigación, transferencia de tecnología, y control y vigilancia sanitarios, elaborados por el Ministerio de agricultura y la entidad administrativa el Fondo respectivo, y ...

pesqueras que reciben los recursos, son completamente diferentes a las de los importadores.

Diferencia que salta a la vista cuando se piensa que si la contribución parafiscal que grava determinados productos, logra sus finalidades plenamente, el resultado puede ser el autoabastecimiento de ese producto, lo que haría cesar su importación. Así, el gravamen impuesto al importador causaría, en últimas, la desaparición de su negocio.

Si lo que se buscaba era el desestímulo de las importaciones, en principio conveniente, podría lograrse, sin violar la Constitución, creando un impuesto a la importación de ciertos productos o aumentando los gravámenes arancelarios existentes”.

Al decir del profesor Juan Rafael Bravo: “Con este razonamiento muy lógico, concluyó la Corte Constitucional que la contribución de que se trata era inconstitucional. Algunos magistrados, los doctores Eduardo Cifuentes Muñoz y Alejandro Martínez Caballero, no estuvieron de acuerdo en que los importadores no resultaran beneficiados, pues si la contribución se destina a procurar un incremento de la demanda, también se beneficiarían. Pero todos aceptaron la tesis de que la contribución parafiscal debe estar destinada a beneficiar al grupo contribuyente.”¹⁰³

En adición al caso anterior, merece especial comentario la *tasa especial por servicios aduaneros* creada por la Ley 633 de 2000 en sus artículos 56 y 57¹⁰⁴.

¹⁰³ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la corte constitucional. En: Revista ICDT. No. 49 (junio, 1999). p. 34.

¹⁰⁴ Ley 633 de 2000,

Artículo 56. Tasa especial por servicios aduaneros. *Créase una tasa especial como contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los usuarios, que será equivalente al uno punto dos por ciento (1.2%) del valor FOB de los bienes objetos de importación.*

Esta Tasa no será aplicable para las importaciones de bienes provenientes directamente de países con los que se tenga acuerdo de libre comercio, siempre y cuando dichos países ofrezcan una reciprocidad equivalente, ni a los usuarios del plan vallejo, ni las importaciones de bienes y servicios para la defensa y seguridad nacional que realiza la Fuerza Pública.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución fijara los mecanismos de control para garantizar el pago de dicha tasa, así como la forma y los plazos para su cancelación.

Parágrafo. *En ningún caso el valor previsto en el inciso primero de este artículo podrá ser inferior al consignado en las declaraciones de importación.*

Ello, porque con dicha “tasa” se estaba creando nuevamente un impuesto a las importaciones de aquellos proscritos por la Ley 49 de 1990, como ya se había anotado. Al decir de la doctora Lucy Cruz de Quiñones:

La tasa del art. 56, creada a título de contraprestación es un impuesto, porque no existe ninguna referencia al costo del servicio y antes por el contrario, su base gravable es ad valorem, igual que el impuesto de aduanas: 1,2 % del valor FOB de los bienes objetos de importación. En cambio, su destino se ata a recuperar los costos incurridos por la Nación en la modernización de las operaciones de Comercio Exterior, mediante el uso de su infraestructura física y administrativa y para la financiación de costos laborales y de capacitación de la DIAN, todas ellas tareas meritorias pero desvinculadas del usuario concreto y específico.

Agrega luego:

Es claro, en este caso, que el importador recibe un servicio de la administración aduanera que debe serle trasladado, por la vía de una tasa que vincule al contribuyente con el servicio que se le presta. La objeción que aquí hago se funda en la desnaturalización de la tasa por total desprecio del hecho generador, que no se ve mensurado en la base gravable y la tarifa construida (...) además es muy curioso que siendo una tasa no se exoneren a las pequeñas importaciones que no causan mayores erogaciones en la función pública, en cambio se exoneren las provenientes de los países con los que se tenga acuerdo de libre comercio, como si se tratara de una confesión de que es ciertamente un impuesto.

Artículo 57. Administración y control. *Para el control de la tasa especial por los servicios aduaneros, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contará con las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previsto en las normas aduaneras vigentes, en el estatuto tributario y sus reglamentos.*

Teniendo en cuenta que esta tasa es un ingreso corriente sujeto a lo previsto por el inciso 2 del párrafo del artículo 357 de la Constitución Política, y que no constituye en ningún caso un impuesto, créase el Fondo de Servicios Aduaneros, el cual se financiará con los recursos que recaude la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por concepto de la misma. Los recursos de dicho fondo se destinarán a recuperar los costos incurridos por la nación en la facilitación y modernización de las operaciones de comercio exterior, mediante el uso de su infraestructura física y administrativa y para la financiación de los costos laborales y de capacitación de la DIAN.

El Fondo de Servicios Aduaneros será administrado por la Dirección General del Impuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Y termina: *“la figura no pretende en realidad una contraprestación más o menos perfecta o aproximada al costo del servicio, antes por el contrario, el elemento cuantitativo del hecho gravado no tiene asome sinalagmático, lo que demuestra que constituye un verdadero impuesto, y como tal debe tratarse”*¹⁰⁵.

En términos generales se comparte la opinión de la profesora Cruz de Quiñones, acotando simplemente que la circunstancia que hace que la base gravable de la *“tasa”* esté dada en términos ad valorem¹⁰⁶, no supone per se un elemento que desnaturalice el tributo, como si lo es la ausencia de reciprocidad o de servicio específico por parte del Estado, por el cobro de la mencionada tasa. Aun cuando es de anotar que a pesar de no tener la virtualidad de desnaturalizar la esencia de la tasa, el hecho de cuantificar su base gravable en términos ad - valorem, esto no es óbice para criticar el no haber tenido en cuenta al momento de crear la tasa un estimativo del servicio como tal para buscar su recuperación con el cobro de la misma, lo que es connatural al concepto de dicho tributo, sino que el legislador determinó los mismos parámetros del derecho arancelario para establecer su base gravable, lo que desdibuja aún más su naturaleza de tasa.

En juicio de exequibilidad, realizado por la Corte Constitucional, se destaca por ella la importancia de definir la relación que existe entre el cobro que se hace a los contribuyentes y la recuperación de los costos por los servicios que se le presten. *“Ciertamente, la creación de una tasa debe venir acompañada por la identificación, en la propia ley, del servicio a la que la misma corresponde y por cuya utilización serán gravados los contribuyentes”*. Añade la Corte que *“En la medida en que es consustancial a la idea de tasa su vinculación con el servicio que se presta al usuario, la tarifa debe también, necesariamente, estar asociada al servicio”*. Y concluye:

En el presente caso, el legislador señala que la tasa corresponde a los servicios aduaneros, pero no determina el contenido de los mismos, ni

¹⁰⁵ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Política tributaria y reforma. En: Memorias : XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. v. 1, p. 202-203.

¹⁰⁶ La jurisprudencia de la Corte Constitucional indica que:

Tampoco se encuentra contrario per se a la Carta, el hecho de que para la fijación de la tarifa se tome una base ad valorem, porque ello puede ser un criterio válido de reparto que el legislador puede establecer en ejercicio de su potestad de configuración y siempre y cuando se respeten los (sic) principios de la equidad tributaria. En efecto, puede ocurrir que para la recuperación de un costo global de un determinado servicio, se decida establecer una tasa cuya tarifa sea proporcional, o progresiva, en función de un valor que pueda vincularse al servicio al que corresponde la tasa.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001.

la manera como el gravamen se vincula a ellos. La tarifa no se establece en función de la utilización del servicio, sino, exclusivamente, en relación con el valor del bien importado. Tal indeterminación, conduce a borrar la frontera entre tasa e impuesto, y a que la tasa por los servicios aduaneros se asimile a un impuesto sobre las importaciones, caso en el cual su destinación especial resultaría contraria a la constitución. Tal conclusión puede reafirmarse si se tiene en cuenta que la norma se inscribe en un proyecto cuyo alcance es de naturaleza fiscal y que, en principio, no se orienta a la regulación de aspectos de comercio exterior y más concretamente de los servicios aduaneros que presta la DIAN¹⁰⁷. (subrayado fuera de texto).

Así, la Corte declara inexecutable las normas aducidas¹⁰⁸.

3.2.4. En suma, salvo la *contribución parafiscal a cargo de los importadores de productos de origen agrícola y pesquero* y la denominada *tasa especial por servicios aduaneros* introducida por la Ley 633 de 2000, las dos declaradas inconstitucionales por la Corte Constitucional, desde 1992 en Colombia, no existe algún derecho aduanero por importación de mercancías, diferente de los aranceles o derechos de aduana (según Convención de Kyoto), razón por la cual se critica que el ejecutivo con motivo de la expedición del Estatuto Aduanero contenido en el Decreto 2685 de 1999, no hubiere aprovechado la oportunidad de adecuar la definición de derechos aduaneros a lo que en la práctica colombiana corresponden los derechos de aduana¹⁰⁹, máxime, como ya se mencionó, cuando en el Código de Aduanas de 1984 (Decreto 2666) se había querido acoger lo normado en la Convención de Kyoto sobre el particular. Lo anterior, sin perjuicio de aquellos casos en que surge la necesidad de aplicar derechos antidumping o derechos compensatorios.

¹⁰⁷ En la última afirmación del texto transcrito de la sentencia C-992 de 2001 la Corte resalta que la creación de la tasa especial por servicios aduaneros se realizó dentro de una ley de naturaleza fiscal, en principio no orientada a la regulación de aspectos de comercio exterior, ni específicamente a los servicios aduaneros prestados por la DIAN. De esta afirmación, podrían ensayarse interesantes conclusiones para los efectos de este estudio, y entre otras la siguiente: una tasa por servicios aduaneros no tiene carácter fiscal.

Como se propone en la introducción, uno de los temas más delicados, es precisamente el de determinar si los derechos aduaneros, pese a estar legislativamente calificados como tributarios, mantienen realmente tal condición fiscal. Nótese que la sentencia referida y alguna parte de la doctrina, parecieran indicar que los derechos aduaneros, aún cuando son recursos del estado, en términos teleológicos no se podrían catalogar de tributarios. Sobre este tema se volverá más adelante.

¹⁰⁸ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001.

¹⁰⁹ Se hace referencia específica al arancel o gravamen arancelario, derechos antidumping y derechos compensatorios.

3.3. LOS DERECHOS DE ADUANA EN EL DERECHO COMPARADO. NORMATIVIDAD Y DOCTRINA.

Establecida la evolución que la definición de *derechos aduaneros* ha tenido dentro de la legislación colombiana, y las especies de estos que han existido, incluso en un pasado reciente, se procede a examinar qué ocurre ahora en el campo del derecho comparado.

Como se ha insinuado en otro aparte de este trabajo, la expresión *derechos de aduana* contempla toda una serie de conceptos, dentro de los cuales al parecer, no existe ninguna duda respecto de la inclusión de los derechos arancelarios o aranceles, los derechos antidumping o compensatorios y algunos otros gravámenes que pueden ser creados en un determinado territorio aduanero y cuyo hecho generador está directamente ligado a la realización de una operación de comercio exterior. Estos últimos gravámenes son los que se conocen dentro del marco de la Convención de Kyoto, como derechos e impuestos a la importación y/o a la exportación¹¹⁰ y que aún subsisten, adicional a arancel y derechos antidumping o compensatorios en algunas latitudes¹¹¹.

3.3.1. Desde las primeras legislaciones aduaneras, existieron diversos tipos de derechos o gravámenes, que hicieron difícil el determinar un concepto claro de lo

¹¹⁰ Cf. CONVENCIÓN DE KYOTO (1973). Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. Protocolos, etc., 1995. Anexo general, capítulo 2º. En este trabajo ya se mencionó cómo dicho capítulo define los derechos aduaneros y también los derechos e impuestos a la exportación e importación de mercancías, como derechos, impuestos o recargos percibidos con motivo de las mismas. En este mismo sentido también ya se mencionó lo normado por el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea.

¹¹¹ Ejemplo de lo anterior, pueden ser los derechos agrícolas, establecidos como medidas de carácter tributario, dentro del seno de la Unión Europea, con el fin de mantener un mínimo de protección contra los efectos perjudiciales de la *arancelización* (conjunto de medidas que limitan la importación de productos agrícolas, prohibidas en el marco del GATT, Ronda Uruguay). Estos derechos agrícolas desde la óptica aduanera se conocen como:

- a) Derechos específicos de importación;
- b) Derechos adicionales;
- c) Derechos y exacciones reguladoras a la exportación;
- d) Elementos agrícolas o móviles en los productos agrícolas transformados;
- e) Los máximos de percepción.

Cf. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Impuestos Aduaneros. En : FERREIRO LAPATZA, José Juan et al. Op. cit. p. 754.

que podía entenderse por *derechos de aduana*, como género susceptible de incluir todos aquellos rubros referidos como tales. Al decir de Guillermo Chahín Lizcano,

*Cuando se habla de impuestos a las importaciones no estamos haciendo referencia a un tipo o especie de impuesto en particular, sino a un conjunto de gravámenes que debe pagar quien realiza la actividad de introducir mercancías al territorio nacional. Tales impuestos tienen diverso origen y fundamento, se causan por hechos diversos que se desarrollan dentro del proceso de la importación y lo único que tienen en común es su relación directa o indirecta con las etapas de dicho proceso*¹¹².

El reconocido profesor argentino Dino Jarach, comentando la obra de “*Principios de Ciencia de las Finanzas*” del maestro italiano Benvenuto Griziotti¹¹³, recuerda que existen numerosos tributos accesorios a los de importación y exportación de diferente naturaleza, “*ora impuestos, ora tasas, como por ejemplo los derechos de estadística, los derechos de almacenajes y eslingaje, los derechos de tracción en las vías férreas de los puertos, los derechos de visita de sanidad para buques, los derechos de faros y balizas, los derechos de guinches, pescantes, grúas y aperturas de puentes y los derechos de puentes, muelles y diques de carrera*”¹¹⁴.

¹¹² CHAHÍN LIZCANO, Op. cit p. 630.

¹¹³ JARACH, Dino. [Nota 120]. En: GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires : Depalma, 1949. p. 358.

Como se aprecia, si bien es cierto lo expresado por el profesor Chahín Lizcano, trasladando lo que él opina en cuanto a impuestos a la importación a lo establecido como derechos aduaneros en el Estatuto Aduanero colombiano — *dado que es muy difícil tal y como lo define la norma, identificarlo como un impuesto en particular por la cantidad de géneros que ésta incluye, susceptibles de ser cobrados por el hecho de la introducción de mercancías al territorio aduanero nacional*— no resulta apropiado para el contexto colombiano, lo expuesto por el maestro Jarach, en el sentido que, no obstante la amplitud de nuestra definición, no se pueden catalogar los gravámenes, diferentes del arancel de aduanas, como accesorios a éste ni tampoco se sabe cuál es la naturaleza de esos otros gravámenes que trae la definición. No es claro si se trata de tasas, impuestos ni alguno de éstos es accesorio de otro. Simplemente, al ser cobrados en un momento dado, si es que se llegan a causar la totalidad de las exacciones que trae la definición colombiana de derechos de aduana, tendrían todas el mismo hecho generador y no se perfeccionaría la importación sin el pago de la totalidad de las mismas, sin que esas otras exacciones sigan la suerte del arancel, si es que éste se toma como principal para tratar de establecer la accesoriedad de los otros.

¹¹⁴ Griziotti, por su parte, recuerda que inicialmente existían derechos aduaneros internos y externos. Los primeros, fueron abolidos en Italia a través de Decreto ley del 20 de marzo de 1930, que terminó con el sistema de recaudación de impuestos municipales sobre los consumos, “*mediante el derecho a pagarse en el momento que se establece el cinturón aduanero en los municipios cerrados o mediante el abono al impuesto, en los municipios abiertos*”. La abolición se sugirió con el deseo de eliminar inconvenientes para la circulación de personas y mercaderías, derivadas de la existencia de numerosos cinturones en un país fraccionado en pequeños municipios. GRIZIOTTI, Op. cit, p. 357-358.

Chahín Lizcano¹¹⁵ plantea la necesidad de lograr una clasificación de las expresiones “*derechos de aduana*” o “*impuestos a las importaciones*”¹¹⁶, con un contenido que permita la diferenciación de los tributos que los conforman, precisando con mayor detalle sus aspectos esenciales, su naturaleza y el origen de los diferentes tipos de impuestos. También manifiesta la necesidad de utilizar una adecuada terminología para denominar los diversos tributos que pagan quienes importan, puesto que tal como hoy se presenta la materia, se genera un verdadero caos que hace incluso difícil determinar por ejemplo, si existen exenciones en un caso específico, o si la exención de que goza el importador se refiere respecto de todos los impuestos aduaneros o está tan solo referida a algunos de ellos.

Reconociendo que lo propuesto por el profesor Chahín Lizcano, a nivel de análisis académico, resultaría útil, por la dificultad que presenta la materia, dada la falta de identificación de los gravámenes que la conforman y que, como en el caso colombiano se evidencia en su definición, no se sabe cuáles de esos tributos son los que en efecto se causarán como consecuencia de las importaciones – *aun cuando sólo se causan actualmente los aranceles de aduana*—.

Además, en razón a la diversa finalidad¹¹⁷ con que se han utilizado los gravámenes aduaneros, se han incluido dentro de este género desde típicos

¹¹⁵ CHAHÍN LIZCANO, Op. cit, p. 631.

¹¹⁶ Conviene recordar que de acuerdo con el capítulo 2 del Anexo General de la Convención de Kyoto, unos son los derechos aduaneros (los aranceles de aduana) y otros, los derechos a la importación. Estos últimos incluyen los primeros, más todos los otros impuestos, derechos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la misma, salvo los recargos cuyo monto se limite al costo aproximado de los servicios prestados o percibidos por la Aduana, por cuenta de otra autoridad nacional.

Cf. Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduana). Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. Revisado 1995. Convención de Kyoto. Anexo General. Capítulo 2. Definiciones.

¹¹⁷ Ni en todos los tiempos ni en todos los lugares los tributos aduaneros se han establecido con una sola finalidad, pudiéndose incluso afirmar que dentro de un mismo país los tributos aduaneros pueden estar cumpliendo funciones diferentes, de índole fiscal y extrafiscal (económica, de política comercial, de incentivos o protección a un sector de la producción, etc.) En este sentido, el profesor Aurelio Camacho Rueda enseñaba en su libro de Hacienda Pública que los tributos aduaneros no pueden verse como tal, sino en cuanto consiguen finalidades fiscales, puesto que, cuando se buscan finalidades económicas, no estamos frente a un impuesto propiamente dicho. Reconoce que incluso, en muchas oportunidades, se establecen para no ser recaudados, aunque parezca una paradoja. A estos efectos, “*se trata, efectivamente, de una valla suficientemente fuerte como para evitar la introducción de mercancías competidoras de las nacionales, o de prohibir la exportación de mercancías necesarias para consumos internos*”. Sobre este aspecto se volverá más adelante. CAMACHO RUEDA, Op. cit, p. 168 ss.

impuestos que son totalmente ajenos a los hechos de importación, exportación o tránsito de mercaderías, pasando por gravámenes cuya finalidad es la protección a un ramo específico de la producción nacional o el seguimiento de una política económica especial, hasta los gravámenes típicamente aduaneros, motivo adicional que evidencia aun más la necesidad de individualizar, identificar y definir el derecho de aduana y los impuestos a las importaciones.

Dentro de este contexto, existen gravámenes que afectan de manera directa la importación en frente de otros que solo lo hacen de manera indirecta. Los primeros, se pueden relacionar con los gravámenes arancelarios, en tanto que los segundos se refieren a demás impuestos, tasas y contribuciones diferentes del arancel pero que se causan en el proceso de importación.

Por otro lado, connotando los aranceles y demás derechos de importación o exportación como restricciones al comercio exterior, se debe reconocer que frente a estos, de carácter impositivo, existen otras restricciones que no poseen tal carácter, v. gr., las licencias, registros, permisos previos, controles especiales, etc.¹¹⁸, las cuales, de acuerdo con los tratados para regular el comercio internacional, no son de recibo. De conformidad con los referidos tratados, estados o comunidades supranacionales aceptan los aranceles, pero se marginan y consideran inconvenientes todas aquellas talanqueras que tiendan a evitar o restringir las libertades de comercio y de competencia¹¹⁹.

¹¹⁸ Desde ahora conviene aclarar que existen cierto tipo de registros o vistos buenos necesarios para el comercio. Dentro de ellos a título de ejemplo mencionamos los registros sanitarios o autorizaciones previas de carácter sanitario; el cumplimiento de normas técnicas obligatorias; permisos fitosanitarios o zosanitarios exigidos para cierto tipo de productos; certificado de emisiones de prueba dinámica; control por protección de capa de ozono, etc. De otro lado, y por efectos de política económica existen otros tipos de restricciones como los cupos por salvaguardias cuantitativas y la verificación, en primer lugar, de absorción de producción nacional, etc.

Diferentes marcos institucionales tales como la Unión Europea o los Estados Unidos de América propenden el establecimiento de cierto tipo de regímenes específicos o de contingentes cuantitativos para la importación de productos provenientes de regiones o países respecto de los cuales se quiere otorgar algún tipo de privilegio o preferencia por diferentes motivos (excolonias, países en vía de desarrollo, países de una región especial, tratados internacionales, etc.) Sin embargo, se han justificado ciertos regímenes específicos al igual que los contingentes cuantitativos de importación, los cuales se deben mirar ante todo como medidas de política comercial cuyo objetivo más que frenar el comercio exterior es el de favorecer, dentro de determinados límites, las exportaciones usualmente de países en vía de desarrollo.

¹¹⁹ Cf. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Acuerdo general sobre Aranceles y Comercio (1994).

3.3.2. Sobre las bases anteriores tratar de establecer una definición de derechos aduaneros supone una labor que requiere de una conceptualización previa. Se observará a continuación, respecto de este tema, ¿cuál puede ser el tratamiento del concepto? y también, ¿qué se encuentra dentro del marco del derecho comparado?:

La Organización Mundial de Aduanas, antes Consejo de Cooperación Aduanera¹²⁰, ha trabajado sobre un “Glosario de términos aduaneros internacionales” dentro de los cuales define los “derechos de aduana” (**droits de douane – customs duties**) como los “derechos inscritos en el arancel de aduanas y de los cuales son pasibles las mercaderías que entran en el territorio aduanero o que salen del mismo”.

Además, en la Convención de Kyoto¹²¹ en su Anexo General de Directivas Capítulo Segundo, se establecen unas definiciones para la aplicación de los

¹²⁰ La Organización Mundial de Aduanas se estableció en 1952 con el nombre de Consejo de Cooperación Aduanera. La Organización Mundial de Aduanas —O.M.A— (*OMD, sigla en francés o WCO en inglés, idiomas oficiales de la Organización*) es un organismo intergubernamental independiente cuya misión consiste en el mejoramiento y eficacia de las administraciones aduaneras. Es la única organización intergubernamental competente en materia aduanera en el ámbito mundial.

Para cumplir con su misión la Organización Mundial de Aduanas, realiza las siguientes labores:

- Establece, mantiene, soporta y promueve instrumentos internacionales para la armonización y aplicación uniforme, simplificada y efectiva de los sistemas aduaneros y procedimientos gubernamentales para la circulación de las mercancías, las personas y los medios de transporte a través de las fronteras aduaneras.
- Alienta los esfuerzos de sus miembros para asegurar el respeto de su legislación, para que maximice su nivel de efectividad en la co-operación con los demás miembros de la organización con miras a combatir las infracciones aduaneras y otras infracciones cometidas en el ámbito internacional.
- Asiste a sus miembros en sus esfuerzos para ponerse a tono con las continuas innovaciones en el comercio internacional moderno, adaptándose a los cambios de circunstancias, promoviendo la comunicación y la cooperación entre los miembros y también, con otras organizaciones internacionales buscando una rápida integración, desarrollo de los recursos humanos, transparencia, avances en métodos de trabajo y administración de las aduanas en busca de mejores prácticas.

¹²¹ La Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros (Convención de Kyoto) entró en vigencia en 1974. Desde entonces el incremento en el transporte de carga internacional, la considerable evolución de las tecnologías informáticas y la alta competitividad internacional en el mundo del comercio, basados en la calidad de los servicios y la satisfacción de los clientes, ha creado conflictos o contradicciones con los procedimientos y regímenes aduaneros tradicionales, lo cual ha originado que la Organización Mundial de Aduanas se haya puesto en la tarea de revisar y adaptar la Convención de Kyoto conforme con las exigencias actuales impuestas por el comercio internacional. Así, en junio de 1999 el Consejo de

anexos de la Convención, donde además de “derechos de aduana”, se definen “derechos e impuestos”, “derechos e impuestos a la exportación” y “derechos e impuestos a la importación”.

Por *derechos e impuestos a la importación* considera “los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos, tasas o recargos diversos percibidos en la importación o con ocasión de la importación de mercancías a excepción de las tasas y recargos donde el monto es limitado al costo aproximado de los servicios prestados o que son percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional”.

A su turno, por *derechos e impuestos a la exportación* entiende:

Los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos, tasas o recargos diversos que son percibidos en la exportación o con ocasión de la exportación de mercancías a excepción de las tasas y recargos donde el monto es limitado al costo aproximado de los servicios prestados o que son percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional.

El Código Aduanero Comunitario en su artículo 4 establece que para efectos del mismo Código se debe entender por derechos de importación y derechos de exportación lo siguiente:

10) *Derechos de importación:*

- *Los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,*
- *Los (2) 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;*

11) *Derechos de exportación:*

- *Los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la exportación de las mercancías,*
- *Los (2) gravámenes a la exportación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a*

la OMA adoptó la revisada Convención de Kyoto en pro de modernos y eficientes procedimientos aduaneros para el siglo XXI. La Convención de Kyoto revisada es un instrumento que facilitará la aplicación de los regímenes aduaneros a escala mundial y una vez implementada proveerá al comercio internacional de los predicamentos y eficiencia que el comercio moderno requiere.

*determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas*¹²².

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)¹²³ (*Protocolo de Guatemala de enero 7 de 1993*) en relación con los derechos, remite al “*Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centro Americano*”¹²⁴, que, en su artículo 2, trae unas definiciones y específicamente la locución “*Derechos Arancelarios*”,

¹²² COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. Código Aduanero Comunitario, reglamento No. 2913 del Consejo del 12 de octubre de 1992. El Código aduanero comunitario se expide por el Consejo de las Comunidades Europeas, considerando:

-que la comunidad se basa en una unión aduanera;

-que en interés tanto de los operadores económicos de la Comunidad como de las administraciones aduaneras, es conveniente reunir en un Código las disposiciones del derecho aduanero;

- que el Código, así elaborado, debe recoger, en principio, la normativa aduanera actual; aun cuando resulta conveniente introducir modificaciones a esa normativa para hacerla más coherente, simplificarla, colmar lagunas que subsisten, con el fin de adoptar una normativa comunitaria completa en este ámbito;

- que partiendo de la idea de mercado interior, el Código debe incluir las normas y procedimientos generales que garanticen la aplicación de las medidas arancelarias y de otro tipo establecidas a escala comunitaria en el marco de los intercambios de mercancías entre la Comunidad y terceros países; incluidas las medidas de política agrícola, de política comercial teniendo en cuenta las exigencias de estas políticas comunes.

¹²³ El CAUCA o Código Aduanero Uniforme Centroamericano, obedeció en primer lugar al Protocolo firmado el 13 de diciembre de 1963 por las repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua. Dentro de sus definiciones entendía por derechos aduaneros: “*todos los gravámenes establecidos en el arancel de aduanas*”.

Mediante el Protocolo de Guatemala de 7 de enero de 1993, los cinco estados centro americanos suscribieron el denominado “*Protocolo modificador al Código Aduanero Uniforme Centroamericano*”, el cual derogó el CAUCA de 1963, este no contiene definición de derechos aduaneros, pero remite al “*Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano*”. Este CAUCA se encuentra vigente desde 1 de enero de 1996.

¹²⁴ El “*Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano*”, fue celebrado en diciembre de 1984 entre las repúblicas de Guatemala, El Salvador Nicaragua y Costa Rica y más adelante ratificado por Honduras. Se encuentra vigente desde 18 de septiembre de 1985. Para Honduras rige desde 12 de febrero de 1993. El Protocolo es modificado el 15 de enero de 1997. Las modificaciones son para establecer tarifas del Arancel hasta el límite máximo que los respectivos países hayan consolidado en el GATT, para determinados productos y también porque se considera necesario incorporar al Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, modificaciones que permitan adoptar decisiones más acordes con las realidades económicas de la región y que faciliten las negociaciones comerciales internacionales de Centroamérica, facultando al Consejo para establecer tarifas del Arancel hasta el límite mínimo de cero por ciento.

que se presenta como los “gravámenes contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación A y que contienen la IMPORTACIÓN como hecho generador de la operación aduanera denominada importación”.

A su turno el capítulo IV del “Convenio Sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano”, dispone en sus artículos 17 y 18 lo siguiente:

ARTÍCULO 17. Derechos Arancelarios: Salvo lo previsto en el capítulo V (Franquicias y exenciones de derechos arancelarios) de este Convenio, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los estados Contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresarán en términos ad valorem.

ARTÍCULO 18. Otros Derechos Arancelarios: Los Estados contratantes se comprometen a no cobrar, con motivo de la importación o en razón de ella, derechos arancelarios distintos a los establecidos en el Arancel Centro Americano de Importación, conforme a este Convenio.

En México la Ley Aduanera¹²⁵ en su artículo 2, establece que para efectos de la ley se considera: “Impuestos al Comercio Exterior: Los impuestos generales de importación y de exportación conforme a las tarifas de las leyes respectivas”. A su turno, de acuerdo con la “Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación”¹²⁶, dichos impuestos se causan según corresponda de acuerdo con la tarifa arancelaria, dentro de la cual existe columna para impuesto a las importaciones y para el impuesto a las exportaciones, exento como regla general.

Ahora, la “Resolución que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, entiende por “aranceles” a “cualquier impuesto o arancel a la importación”. Esta norma se debe entender de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior de México, artículo 12, el cual establece que los aranceles “son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación o importación”. Empero, interpretando armónicamente las normas, debemos concluir la existencia de aranceles solo para efectos de importación¹²⁷.

¹²⁵ La Ley Aduanera, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) de 15 de diciembre de 1995 y entro en vigor el 1 de abril de 1996.

¹²⁶ La Ley de Impuestos Generales a la Importación y Exportación publicada en diciembre de 1995, entró en vigor en enero 1 de 1996.

¹²⁷ Esta conclusión se refuerza con la “Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002” de los Estados Unidos Mexicanos, que si bien dentro de los impuestos al comercio exterior conserva el rubro de los ingresos por exportación, su monto es de \$0.0.

Por su parte, la Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador¹²⁸ en su artículo 9 establece los tributos al comercio exterior, los cuales son:

- a) *los derechos arancelarios establecidos en los respectivos aranceles,*
- b) *los impuestos establecidos en leyes especiales,*
- c) *las tasas por servicios aduaneros.*

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

La Ley General de Aduanas del Perú¹²⁹ contiene un glosario de términos aduaneros para los fines de la ley de aduanas en el cual se entiende “*por derechos de aduana o arancelarios*” los “*impuestos establecidos en el arancel de aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero*”¹³⁰.

La Ley General de Aduanas de Bolivia ¹³¹ -*como se mencionó ya en otra parte*- en su artículo 5 establece que para efectos de la ley se usará el glosario de términos aduaneros y de comercio exterior que constan en el anexo, definiciones que se actualizarán en función de los avances registrados en la materia, recomendados por la Organización Mundial del Comercio (OMC); la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y los acuerdos de integración económica suscritos por Bolivia y ratificados por el Congreso Nacional. El glosario define los tributos aduaneros como “*los gravámenes e impuestos internos que gravan a las importaciones o exportaciones de mercancías*”.

Ahora, de acuerdo con la Ley Orgánica de Aduanas¹³² de la República Bolivariana de Venezuela, se presentan gravámenes y demás derechos causados con ocasión de la introducción o extracción de las mercancías. “*La importación,*

¹²⁸ ECUADOR. Ley Orgánica de Aduanas (L. 99 – PCL. RO 359: 13 julio – 1998)

¹²⁹ PERÚ. Decreto legislativo No. 809 de 1996.

¹³⁰ La Ley General de Aduanas que regía anteriormente, en su artículo 1 definía los derechos como los impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas y en las leyes especiales así como otros de índole aduanera, que son aplicables a las mercancías que entran o salen del territorio aduanero.

¹³¹ BOLIVIA. Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999.

¹³² La Ley Orgánica de Aduanas de Venezuela es un decreto presidencial dictado con base en facultades de la Constitución. Está publicada en la Gaceta Oficial N° 5.353 extraordinaria de fecha 17 de junio de 1999.

exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza esta Ley, en los términos por ella previstos” (artículo 82). *“La tarifa aplicable para la determinación del impuesto aduanero será fijada en el Arancel de Aduanas”* (artículo 83).

Así las cosas, si bien en la ley venezolana no hay una definición sobre lo que se debe entender por *“derechos aduaneros”*, lo cierto es que se entiende que los mismos corresponden a gravámenes y demás derechos causados con motivo de la importación o exportación de mercancías.

El *Código Aduanero Argentino*, dentro de la sección IX, refiere a *“tributos regidos por la legislación aduanera”*. En su título primero recoge las especies de tributos. En su artículo 635 establece que *“el derecho de importación grava la importación para consumo”*¹³³. Por su parte, el artículo 724 reza: *“el derecho de exportación grava la exportación para consumo”*.

El *Código Aduanero Uruguayo*,¹³⁴ establece un régimen impositivo a la importación, manifestando que *“todas las mercaderías de procedencia extranjera que se introduzcan al consumo pagarán con motivo de su importación los tributos correspondientes en la forma establecida por el Poder Ejecutivo y en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Importación (NADI)”* (artículo 85).

El *Compendio Normativo de Aduanas de Chile*¹³⁵ en su Capítulo Primero contempla una serie de definiciones y dentro de ellas una para los derechos de aduana respecto de los cuales dice: *“Derechos de aduana: Derechos establecidos en el Arancel Aduanero y/o en la legislación nacional, a los cuales están sujetas las mercancías que entran al territorio nacional o que salen de él”*. A su turno sobre el Arancel Aduanero, lo define como un *“Ordenamiento sistemático de mercancías con los respectivos tributos que les son aplicables en las destinaciones de importación o de exportación”*.

De otro lado, en varias constituciones políticas de diversos estados se encuentra como común denominador que la legislación aduanera es atribuida al Estado central¹³⁶. Esto para afirmar que los derechos aduaneros son un gravamen de

¹³³ De acuerdo con el artículo 636 del Código Aduanero Argentino *“la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por término indeterminado”*.

¹³⁴ URUGUAY. Código Aduanero, Ley 15.691, publicada en el Diario Oficial del 7 de enero de 1985, bajo el número 21.888, denominada Decreto ley por la Ley 15.738.

¹³⁵ CHILE. Compendio Normativo de Aduanas, capítulo 1º, normas generales, definiciones.

¹³⁶ Cf. UCKMAR, Op. cit. p. 105. Este autor en su obra Principios Comunes de Derecho Constitucional Tributario, cita las Constituciones de varios estados (Alemania, Argentina, Australia, Austria, Canadá, Estados Unidos de América, Libia, México, Suiza y Venezuela), para afirmar que los derechos aduaneros son de carácter nacional.

carácter estatal o delegados a órganos supranacionales como ocurre en la Comunidad Económica Europea y usualmente en todos aquellos casos en que existen uniones aduaneras.

De todos los textos normativos analizados se pueden encontrar los siguientes elementos en común:

- Todas las normas hacen referencia a los derechos de aduana sobre la importación y algunas solo se refieren a este tipo.
- La mayoría de las normas definen los derechos aduaneros como derechos a la importación o derechos a la exportación.
- Unas, indican que el derecho se causa siempre que la mercancía se importe para consumo.
- Muchas, refieren los derechos de aduana como el arancel o gravamen que se encuentra establecido en el arancel de aduana.
- Algunas no establecen concepto de lo que entienden hacen parte de los derechos de aduana.

3.3.3. Revisadas algunas de las legislaciones, y entre ellas las que revisten mayor importancia para nosotros, esto es, las de los Estados miembros de la Comunidad Andina de Naciones, con los cuales se tiene una *zona de libre comercio*¹³⁷; las del Cono Sur de América, el CAUCA Centroamericano, México y la Unión Europea, se mencionan y comentan algunas opiniones doctrinales al respecto, además de lo ya incluido a lo largo de este estudio, advirtiendo que en materia de *derechos de aduana* la doctrina tributaria es más bien escasa. Para estos efectos intentaremos catalogar los autores citados, considerando en la medida de lo posible, el orden cronológico de aparición en el tiempo de las obras

En igual sentido la Constitución Política de Colombia se refiere a los derechos de aduana estableciendo las potestades sobre los mismos, repartidas entre el Congreso y el Ejecutivo central.

¹³⁷ Con base en el artículo 1 del Acuerdo de Cartagena, texto firmado en Bogotá, de 26 de mayo de 1969, dentro de los objetivos del Acuerdo de Integración Subregional Andino (al amparo del ALALC), está el de *“promover el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros, acelerar su crecimiento mediante la integración económica, facilitar su participación en el proceso de integración previsto en el tratado de Montevideo y establecer condiciones favorables para la integración de la ALALC en un mercado común, todo ello con la finalidad de procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la subregión”*.

de consulta utilizadas, toda vez que ello puede mostrar la variación de conceptos esenciales en los últimos años.

Según el autor italiano Achille Cutrera, el tributo aduanero “*se trata de un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, hacía un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a un derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado*”¹³⁸

Para el español Pedro Gual Villalbí, el *derecho arancelario* es un impuesto en variedad de formas por las administraciones aduaneras:

*Bien con el propósito de renta para el erario público o para satisfacer propuestos fines relacionados con la política comercial o ambos objetivos a la vez. Por la manera de hacerse efectiva su imposición, se entiende corrientemente por derechos de aduana o arancelarios los que se imponen, normalmente o por modo incidental, sobre las importaciones, exportaciones y el tránsito de un área económica. Si se reúnen ambos conceptos, se pueden definir los derechos de aduana como un impuesto sobre el movimiento y el tráfico de bienes que se encuentran en los confines del territorio del Estado para entrar, salir o transitar por el mismo y sobre los cuales el Estado toma su parte para atender a las necesidades públicas o para un determinado intento de política comercial*¹³⁹.

Para Griziotti los *derechos aduaneros* son aquellos que se aplican por el Estado en razón a la importación, la exportación o el tránsito de mercancías por una línea aduanera. Indica, para 1940, que son de escasa aplicación en la mayoría de los Estados los derechos de tránsito, los cuales además obstaculizan el comercio internacional. A su turno, manifiesta que los derechos de exportación también han caído en desuso debido a las dificultades del comercio extranjero, y con excepción de países que gozan de una posición de monopolio sobre la producción y exportación de mercancías, caso en el cual el derecho aduanero no perjudica de manera sensible el comercio y puede gravar al consumidor extranjero y al monopolista nacional¹⁴⁰.

¹³⁸ CUTRERA, Achille. Principi di Diritto e Politica doganale. Padova : Cedan, 1941. p. 1, citado por IBARRA PARDO, Gabriel. Naturaleza jurídica de los derechos antidumping en Colombia. En: Memorias : XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. v. 1, p. 390.

¹³⁹ Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio. Barcelona : Juventud, 1943. v. 1, p. 196-197, citado por ALSINA, Op. cit, p. 152.

¹⁴⁰ GRIZIOTTI, Op. cit, p. 358.

El profesor argentino Dino Jarach en la traducción que hace de la obra del maestro Griziotti anota como los *derechos aduaneros* han tenido en la República de Argentina un papel preponderante en el sistema rentístico de la nación, única que tiene la facultad de imponerlos¹⁴¹. Los derechos aduaneros comprenden tanto los derechos de importación como de exportación propiamente dichos, los cuales se aplican sobre los valores atribuidos a las mercancías.

Para el maestro A. D. Giannini, los gravámenes aduaneros se clasifican en derechos de importación y de exportación y de tránsito según graven las mercancías introducidas en el Estado o que salen de él o que simplemente atraviesan el territorio estatal. Referido al ordenamiento italiano, y para la década de 1950, menciona que no queda rastro de los derechos de tránsito y que es escasa la aplicación de los derechos de exportación, por lo que la categoría más importante es, con mucho, la de los derechos de importación¹⁴².

Hasta aquí, se aprecia cómo se enmarca el tributo aduanero dentro de los hechos de importación, exportación y tránsito aduanero, aun cuando se manifiesta la desaparición de los derechos al tránsito y la poca presencia de los derechos a la exportación.

También se acepta, como lo manifiesta Gual Villalbí, que el derecho arancelario o tributo aduanero es un impuesto, aunque, como se verá, algunos autores optan por catalogarlo como tasa. Otro aspecto de importancia que se vislumbra en lo que expone éste autor es que los derechos aduaneros contienen fines fiscales y extrafiscales.

Berliri aduce que puede suceder que en un momento dado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico de un país determinado:

el impuesto aduanero no constituye un verdadero impuesto, debido por el tránsito de la línea aduanera, sino una carga a la que viene sujeto dicho tránsito o, más exactamente, la nacionalización de las mercancías extranjeras; es decir, puede suceder, utilizando una terminología a

¹⁴¹ ARGENTINA. Constitución Nacional de 1853, artículo 4: “El gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con fondos del Tesoro Nacional, formados del producto de derechos de importación y exportación”. Por su parte el artículo 67 dentro de las atribuciones del Congreso establece la de “legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación, los cuales, así como las evaluaciones sobre que recaigan, serán uniformes en toda la nación (...) Establecer igualmente los derechos de exportación” (subrayado fuera de texto).

La Constitución de la Nación Argentina de 1994, mantiene lo expresado por la anterior de 1853 en sus artículos 4 y 75.1.

¹⁴² GIANNINI, Op. cit, p. 523.

*nuestro juicio más correcta, que el impuesto aduanero no sea un impuesto, sino una tasa*¹⁴³.

El profesor Dino Jarach, que, como ya se ha mencionado, mira los impuestos aduaneros como tributos a la importación o exportación, indica que el nombre usado comúnmente de *derechos de aduana* no excluye su encuadre entre los impuestos. Los impuestos a la importación gravan generalmente toda mercadería que se importe incluyendo bienes de consumo, bienes intermedios y bienes de capital¹⁴⁴.

Matías Cortés parte de la base del impuesto aduanero, como instrumento de ingreso tributario. Se refiere entonces a su naturaleza de impuesto, indicando que se trata del impuesto que grava la importación de mercancías¹⁴⁵.

A diferencia del maestro Berliri, éstos dos últimos autores le confieren al derecho de aduana naturaleza de impuesto, sin reparar en la denominación de “derechos” comúnmente utilizada. Sin embargo, como se expondrá, el profesor Cortés analiza la posición de Berliri para concluir que pese a lo subyugante que se muestra, la misma finalmente no tiene real asidero.

¹⁴³ BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. 2, p. 174.

Con esta puntualización del profesor Berliri, se puede notar que no ha existido unanimidad acerca de la naturaleza del derecho aduanero. De hecho Berliri critica en su obra la posición iuspublicista de Laband, en virtud los derechos aduaneros son una <carga real> que grava la mercancía. A este tema más adelante se volverá.

Baste por lo pronto anotar, que de acuerdo con el profesor Clavijo Hernández, el mismo Berliri más adelante cambió su posición respecto a la naturaleza del derecho aduanero de “tasa” por “carga fiscal”. A este respecto manifiesta Clavijo Hernández:

El impuesto aduanero, por tanto, es, siempre según A. Berliri, una relación de tasa, lo que significa en la construcción dogmática de la 1ª edición de sus *Principios* que la relación aduanera no es un tributo. En cambio, si seguimos la construcción dogmática de la 2ª edición en el volumen II de los *Principios de Derecho Tributario*, habría que incluir la <relación aduanera> en el esquema *cuatrimembre* de los tributos mantenido por Berliri (impuesto, tasa, contribución especial y carga fiscal –onere fiscale-), dentro de la carga fiscal. La <carga fiscal> se contrapone a la tasa en cuanto su pago no hace surgir un derecho a una prestación de la Administración Pública, sino que hace desaparecer una prohibición.

CLAVIJO HERNANDEZ, Op. cit. p. 724-725.

¹⁴⁴ JARACH, Op. cit, p. 795-796.

¹⁴⁵ CORTÉS, Matías. Introducción al Derecho Aduanero : Ciclo de conferencias sobre derecho aduanero. citado por IBARRA PARDO, Gabriel. Op. cit, p. 390.

En Colombia, el profesor Aurelio Camacho entiende por *impuesto de aduanas* el que grava la importación, la exportación y el tránsito de las mercancías. Indica que:

Algunos autores buscan su etimología en la palabra latina “costuma”, abreviación de “consuetudo”, que significa costumbre, razón por la cual en Inglaterra se le denomina “custom”. Otros la hacen derivar del vocablo árabe “addián”, que significa la casa donde se reunían los preceptores de los impuestos. Se trata en todo caso de un impuesto muy antiguo, que en sus primeros tiempos era más bien un derecho o regalía al soberano, causado por la tolerancia o favor de negociar en sus dominios¹⁴⁶.

Aduce éste autor que el impuesto de aduanas tendrá tal carácter en la medida en que su fin sea fiscal o perderá el mismo si su fin es básicamente de política económica.

La opinión de Camacho, respecto de la naturaleza del impuesto de aduanas participa de la discusión que se presenta en la doctrina, —respecto de todos los impuestos— en cuanto a si los mismos pueden o no tener fines extrafiscales. De hecho varios autores consideran que un impuesto cuyo fin no sea el recaudo, es ingreso público pero no de aquellos catalogados como impuestos.

Glosadores o comentaristas del Código Aduanero Argentino, indican que los tributos denominados *derechos de aduana* se conocieron y aplicaron en distintas civilizaciones desde hace mucho tiempo en sus dos especies, los derechos de importación y los derechos de exportación¹⁴⁷.

También respecto de los *derechos aduaneros* en Argentina y en desarrollo del Principio de la Uniformidad¹⁴⁸ que se predica de ellos, Juan Carlos Luqui aduce que:

¹⁴⁶ CAMACHO RUEDA, Op. cit, p. 167.

¹⁴⁷ ALSINA, Op. cit, p. 151-152.

¹⁴⁸ Se encuentra en el texto constitucional argentino de 1853 (Art. 67.1) la consagración del “*principio de uniformidad*” respecto del cual se puede consultar a Juan Carlos Luqui. En virtud de este principio, los mismos derechos de importación y de exportación deben ser aplicados en todas las aduanas. Así, la *uniformidad* es una garantía a favor de los contribuyentes.

Con la federalización de las aduanas se persiguió que uno solo fuera el territorio de la Nación. Para asegurar esos fines se consignó —entre otros— la uniformidad de los derechos aduaneros. De otra manera, aun y siendo federales las aduanas, el gobierno federal, facultado a establecer esos derechos sin ninguna limitación, podría aplicar distintos gravámenes en las diferentes aduanas, con lo cual los habitantes de un

La constitución reserva el término “uniformidad” para los derechos aduaneros. Hay que notar que tratándose de gravámenes a la exportación e importación, la Carta no usa los términos impuestos ni contribuciones, posiblemente, debido a la función que esos gravámenes cumplen como “medios” o “instrumentos” de que puede hacer uso el estado con fines de política económica y a fin que no se les confunda con los impuestos¹⁴⁹.

Se resalta que para Luqui los derechos aduaneros no tienen la naturaleza de impuestos y su apreciación para no tratarlo como impuesto radica en una razón diferente de las expuestas por otros autores, y es su función de “medio” o “instrumento”; lo que pone de relieve la apreciación y conceptualización diversa que sobre estos tributos tienen los diferentes autores. Con esta opinión, se insiste en la no naturaleza fiscal de los derechos aduaneros.

Luqui ratifica su opinión aduciendo que cuando la Constitución argentina establece los principios de equidad y proporcionalidad para las demás contribuciones no comprende dentro de las mismas a los derechos de aduana. Así, para el mencionado autor no cabe duda que se esta frente a unos derechos de categoría especial.

El profesor argentino Giuliani Fonrouge comenta que los nombres impuestos de aduana y más comúnmente *derechos de aduana* o derechos aduaneros caracterizan los gravámenes exigidos por motivo del ingreso o de la extracción de mercancías a través de las fronteras aduaneras. El hecho imponible de los mismos es el paso de la mercadería por una frontera política que en la importación corresponde al momento en el que penetran en el territorio nacional y, en la exportación, la salida de un producto nacional o nacionalizado para otro país cualquiera fuere el objetivo de quien los remite.

También opina el profesor Giuliani Fonrouge que los *derechos aduaneros* se confunden perfectamente con los derechos a la importación y derechos a la

mismo territorio quedarían “desigualmente” afectados, por la incidencia que esos gravámenes tienen en el precio de las mercaderías (importación). De parecida manera en cuanto se trata de los derechos de exportación, pues las economías provinciales con aduanas exteriores sufrirían también presiones tributarias diferentes.

LUQUI, Juan Carlos. La obligación tributaria. Buenos Aires : Depalma, 1989. p. 127 ss.

Conviene aclarar que la Constitución Nacional de Argentina de 1994 contiene en el artículo 75.1 el principio de uniformidad antes mencionado por el artículo 67.1 de la Constitución de 1853, por lo que la opinión de Luqui sigue siendo aplicable a la nueva realidad constitucional argentina.

¹⁴⁹ LUQUI, Op. cit., p. 127 ss.

exportación los cuales se encuentran tipificados dentro del Código Aduanero Argentino, que define la importación como la introducción de mercadería a un territorio aduanero y la exportación como la extracción de mercadería de un territorio aduanero¹⁵⁰.

En la exposición del profesor Giuliani Fonrouge, se ve que los derechos aduaneros corresponden a impuestos a la importación y exportación de mercancías, lo que lleva a pensar que ellos no solo se refieren al arancel sino a las demás exacciones que gravan el ingreso o extracción de mercaderías. Esto puede corresponder a una realidad, pero dista de ser el querer de la Organización Mundial de Aduanas y de la Organización Mundial del Comercio.

César Albiñana recuerda cómo a los *gravámenes aduaneros* se les denominaba genéricamente “*renta de aduanas*”. “*La palabra “renta” tiene lejanas raíces en la Hacienda Pública española: renta de la sal, rentas estancadas, renta de loterías, etc; puede situarse su nacimiento, en una época en que los recursos coactivos de la Real Hacienda se confundían con las fuentes de ingresos constitutivos del después llamado dominio fiscal del Estado*”. Aduce que:

el empleo de la voz “renta” también puede responder al reconocimiento implícito de que las exacciones incluidas en la renta de aduanas tienen naturaleza distinta a la que es propia de los impuestos en sentido estricto [impuestos financieros]. El legislador español tal vez sea consciente de esta diferente naturaleza de los gravámenes aduaneros [impuestos de ordenamiento económico o de “igualación”] y ha preferido atribuirle dicha denominación para distinguirlos de los que recaen sobre capacidades económicas y se proponen financiar los gastos públicos¹⁵¹.

En esta cita se le atribuye a la *renta de aduanas* una naturaleza distinta a la de los impuestos, en el sentido estricto del vocablo “*impuesto*”, en la medida que la denominada renta de aduanas no consulta la capacidad contributiva, además de ser ante todo instrumento de política económica. Nótese que apreciación similar tiene el profesor argentino Juan Carlos Luqui.

El profesor Basaldúa remite a la Constitución Nacional de Argentina para establecer que los derechos aduaneros están constituidos por los derechos de importación y de exportación, cuyo contenido es el de los artículos 635 y 724 del Código Aduanero Argentino¹⁵². “*El derecho aduanero constituye un impuesto que*

¹⁵⁰ GIULIANI FONROUGE, Op. cit, p. 949, 956.

¹⁵¹ ALBIÑANA, Op. cit, p. 549.

¹⁵² BASALDÚA, Derecho Aduanero, Op. cit, p. 362.

grava el hecho de la entrada “importación” o la salida “exportación” de una mercadería a una jurisdicción determinada (territorio aduanero)”¹⁵³.

A juicio de quien escribe, el profesor Basaldúa aclara que los derechos aduaneros ocasionados por el ingreso o la salida de las mercancías (importación – exportación) son diferentes a los demás impuestos a la importación o exportación, lo cual no parece estar claro en la opinión del tratadista Giuliani Fonrouge.

El profesor argentino Héctor Villegas señala, siguiendo a Giuliani Fonrouge, que *“es general utilizar los nombres de ‘impuestos de aduana’ o ‘derechos aduaneros’ para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o la extracción de las mercaderías a través de las fronteras”*; y, en la legislación argentina se denominan derechos a la importación y derechos a la exportación

los impuestos de aduana son, entonces, los gravámenes a la importación o exportación de mercaderías de productos. Si bien los primeros (importación) tienen el carácter de gravámenes típicos en todas las legislaciones, no sucede lo mismo con los segundos (a la exportación), que constituyen excepción y son generalmente considerados como obstaculizantes para las vinculaciones comerciales internacionales¹⁵⁴.

Villegas ratifica que los derechos de exportación son excepcionales, lo cual al parecer, hoy ha dejado de ser una realidad en la medida en que los países en vía de desarrollo recurren a los mismos e incluso algunos países que los habían abolido los han vuelto a establecer, con el propósito de obtener ingresos.¹⁵⁵

Chahín Lizcano utiliza diferentes denominaciones para los “derechos aduaneros” y entre ellos los de “derechos a la importación” o “Impuestos a las importaciones”. Los *derechos de importación* “como su nombre lo indica, *“recaen sobre las importaciones que se realizan al país que los impone y generalmente se perciben en los puntos de aduana fronterizos cuando ingresan a su territorio mercancías que los causan o, en su caso, cuando salen de los depósitos aduaneros situados en el interior del país”*. Con la locución *“impuestos a las importaciones”* se quiere comprender todos aquellos pagos que el importador debe hacer al estado, con ocasión de la realización de una operación consistente en introducir al país

¹⁵³ BASALDÚA, Introducción al Derecho Aduanero, Op. cit, p. 129.

¹⁵⁴ VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas y Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1994. p. 712, 713.

¹⁵⁵ CARTA, de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002.

mercancías de procedencia extranjera con el fin de ser utilizadas o consumidas internamente¹⁵⁶.

Desde esta óptica, tanto Villegas como Chahín insisten en que los derechos de aduana contienen todos los gravámenes a las importaciones y exportaciones y no solamente el arancel. Por otro lado, la opinión de Chahín parece concordar con la definición de derechos de aduana existente en la legislación colombiana.

En Colombia, los profesores Juan Camilo Restrepo Salazar y Mauricio Plazas Vega, sostienen, en sus respectivas obras, que los aranceles aduaneros son impuestos externos porque se originan en actividades que trascienden las fronteras del Estado. Se trata de tributación sobre el comercio exterior, tributación que tiende a perder importancia relativa dentro de la tributación global a medida que aumenta el desarrollo económico de los países¹⁵⁷. Ahora, según Mauricio Plazas:

la doctrina ha sido generosa al abordar las clasificaciones de los impuestos desde la perspectiva de la distinción entre tributos del orden nacional o subnacional pero no ha hecho lo propio con lo que podrían denominarse supranacionales. A lo sumo, se aborda el tema de su eventual existencia, pero nunca desde la óptica de comprender esa nueva cobertura del ámbito espacial que se vislumbra en los procesos comunitarios y es ya una realidad en lo que toca con los denominados “derechos aduaneros”¹⁵⁸.

De ésta opinión se resalta que los derechos aduaneros son una clara manifestación de cómo la potestad tributaria tiende a desplazarse de la órbita nacional en sentido estricto a esferas de mayor cobertura territorial —*usualmente del territorio de varios estados*— en razón a los fenómenos de integración.

Referidos a la Unión Europea los profesores españoles Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López han dicho que por *impuestos aduaneros* se debe entender todos aquellos que tienen por objeto el tráfico internacional de

¹⁵⁶ CHAHÍN LIZCANO, Op. cit p. 35, 627, 628.

¹⁵⁷ RESTREPO SALAZAR, Op. cit, p. 179. PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Op. cit, p. 834. Esta clasificación de tributos externos en contraposición con los tributos internos, la toma el profesor Plazas Vega, del tratadista francés Beltrame (Sistemas Fiscales. Barcelona : Oikos Tau, 1977.), para afirmar que la dependencia de la fiscalidad exterior es manifiesta en los países más pobres, como los de África Negra, en los cuales es probable que lleguen al 60%. Citan Plazas Vega y Restrepo Salazar de Pierre Beltrame que *“la dependencia de un país con respecto al exterior es tanto mayor cuanto menos desarrollado se encuentra”*.

¹⁵⁸ PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho Tributario Comunitario : La armonización tributaria en el sistema andino de integración. Bogotá : Legis, 2001. p. 9.

mercancías. Son en la actualidad, tributos de regulación comunitaria dentro de la unión europea de manera tal, que los estados miembros tienen encomendado únicamente el ejercicio de las potestades tributarias pero no su titularidad que pertenece a la Unión¹⁵⁹.

Dentro de este contexto, el profesor Clavijo Hernández, manifiesta que:

los derechos de aduana a la importación son .. un ingreso público percibido por las Comunidades europeas en ejercicio de su poder financiero, que se hacen efectivos, ... mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración de los Estados miembros, a los que corresponde el ejercicio —no la titularidad— de las potestades de gestión tributaria.

Indica además que, los derechos de aduana a la importación son también denominados derechos arancelarios, porque sus tipos de gravamen quedan reflejados, junto a la clasificación de las mercancías en el arancel de aduanas. *Los derechos de aduana a la importación, más exactamente el impuesto a la importación es un impuesto comunitario, indirecto, real, objetivo, instantáneo y de finalidad protectora.*¹⁶⁰

En esta exposición se reflejan varios de los actuales matices que se reconocen a los derechos de aduana, aceptando, entre otros, el hecho de revestir el carácter de supranacionalidad y su finalidad protectora, sin perder su calidad de impuestos.

3.3.4. En síntesis, la opinión de la doctrina resulta un tanto diversa y se constituye en una señal de poco acuerdo sobre temas fundamentales. En efecto, hay consenso en que se trata de gravámenes que recaen sobre el tráfico internacional de mercancías (*de importación o de exportación*); lo hay también en el hecho que los gravámenes se refieren básicamente a las importaciones, quedando los gravámenes sobre exportaciones solo como una excepción en circunstancias muy especiales y desapareciendo los mismos respecto del tránsito aduanero. Pero, si esos gravámenes son o no impuestos, ya es materia de discusión¹⁶¹, sobre todo por lo que respecta a su finalidad, pues, entre otras cosas, no resulta claro que entre más éxito puedan tener estos gravámenes desde la óptica de la política económica, menor importancia tengan como instrumentos típicos de recaudación.

¹⁵⁹ MARTÍN QUERALT, Op. cit, p. 654.

¹⁶⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Op. cit. p. 723 – 726.

¹⁶¹ Recuérdense las referencias que se han hecho en este estudio respecto de opiniones como las del español Albiñana, el argentino Luqui y también la Corte Constitucional de Colombia, en providencia C-992 de 19 de septiembre de 2001.

Desde otra perspectiva el maestro Berliri menciona, incluso, que podría tratarse más propiamente de tasas.

Además, al parecer la institución de los *derechos aduaneros* ha ido variando en el tiempo. De hecho, éstos pasaron de ser el principal impuesto a ser un gravamen de poca monta en las economías desarrolladas; y, cuya naturaleza no es clara, si se quiere adecuar a la tipología tradicional sobre la materia.

Lo anterior impone la necesidad de estudiar los *derechos aduaneros* desde la óptica de su naturaleza, para arrojar como conclusión, si ese es el caso, que se trata de un tributo, que se adecua a la típica clasificación tradicional de los mismos; o que por el contrario, tienen una naturaleza propia, *sui generis*. De hecho, como se verá más adelante, se podría discutir si son *tributos*, considerándolos desde la óptica de su finalidad principal, la *capacidad contributiva* y sobre la base del *principio de reserva legal* de los tributos. Esto sin desconocer que legislativamente de manera uniforme se les define como tributos. Podría también concluirse que su naturaleza ha cambiado con el tiempo, o dicho de otra manera, han perdido su naturaleza tributaria para adquirir una nueva identidad.

Por lo pronto y como premisa de partida se propone esta definición de *derechos de aduana*, afirmando que se trata de *impuestos ocasionados con motivo de la importación para consumo de mercancía a un territorio aduanero, que se expresan como arancel o gravamen arancelario*.

4. LA NATURALEZA DE LOS DERECHOS DE ADUANA

4.1. PRELIMINAR

Reconociendo la diversa finalidad que los derechos de aduana¹⁶² han mantenido desde hace varias centurias, se ha llegado a afirmar que los mismos, pese a ser generales a nivel mundial, pueden o no tener naturaleza fiscal¹⁶³. Serán fiscales en cuanto gravan mercancías con impuestos equivalentes a los obtenidos sobre mercaderías producidas en el país o cuando gravan mercancías que no se producen dentro de él. Por su parte, no tendrán naturaleza fiscal sino económica en cuanto el gravamen tenga como objeto compensar mayores costos de producción de mercancías nacionales o proteger algún ramo o sector de la economía nacional de la competencia extranjera, o bien, lograr algún efecto económico equivalente. Lo anterior se refuerza con la idea generalizada en virtud de la cual a mayor finalidad económica menor recaudo y viceversa.

La función rentística de los derechos aduaneros que correspondió a la concepción de un Estado gendarme cedió lugar a la función económica o de política económica correlativa a la concepción de un Estado moderno que, con diversa intensidad, interviene, planifica u orienta la economía hacia el bien común, no resultando aceptable en los tiempos en que vivimos la idea de un Estado absolutamente neutral o prescindente¹⁶⁴.

¹⁶² En palabras de Benvenuto Griziotti:

Los derechos aduaneros pueden ser puramente fiscales o solamente protectores, o bien reunir ambos caracteres. Son fiscales cuando gravan las mercaderías de producción extranjera (café, cacao, etc.), o mercaderías extranjeras con un derecho aduanero igual al impuesto de fabricación sobre los productos nacionales. Son protectores cuando gravan las mercaderías que se producen en el país (como el azúcar), en la medida en que excede los eventuales impuestos de fabricación nacional. Los derechos aduaneros protectores, para satisfacer su fin económico, deben limitar la importación de las mercaderías extranjeras en detrimento de su ingreso fiscal.

GRIZIOTTI, Op. cit p. 359.

¹⁶³ CAMACHO RUEDA, Op. cit, p. 168.

¹⁶⁴ BASALDÚA, Derecho Aduanero, Op. cit p. 228-229. El profesor Basaldúa invita en esta cita a confrontar, entre otros, el artículo de MORDEGLIA, Roberto Mario. Introducción al estudio de las finanzas públicas. En: Manual de Finanzas Públicas. Buenos Aires : AZ, 1986.

De otro lado, los derechos aduaneros tienen una difícil significación presupuestal en la medida que los ingresos derivados de éste o estos rubros son ciertamente difíciles de determinar dentro de un presupuesto, dado el mismo origen de estos derechos que no es otro que el comercio exterior, con sus fluctuaciones y condiciones que en la mayor parte de los casos no pueden ser controladas por el Estado. Esto hace que los mismos si bien se incluyen dentro del presupuesto nacional, no se manejen dentro de él con la mayor expectativa¹⁶⁵, sobre todo en tratándose de economías que pueden originar sus ingresos en la tributación directa, dado su alto grado de desarrollo.

Ahora, sometidos los derechos aduaneros a un típico contenido tributario, ellos deben pasar por el tamiz propio de principios tales como el de reserva de ley o legalidad, capacidad contributiva¹⁶⁶, igualdad ante la ley, equidad, progresividad, etc., para determinar si los mismos tienen naturaleza tributaria y responden al concepto de tributo. Por lo pronto, frente a este último tópico digamos que se cuestiona por parte de la doctrina el principio de capacidad contributiva (*o de igualdad tributaria para sistemas jurídicos que utilizan esta directriz*) como propio de los derechos aduaneros a punto tal que hay quienes afirman que no tiene cabida, en razón a que no considera a la persona en su capacidad para contribuir.

Otros por su parte, opinan que los recursos financieros de carácter tributario de un Estado, no tienen en su esencia que obedecer al principio de capacidad contributiva, pues esta se predica del sistema tributario en su integridad y no específicamente de todos y cada uno de los tributos o erogaciones tributarias que conforman dichos recursos¹⁶⁷. Incluso, se podría pensar que aún cuando fuese necesario que los *derechos aduaneros* se fijarán conforme a capacidad contributiva, esta es presumible en materia de derechos de importación y de exportación, pues estas operaciones en su interior implican la existencia de cierta capacidad de pago y cierto poder monetario que se refleja en una potencial disposición a percibir ingresos e incrementar el patrimonio del importador. No se debe dejar de lado que la capacidad contributiva se mide con factores objetivos y cuantitativos, pero se predica de un sujeto y de unas presunciones y deducciones que hace el titular del poder de imperio, en el preciso momento en que decide gravar determinado producto con un valor de arancel o igual cuando lo hace

¹⁶⁵ “De cualquier modo subsistirá la dificultad de su cálculo presupuestario, ya que la política arancelaria está sujeta a eventuales, frecuentes y a veces súbitos cambios, que pueden producirse incluso dentro de un mismo ejercicio fiscal”. BASALDÚA, Op. cit p. 230.

¹⁶⁶ No aceptada como elemento esencial de los tributos en todos los sistemas de derecho positivo.

¹⁶⁷ En el caso específico del sistema tributario colombiano respecto del cual se predica que la progresividad se mide en relación con el sistema en general y no respecto de cada uno de los tributos que lo conforman.

cuantificando la base gravable en impuestos perfectamente indirectos como el impuesto sobre las ventas.

En suma, varios factores o elementos deben ser analizados para entrever al final si los derechos de aduana tienen naturaleza tributaria y si corresponden a una de las categorías o tipos clásicos del tributo. Para estos efectos es importante, previamente, ofrecer un concepto de lo que se entiende por tributo, puesto que, dependiendo del mismo, se llegará a una u otra conclusión.

Lo anterior, sin olvidar que la discusión se efectúa en un plano netamente teórico y abstracto en la medida en que, como se ha tenido oportunidad de analizar, las más de las legislaciones les conceden el carácter tributario a este tipo de derechos. Esto, de todas maneras, tratando de obtener claridad sobre este asunto y ante todo, trayendo nuevamente a la mesa del debate un “gravamen” que se considera no ha perdido su importancia como pareciera quererse dar a entender dentro de ciertos contextos.

4.2. NOCIÓN DE TRIBUTO, PRINCIPIOS Y FINALIDAD

Dependiendo del contexto político institucional el concepto de tributo adquirirá sus características propias¹⁶⁸. De hecho, el trance del Estado de Derecho al Estado Social de Derecho ha variado la concepción odiosa y casi punitiva o sancionatoria del tributo a su justificación en términos de la solidaridad propia del Estado social de derecho, donde el tributar es un deber¹⁶⁹ indiscutible del individuo, además de

¹⁶⁸ Cf. AMATUCCI, Andrea y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. El concepto de tributo. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001. v.2, p. 1-16.

¹⁶⁹ De acuerdo con Moschette se puede afirmar, de su análisis del artículo 53 de la Constitución italiana que consagra la capacidad contributiva como elemento esencial del deber de contribuir que *“la prestación tributaria no se presenta desde el punto de vista del ente impositor, sino desde el punto de vista del contribuyente como obligación general de concurrir en aras del interés común por el mero hecho de tener ‘capacidad contributiva’ y ‘en razón de tal capacidad’”*. La prestación tributaria no se basa entonces en el poder de imperio abstracto del Estado sino en la capacidad contributiva o aptitud para concurrir a los gastos públicos que se manifiesta en la capacidad económica del sujeto. Se trata entonces, *“de poner a disposición de la colectividad, en concurso de fuerzas, las propias aptitudes”*. Todo ello para el progreso material o espiritual de la sociedad en consonancia además con la utilidad y función social que son límites impuestos a la propiedad privada y a la iniciativa privada. Así, *“el deber de ‘todos’ de ‘concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva’ es, por tanto, expresión de tal deber de solidaridad en el campo económico, político y social”*. Entonces, el fundamento de la contribución o prestación tributaria no se encuentra como razón sustancial en el poder formal y abstracto de la ley *“ni en el interés individual conmutativo”* sino que se funda en el *“deber de solidaridad que vincula al bien común la potencialidad de cada sujeto que forme parte de la comunidad”*.

MOSCHETTE, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. En: AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario, Op cit, v. 1, p. 241-242.

un derecho que se manifiesta en la medida que el ciudadano por convicción racional y de convivencia social tributa¹⁷⁰, dentro de un marco de justicia y equidad¹⁷¹, o dicho de otra manera, considerando su capacidad contributiva¹⁷².

De la noción de tributo participa también el elemento esencial de la reserva de ley¹⁷³, cual es la legitimidad de su imposición, generalmente ligada al órgano

¹⁷⁰ Unido a los principios de justicia y reparto de los tributos se encuentra el principio de capacidad contributiva, por lo que *“solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de la misma realidad”* en donde se espera *“de cada uno según la capacidad a cada uno según las necesidades”*. Así las cosas, la relación entre el ciudadano y la sociedad no se basa ya en un criterio individualista sino en la solidaridad base del reparto de los tributos. Y, por otro lado, el principio de capacidad contributiva es principio de justicia fiscal *“válido para cada particular ‘con curso a los gastos públicos’ en sí y por sí considerados”*. Todo este análisis a la luz del ordenamiento constitucional italiano y en particular el artículo 53 en consonancia con los artículos 2 y 4 de la Constitución.

El principio de capacidad contributiva tiene también rango constitucional en el ordenamiento español donde se establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en principios de igualdad y progresividad.

En lo que atañe al ordenamiento jurídico alemán el principio de capacidad contributiva no se encuentra directamente establecido pero se deduce como aplicación del principio de igualdad al igual que del principio de estado social y de la función social de la propiedad.

¹⁷¹ Colombia participa del esquema de Estado social de derecho, fundado entre otras, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general. (C.P. artículo 1). En desarrollo del principio de solidaridad son, entre otros, deberes de la persona y del ciudadano *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*. (C.P. artículo 95, numeral 9). De hecho, el sistema tributario se funda, entre otras, en el principio de equidad (C.P. artículo 362).

¹⁷² La Constitución española enmarca a la nación española como un Estado social y democrático de derecho en donde se reconoce la aptitud de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (Constitución Española. artículos 1 y 31).

Por su parte, la República Italiana exige el cumplimiento de los derechos inderogables de solidaridad política, económica y social después de reconocer los derechos inviolables del hombre, como individuo, o en el seno de las formaciones sociales donde aquel desarrolla su personalidad. Establece que *“todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”* (Constitución Italiana, artículos 2 y 53).

¹⁷³ En Colombia en tiempo de paz solamente los órganos representativos del pueblo pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. (C.P. artículo 338).

De acuerdo con la Constitución española solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. (Constitución Española. artículo 31.3).

legislativo como representante de la soberanía popular, reserva de ley que encuentra algunas de sus primeras y más seguras formulaciones, precisamente en el consentimiento al impuesto¹⁷⁴. *“La necesidad del ‘consentimiento’ de las cámaras al tributo se eleva a un principio general en virtud del cual solo la ley puede afectar la esfera de la propiedad y de la libertad individuales”*. En otras palabras *“la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria que es ‘fuente’ directa de la relación tributaria”*¹⁷⁵.

Por otra parte, connatural al concepto de tributo está su aspecto material expresado en los recursos que consigue el Estado para atender a todas sus funciones de Estado Social de Derecho. En otros términos, el fin principal de todo tributo es precisamente el de la obtención de los ingresos para el Estado. Empero lo anterior, la intervención del Estado dentro de diversos ámbitos de convivencia social ha ocasionado el uso del tributo como un *“medio de intervención económica y social en la vida activa de las comunidades actuales”*¹⁷⁶. Sin embargo, no es universalmente aceptado que un tributo pueda utilizarse como herramienta propia de la hacienda pública y con fines propios de política económica si con ello se desconoce su carácter fiscal o de recaudo. No se acepta de manera pacífica que los tributos intervencionistas (llamados así en la medida en que su fin principal no es recaudatorio) *“aparezcan como agotados, al cumplirse los fines sociales, económicos, redistributivos, etc., que tenían agotados”*¹⁷⁷.

En suma de lo anterior, un tributo cuya finalidad principal no sea financiera, se acepta siempre y cuando al lado de estas finalidades mantenga su finalidad de recaudar ingresos para las arcas del Estado. Así, si bien la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que resulta imposible verificar en cualquier ordenamiento tributario¹⁷⁸ o que toda figura tributaria ocasiona en mayor o menor grado efectos económicos distintos del puramente recaudatorio¹⁷⁹; y del

Para Italia *“no se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley”*.

¹⁷⁴ FEDELE, Andrea. La reserva de ley. En: AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario, Op. cit, v. 1, p. 158.

¹⁷⁵ FEDELE, Op. cit, p. 160.

¹⁷⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Los fines extrafiscales del impuesto. En: AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario, Op. cit, v. 1, p. 355.

¹⁷⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. cit, p. 356.

¹⁷⁸ LEJEUNE, Ernesto. Aproximación al principio de igualdad tributaria. En: Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario. Madrid : Edersa, 1980. p. 171, citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. cit, v. 1, p. 357.

¹⁷⁹ MICHELI, G.A. Profili critici in tema di potestà d'imposizione. En: Rivista di Diritto finanziario. V. 23, (1964). p. 27 ss, citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. cit, v. 1, p. 357.

hecho que se acepte que varios fines pueden estar presentes en un mismo impuesto¹⁸⁰, es esencial que dicho tributo mantenga su carácter de recaudatorio.

De otro lado, y con el fin de establecer el carácter vinculante de una definición de tributo se debe verificar el ordenamiento dentro del cual se encuentra inserto. En efecto, como regla general las constituciones de los diferentes estados no definen lo que entienden por tributo pero si establecen principios, los cuales contienen las directrices y límites positivos y negativos para la elaboración de los mismos por parte del legislador; y es al legislador al que de manera dinámica dependiendo de la evolución socioeconómica le corresponde crear tributos e incluso establecer conceptos sobre los mismos, advirtiendo que si la noción se contrapone a los direccionamientos y límites constitucionales se estará dentro del campo de la ilegitimidad, la cual no se presenta en aquellos espacios dejados libres por la Constitución, donde el legislador podrá, respetando los principios y directrices trazadas en el ordenamiento superior, efectuar un papel creador¹⁸¹.

También, debe considerarse la existencia de órganos supranacionales o comunitarios con poderes tributarios, razón por la cual, como opera dentro de un entorno político como el de la Unión Europea, los sistemas tributarios de cada Estado y con ello las bases o fundamentos de los tributos que en suma están ligados al principio de legalidad o reserva de ley y a los principios de capacidad contributiva y progresividad deben adaptarse al ordenamiento comunitario y a los fines perseguidos por su tratado base.¹⁸²

Sobre las bases anteriores, se puede ensayar una noción de tributo, acotando, que de manera generalizada se utilizan muchas expresiones para hablar de tributos. En algunos casos se les identifica con los impuestos, otros con

¹⁸⁰ PÉREZ DE AYALA, José Luis. Comentarios a las leyes tributarias y financieras : Artículo 4. Madrid : Edersa, p. 47, citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. cit, v. 1, p. 357.

¹⁸¹ Cf. AMATUCCI, El concepto de tributo, Op. cit, v. 2, p. 3-4.

¹⁸² Cf. Ibid., p 9.

Además, sobre este particular comenta Martín Queralt que, dentro de las disposiciones fiscales del Tratado de las Comunidades existen ciertos bloques de preceptos y entre ellos el que fundamenta la armonización fiscal comunitaria (*Artículos 93, 94, 96 y 97 del Tratado de Ámsterdam*). Se advierte además (también) que la normas comunitarias adoptadas para la armonización fiscal, no se limitan a soluciones o resultados que deben alcanzar las legislaciones nacionales, sino que tienden al establecimiento de un régimen jurídico comunitario para cada impuesto y apuntan, por consiguiente, a la formación de un derecho comunitario de la fiscalidad, con su propia lógica interna —independiente de la de los sistemas fiscales nacionales—, coherente con los principios y objetivos comunitarios y dotado, en fin, de sus propias reglas de interpretación.

MARTIN QUERALT et al, Op cit. p 214-215.

“contribuciones”¹⁸³, a veces con derechos, cánones, tarifas, tasas. A este respecto y en razón de la normatividad de la unión europea, aducen los profesores Amatucci y González García que “*menos rigurosa es la normativa comunitaria por la heterogeneidad de los ordenamientos nacionales y también por cuestiones lingüísticas*”¹⁸⁴.

Así las cosas, se puede deducir, de acuerdo con la más autorizada doctrina y la legislación de muchos Estados, que los elementos esenciales de un concepto de tributo son:

1. *Prestación patrimonial;*

¹⁸³ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la corte constitucional. En: Revista ICDT. No. 49 (junio, 1999). p. 3. Al respecto de la terminología de los tributos en la Constitución Política de Colombia, en su interesante estudio sobre la tipología de los tributos en la jurisprudencia de la Corte, observa el profesor Bravo que

Ha advertido la Corte Constitucional que en nuestra Carta Fundamental de 1991 existe una clara impropiedad terminológica, al utilizar en el artículo 338 la palabra ‘contribución’ como género y como especie. Advierte que el género es ‘tributo’ y la especie es ‘contribución’. En sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993 con ponencia del Dr. Ciro Angarita Barón (q.e.p.d), dice:

“Hubiera sido de desear que la Carta mantuviera esta misma precisión terminológica a lo largo de todo su texto’.

“Sin embargo, en el inciso siguiente del mismo artículo (se refiere al 338), el Constituyente da al término contribuciones, un sentido genérico que cobija tanto las contribuciones fiscales como las parafiscales. Dice el mencionado inciso:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulan contribuciones en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. (Destaca la Corte).

“Por supuesto, esta regla no sólo se refiere a la contribución en sentido estricto —tal y como se entiende en el inciso anterior—, sino a los impuestos y demás tipos de ingresos corrientes. Por lo tanto, aquí contribuciones no quiere decir “contribuciones parafiscales” sino “tributos”, en sentido genérico, puesto que todo ingreso público corriente debe sujetarse a esta regla”. (Sentencia C-040/93 Pág. 599 Gaceta la Corte Constitucional). (He subrayado)

Se puede decir que la Corte utiliza el término “tributo” como genérico y distingue claramente sus elementos esenciales: origen imperativo, forma genérica y finalidad financiera.

¹⁸⁴ AMATUCCI, El concepto de tributo, Op. cit, v. 2, p. 4.

2. *Impuesta por un ente estatal, estadual¹⁸⁵ o una comunidad supranacional facultada para el efecto;*
3. *A cargo de los coasociados con fundamento en el principio de igualdad ante la ley¹⁸⁶, para unos; o de capacidad contributiva, para otros;*
4. *Con el fin de aportar a los propósitos de la función social del Estado*

4.3. Con fundamento en la noción de tributo que se puede deducir de ligar los elementos esenciales encontrados, no queda otra labor diferente que confrontar dicha noción con la que se ha propuesto respecto de *derechos de aduana*, esto es, impuestos ocasionados con motivo de la importación para consumo de mercancía a un territorio aduanero que se expresan como arancel o gravamen arancelario.

4.3.1. Lo que de entrada advierte el lector es que en la noción propuesta de derechos aduaneros se cataloga tal derecho como un impuesto, esto es, especie específica de tributo, sin que previamente se hubiere establecido si el derecho de aduana responde a la noción de tributo. Por contera, se debe confrontar la especie cuya naturaleza se quiere dilucidar con el género que se pretende la subsuma.

Lo primero, será entonces, verificar si se está frente a una prestación de carácter patrimonial: de acuerdo con este estudio resulta indudable que el derecho aduanero supone una exacción causada por efecto del ingreso (como regla general y ocasionalmente de la salida) de mercancía a un territorio aduanero. Esta exacción que excepcionalmente es en especie, y que como regla general, se mide en dinero, tiene indudablemente una connotación económica - patrimonial. Y, si la misma se exige del responsable de la importación, se trata indudablemente de una prestación patrimonial a su cargo.

4.3.2. Se debe ahora, connotar si esa prestación económica es impuesta por un ente Estatal o una comunidad supranacional facultada¹⁸⁷: a este respecto lo que

¹⁸⁵ Hoy existen solamente tributos aduaneros impuestos por el ente estatal. En otras palabras, la competencia para esta materia es estatal o de comunidad supranacional, pero no de un ente estadual (estados federados, comunidades autónomas, provincias, regiones, departamentos, etc.). En esta época no existen impuestos aduaneros internos.

¹⁸⁶ Esta igualdad debe entenderse, según se trate de Estado de derecho o de Estado social de derecho.

¹⁸⁷ Como ya se anotó, no todos los organismos de carácter supranacional tienen la facultad de legislar en materia tributaria. Para ello, se requiere no solamente de una disposición prevista en un

se debe advertir, en primer lugar, es que el poder estatal tiene esta potestad, respecto de lo cual no hay duda en materia de aquella que todos califican como tributaria. En efecto, al legislador como representante a través del voto del pueblo, tradicionalmente se le ha otorgado esta facultad, la que sigue manteniendo en el común de los ordenamientos jurídicos. Empero, la naturaleza típica de los derechos aduaneros, la complejidad propia del tema como materia de gran raigambre técnico, los cambios o fluctuaciones constantes en el comercio exterior han ocasionado que de manera ordinaria se le confiera al poder ejecutivo facultades legislativas en este tema a través de diferentes normatividades a las cuales la constitución política de un Estado otorga legitimidad¹⁸⁸. Ello usualmente

tratado constitutivo sino adicionalmente de una expresión de soberanía emanada directamente del elector. En el caso de la Comunidad Andina, v. gr., esta facultad no existe, como si le es propia a la Unión Europea.

Mauricio Plazas recuerda que:

“ el poder tributario y el principio de reserva de ley de los tributos, pretende hacer énfasis en la garantía que reporta para los asociados el hecho de que es la ley el cauce del poder tributario y, por consiguiente, su reconocimiento en el orden comunitario solo es factible de manera relativa y dependiente del desarrollo de las normas comunitarias en el ámbito interno o de la conformación de verdaderos órganos colegiados de representación popular, de alcance supranacional, que ostenten la facultad de crear derecho legislado.”

PLAZAS VEGA, Derecho Tributario Comunitario, La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración. Op. Cit p. 15.

¹⁸⁸ En Colombia, la legislación en materia de aduanas, de acuerdo con la Constitución Política (artículo 150) se encuentra en cabeza del Congreso y el Ejecutivo con base en el siguiente esquema:

Corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas ejercer las siguientes funciones:

(...)

19) dictar las normas generales y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:

(...)

b) regular el Comercio Exterior y señalar el régimen de cambio internacional en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República.

c) modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. (Se ha subrayado).

Artículo 189. Corresponde al Presidente como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

conlleva la participación del legislativo como poder delegante o marco de las facultades conferidas, al igual que del Ejecutivo como poder delegatario o secundario respecto de facultades otorgadas en virtud de una ley que lo faculta para legislar o que le confiere un marco o cuadro genérico con pautas, principios, propósitos, objetivos, etc. que éste último puede reglamentar sin salirse en ningún caso del marco de lo reglamentado.

En este sentido, el principio de reserva de ley o de legalidad se ha extendido, como lo anota Fedele¹⁸⁹, para abarcar con connotación de reserva a ciertos

(...)

25) Modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior.

De lo anterior, se pone de presente que la facultad de legislar en materia aduanera está constitucionalmente dividida en Colombia entre el Congreso y el gobierno, correspondiendo al primero dictar las normas “cuadro” o “marco”, esto es, leyes en las cuales establece los objetivos parámetros, derroteros, finalidades, que debe el Gobierno seguir al desarrollar su función o potestad reglamentaria en virtud de la cual puede modificar los aranceles y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.

Como lo recuerda, Martín Gustavo Ibarra Pardo:

en la reforma constitucional de 1968, se introdujo la noción de las leyes marco o cuadro (ordinal 22 de los artículos 76 y 120) con el propósito de mantener el control político del congreso sobre el ejecutivo, al fijar el primero pautas generales a las cuales éste último debería someterse, permitiendo al mismo tiempo una gran agilidad normativa por parte del Ejecutivo, la cual sería una herramienta eficaz para prever los cambiantes fenómenos del comercio exterior y de los asuntos económicos.

IBARRA PARDO, Martín Gustavo. Marco constitucional de la legislación sobre el comercio exterior en Colombia. En: Universitas : Revista jurídica de la Pontificia Universidad Javeriana. (1982). p. 45.

Con la Constitución Política de 1991 se mantienen los parámetros antes mencionados, pero estableciendo que la facultad para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones del régimen de aduanas, sólo puede obedecer a razones de política comercial. En otros términos, con las facultades de modificar los aranceles el ejecutivo no puede atender a razones de orden fiscal, sino única y exclusivamente a las razones aludidas.

¹⁸⁹ Indica Fedele:

“Resulta evidente el recurso a un criterio ‘formal’ para la identificación de las ‘leyes’, basado en especial en las características del procedimiento de producción normativa y en la posición que, dentro de él, se reserva a las Cámaras. En este sentido, en la imposición de tributos puede proporcionar una ‘base legal’ adecuada, además de las leyes *stricto sensu*, las leyes constitucionales – *vista la sustancial coincidencia de los órganos competentes y las características del procedimiento previstos para ellas* -- los decretos-leyes y los decretos legislativos, ya que, aun en el caso de estos últimos en un momento previo o sucesivo las Cámaras determinan el contenido normativo del acto, por conducto del procedimiento legislativo.....”

decretos ejecutivos, tales como los decretos extraordinarios o los decretos con fuerza de ley emanados del poder ejecutivo pero bajo claras facultades otorgadas o delegadas por el poder legislativo. Entonces, se ha dicho que la reserva se mantiene en la medida que finalmente corresponde al parlamento o congreso, órgano representante del electorado, establecer, determinar, reglar o delegar la función de legislar en el órgano ejecutivo del poder público. A su turno, el órgano ejecutivo debe actuar cumpliendo a cabalidad con el límite de las facultades establecidas de acuerdo con la modalidad de las mismas, bajo el entendimiento que cualquier vacío se debe interpretar bajo la tutela o potestad del poder delegante. Así, no puede ser de recibo, dentro de la óptica de la reserva de ley una actuación que no respete los límites impuestos puesto que ellos revelan la voluntad de los miembros de la colectividad.

Entendido así el mantenimiento del principio de reserva de ley o de legalidad, fuerza concluir que la función del poder ejecutivo o del gobierno, se encuentra amparada por tal potestad y corolario lógico de tal apreciación resulta, indiscutiblemente que el establecimiento de los *derechos aduaneros* de la manera como se encuentra instaurado en los más de los ordenamientos legislativos, cumple con el principio de reserva de ley.

4.3.3. Compele analizar, siguiendo este orden, si la prestación legítimamente impuesta recae sobre el asociado y si el mismo actúa en igualdad de condiciones o con base en su capacidad contributiva.

La igualdad, de acuerdo como en consenso general se puede entender, hace referencia al hecho que sujetos situados en igualdad de condiciones de hecho, deben contribuir de la misma manera. Esto se puede y debe analizar desde varios tópicos, pero el que por lo pronto interesa es aquel que se refiere a quien realiza la importación, incluyendo aquí, por lo pronto, a todos aquellos que tienen responsabilidad por la importación o por alguno de sus elementos o etapas.

Confrontada la igualdad respecto del importador, se verifica si todos los importadores se encuentran en la misma situación al ejercer la acción de importar, encontrando respecto de este primer interrogante una respuesta afirmativa: Quien importa se sitúa frente a la misma o similar situación de hecho y sobre él recaerá la potestad del Estado en sus diferentes matices. Luego, habrá que concluir que el importador, como regla general deberá colaborar con el pago de la prestación patrimonial legalmente impuesta.

4.3.4. En lo que hace referencia a la “*capacidad contributiva*”, institución tan propia de los tributos en un Estado social de Derecho y concepción fundamental para determinar si un ingreso del Estado tiene naturaleza tributaria en muchos estados modernos, que desde su constitución se definen como “*estados sociales de derecho*” o en donde, con base en el “*principio de igualdad*” y en razón de las funciones y fines del Estado se admite la contribución como un deber consentido en respuesta a la función estatal, se discute si en realidad los *derechos aduaneros* ostentan tal calidad.

La respuesta que en primer lugar se encuentra respecto de tal situación, radica en afirmar que el principio de “*capacidad contributiva*” o de “*igualdad*” (entendido bajo los parámetros establecidos), es ajeno a la noción de “*derechos aduaneros*”, máxime cuando dicha locución en las más modernas teorías supone no solo el miramiento en abstracto del sujeto pasivo de la contribución, sino el considerar su situación particular, específica, bajo el prurito que las consideraciones de carácter general, respecto de la capacidad de contribuir y las presunciones en este aspecto, violan o no concuerdan con la real capacidad que se puede endilgar de un sujeto pasivo específico.

Como se observa, respecto de este principio, que para españoles e italianos es elemento fundamental por antonomasia de lo tributario, como quiera que no solamente está definido en la Constitución Política, sino que contiene legitimidad respecto del electorado, 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*”¹⁹⁰. En igual sentido se pronuncia Luqui, quien indica que ni equidad ni proporcionalidad se predicán de derechos de aduana.

*La ‘proporcionalidad’ que es, como se ha visto en su momento, la garantía constitucional que se relaciona con la riqueza, no tiene en materia de derechos de aduana la misma actuación que en materia de impuestos y contribuciones. Es decir que la capacidad contributiva, que es el elemento esencial en punto a la incidencia de las cargas tributarias, tratándose de estos derechos no juega igual papel. En estos actúa como instrumento de regulación de las importaciones, con prescindencia de la función que cumple, en materia de impuestos, como garantía de propiedad*¹⁹¹.

Sobre este aspecto, el autor español César Albiñana, indica que la objeción más importante que se formula a los derechos de aduana en cuanto a su clasificación

¹⁹⁰ BASALDÚA, Derecho aduanero, Op. Cit, p. 237-238.

¹⁹¹ LUQUI, Op. Cit, p. 128.

como fiscales es la que se refiere a la capacidad contributiva. En efecto, pregunta: “¿qué capacidad económica o contributiva tratan de gravar?”.

Y se responde: “el establecimiento de los derechos aduaneros no responde a la expresada finalidad (financiación del gasto público), al menos preponderantemente, ni sirve a la equidad tributaria”¹⁹² (subrayado fuera de texto).

Otros autores tratando de zanjar la diferencia conceptual, han manifestado que el criterio de “capacidad contributiva” no es suficiente para establecer las diferentes modalidades de tributos y ni aun siquiera para tipificar a los impuestos, puesto que puede darse el caso que no se consulte la misma, “sin que necesariamente puedan calificarse de inconstitucionales, en especial en cartas políticas como la colombiana en las cuales se proclama la ‘progresividad del sistema’ y no de cada una de sus partes”¹⁹³. De hecho, es posible que dentro del sistema tributario y respecto de ciertos tributos “el Estado pueda hacer caso omiso de la potencialidad económica de pago de los destinatarios o beneficiarios de su gestión y establecer la obligación sustancial sin otra consideración que lo que el contribuyente reciba a cambio”¹⁹⁴.

Lo cierto es, como se afirmaba ya en este escrito, 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.

Sin embargo lo anterior, indica el profesor Basaldua que respecto de este principio de la capacidad contributiva:

Cabe plantearse si es un principio que pretende regir el acto de imposición o el ejercicio de la potestad tributaria, exigiendo que se graven los hechos que manifiestan esa capacidad o, en cambio, jugaría en el momento de realizarse el hecho gravado (la importación para consumo). En el primer caso, se advierte que el legislador al imponer derechos de importación muy elevados para ciertas mercaderías está lejos de considerar capacidad contributiva alguna, pues su intención es, precisamente, desalentar las importaciones. Ciertamente es que si alguna persona importa y, por tanto, se convierte en importador habrá de tener dicha capacidad para poder pagar los tributos elevados. Pero esta conducta es posterior al establecimiento de la alícuota del derecho de

¹⁹² ALBIÑANA, Op. Cit, p. 552.

¹⁹³ PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Op. Cit, p. 864-865.

¹⁹⁴ *Ibíd.* p. 865.

*importación que ha sido fijada con independencia de que existiera algún eventual importador que pudiera demostrar tal capacidad. En general, creo que la doctrina ha considerado a este principio como la limitación que se pretende imponer al que tiene potestad tributaria...*¹⁹⁵

En suma, aun cuando no aparece dentro del sistema tributario, predicable como del sabio Perogrullo respecto de los derechos de aduana, si podría afirmarse la existencia de esta potencialidad o capacidad respecto del importador, razón por la cual habrá de concluirse que de los derechos de aduana sí se puede predicar este elemento connatural a la tributación.

4.3.5. Se debe en este momento analizar si los derechos de aduana tienen como finalidad aportar los ingresos que requiere el Estado para cumplir con sus finalidades, característica común tanto al Estado de derecho como al Estado social de derecho, aun cuando la misma pueda tener en estos sistemas diferente contenido.

Este elemento, constituye otro de los puntos de divergencia mayor para sostener que los derechos aduaneros se subsumen dentro del concepto de tributo. En efecto, mucho se ha dicho a lo largo de este estudio respecto de la preponderante finalidad actual y en otras épocas de los derechos aduaneros como instrumento de política económica frente a su potencialidad de ser ingresos o fuente de ingresos del Estado a punto tal de afirmar que los mismos, esto es, los derechos aduaneros, cumplen su finalidad en tanto y cuanto de los mismos se obtenga el menor recaudo. Ello, porque lo anterior significará que han cumplido con el papel político-económico asignado, visto esto último, usualmente desde una óptica proteccionista¹⁹⁶. También se ha dicho de la dificultad de incluir los mismos como

¹⁹⁵ CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002

¹⁹⁶ El proteccionismo, como política económica o como instrumento fundamental para lograr el desarrollo de países de primer mundo ha sido utilizado de manera constante hasta nuestros días. Incluso hoy, se observa cómo los Estados Unidos de América, a través de la última ley agrícola sancionada por el Gobierno del presidente George Bush, continúa con la aplicación de subsidios a la producción agrícola, política esta vista de manera crítica por sus aliados comerciales directos como Canadá y México, con los que tiene firmado el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y por otras regiones o Estados como la Unión Europea, Brasil y Argentina. De hecho, y aún a pesar de lo dicho por los gobiernos de los Estados Unidos de América desde la década de los 90 respecto de la formación del ALCA, parecieran abrirse ciertos interrogantes y entre ellos la negociación del ALCA sin la participación del sector agrícola.

Esta política ha sido una constante para el desarrollo de los Estados Unidos y de otros países como Alemania y Francia. De hecho, se ha afirmado que solo Inglaterra, como regla general, ha actuado sobre la base de una política de libre cambio, entre otras razones, por ser la nación que primero se industrializó y en este sentido, actuó sin competencia, sin necesidad de proteger su industria. Cf. CAMACHO RUEDA, Aurelio. Op. Cit p. 170.

ingreso esencial o fundamental dentro de un presupuesto, en la medida que dicho ingreso obedece a circunstancias macroeconómicas de comercio exterior y por tanto de imposible control por parte de un Estado salvo que el mismo detente una situación de monopolio respecto de una mercancía en particular, momento este en el cual su viabilidad de presupuesto solo se referirá a dicha situación extraordinaria.

Pero esto más, desde la óptica de la Hacienda Pública, como también se ha dicho, muchos afirman que la dependencia de tributos originados en el comercio exterior solamente se refleja en los estados de mayor subdesarrollo con un aparato comercial y productivo que impide por la vía de los impuestos directos la obtención de los recursos necesarios.

Por contera, la potencialidad de contribución a los ingresos de este tipo de derechos es realmente discutible.

De otro lado, también se ha afirmado que aquellos llamados “tributos” cuya finalidad principal no radique en la obtención de ingresos para las arcas del Estado no se pueden denominar tributos. Podrán ser herramientas de políticas macroeconómicas, establecidas desde la óptica formal de impuestos, pero en realidad no tendrán carácter tributario. A este respecto, autores como Perfecto Yebra Martul-Ortega, aducen que esta situación se presenta porque el legislador ha utilizado el impuesto visto desde la óptica del derecho tributario como un instrumento propio de la Hacienda Pública¹⁹⁷, lo cual no resulta correcto.

Sostiene el profesor Camacho, en 1977, que Estados Unidos ha sido el campeón del proteccionismo y que de ello, se pueden derivar útiles lecciones. Indica que *la política proteccionista fue principalmente acicate para la formidable industrialización de los Estados Unidos, que hoy están a la cabeza de las naciones del mundo en este sentido. En efecto: en la mitad del siglo pasado predominaba en ellos una economía agrícola, exportable al exterior, motivo por el cual su política aduanera era meramente fiscal, no protectora, ya que de serlo perjudicaría su producción exportable; fue la preponderancia del Sur, agrícola y esclavista. Luego de terminada la guerra civil, llamada de Secesión, con el triunfo del Norte, en camino de industrializarse definitivamente vino la política aduanera proteccionista, sin mayor perjuicio para el Sur, por cuanto en el mismo país se adquirirían las materias primas en él producidas para someterlas al lógico proceso de transformación; lo importante, entonces, era la defensa de la naciente industria de los rivales extranjeros, que por las condiciones ya conocidas, competirían con ventaja, ciertamente. Por ello, en la primera época las exportaciones consistían en materias primas para la industria extranjera y las importaciones en mercancías manufacturadas; y en la segunda época, al contrario, las importaciones fueron, y continúan siéndolo, de materias primas y las exportaciones de artículos manufacturados. Es el cambio total en el comercio de importación y exportación. Todo lo cual coincide con la política aduanera. Luego la experiencia y la historia industrial y legislativa de los Estados (sic), nos indica que ninguna industrialización es posible sin la ayuda de aduanas proteccionistas. Cf. CAMACHO RUEDA, Aurelio. Op. Cit p. 174.*

¹⁹⁷ En efecto, dice Yebra Martul-Ortega:

El impuesto, como objeto de estudio de la ciencia jurídica, es distinto del impuesto como objeto del estudio de la Ciencia de la Hacienda, dejando a un lado las naturales

Empero lo anterior, la doctrina ha encontrado un punto de acuerdo que se podría sintetizar de la siguiente manera: aun cuando la exacción no tenga como finalidad principal la de la obtención de recursos para el Estado, en tanto y cuanto mantenga esta finalidad, dicha exacción conservará su carácter tributario.

A juicio del autor de este estudio, esta última afirmación responde de manera clara a lo que ocurre con los derechos aduaneros, sobre todo en tratándose de estados con desarrollo económico relativo, en los cuales los derechos aduaneros además de su papel de política económica, siguen jugando papel preponderante dentro de la obtención de recursos del Estado máxime cuando dichos derechos van unidos en su causación al IVA resultante del hecho generador importación de bienes corporales muebles.

4.4. Dicho todo lo anterior, se colige que los derechos aduaneros a pesar de sus características especiales, pueden ser considerados tributos, puesto que su naturaleza permite que esta especie se adecue a tal género. Queda ahora la labor de analizar si estos derechos aduaneros responden a algún tipo especial de la clasificación tradicional de tributos o si, por el contrario, tienen una naturaleza sui generis que los hacen participar de una tipología especial diferente de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, considerando también para ello la noción de exacción parafiscal.

4.4.1. Previo a establecer una definición de contribución o exacción parafiscal, conviene en primer lugar enfatizar en la discusión que sobre la naturaleza de éstas ha existido en la doctrina como bien lo recuerda el profesor José Vicente Troya Jaramillo¹⁹⁸. En este sentido se pronuncia Mauricio Plazas para finalmente afirmar

afinidades existentes. La inadecuada comprensión de este aserto es la que ha llevado muchas veces al Estado intervencionista a utilizar incorrectamente el impuesto por sus efectos económicos, para tales fines intervencionistas. Pero para ello, se ha visto en la necesidad de emitir unas leyes intervencionistas y como legislador no le ha quedado más recurso que utilizar el impuesto tal como ha sido configurado por el derecho tributario. Así, los efectos que el tributo pretende en sentido económico, han tenido que ser realizados mediante el impuesto en sentido jurídico. De no darse compatibilidad entre medio y fin es entonces cuando en la búsqueda de éste se distorsiona el medio jurídico en el intento de adaptarlo al fin económico, y se produce, en consecuencia, un difuminado de la naturaleza de las instituciones. En este caso, es la pérdida de la naturaleza del impuesto como precepto jurídico. Si esto ocurre, lo más probable es que ya no estemos ante un impuesto de acuerdo con el derecho tributario, sino ante una prestación coactiva monetaria de otra clase.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. Cit, p. 355.

¹⁹⁸ CARTA de, José Vicente Troya Jaramillo. Quito, agosto 15 de 2002.

que la contribución parafiscal, como se denomina en nuestro medio, responde a la naturaleza de una prestación de carácter tributario que se establece en la ley o con fundamento en la misma, a favor del Estado o de un ente estatal y a cargo de quienes integran un determinado sector, con la finalidad de que el sujeto activo de dicha contribución realice o ejecute una actividad o prestación de interés y a favor de la colectividad cuyos miembros la pagan.¹⁹⁹

La Corte Constitucional se ha pronunciado en múltiples sentencias sobre el tema de la parafiscalidad²⁰⁰. En la sentencia C-40/93 con ponencia del Dr. Ciro Angarita Barón se hace la siguiente síntesis sobre las características fundamentales de las contribuciones parafiscales:

En primer lugar el término “contribución parafiscal” hace relación a un gravamen especial, distinto a los impuestos y tasas. En segundo lugar, que dicho gravamen es fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los recursos recaudados. En tercer lugar, que se puede imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general. En cuarto lugar que los recursos parafiscales no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional. Y por último, que los recursos recaudados pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por persona de derecho privado.

Sobre esta base y referido a los derechos de aduana se puede decir que, dicho derecho no se cobra a una persona que pertenezca a un grupo o colectividad, sino a quien realiza el hecho de importar, hecho que per se puede constituirse como generador del gravamen²⁰¹, y que de por si puede ser esporádico. Además, el derecho de aduana es directamente a favor de las arcas del erario nacional, esto es, del Estado, de quien no se espera ningún tipo de contraprestación por el pago de los mismos.

Así las cosas, es claro que los derechos aduaneros no participan del carácter de exacción parafiscal.

¹⁹⁹ Cf. PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Op. Cit. p. 917.

²⁰⁰ Entre las Sentencias de la Corte Constitucional, respecto de este tema cabe mencionar las siguientes: C-40/93; C-144/93; C-308/94; C-253/95; C- 577/95 y C- 152/97.

²⁰¹ V. gr. En las importaciones para consumo. Esto, por oposición a los casos en que la importación no es hecho generador del derecho arancelario (por ejemplo, importación temporal de corto plazo).

4.4.2. Por *contribución especial*, se entiende el “(...) ingreso público ordinario de carácter obligatorio y tasado proporcionalmente, que el Estado percibe de un grupo de personas destinado a un fin específico, del cual además del beneficio colectivo resulta una ventaja particular para los contribuyentes”²⁰².

El modelo de Código Tributario para la América Latina, como elementos característicos de la contribución, establece los siguientes:

- a) *Constituyen un ingreso tributario.*
- b) *Tienen como causa final la percepción por el contribuyente de un beneficio genérico para un grupo de personas.*
- c) *Su producto debe estar destinado a una obra pública o a la prestación de un servicio público.*

Se trata entonces, de una exacción de carácter obligatorio para aquel grupo de particulares que se beneficia o pretende beneficiarse directamente de los servicios u obras públicas que el Estado les proporciona o les va a proporcionar y que puede reflejarse también en un mayor valor de sus bienes. Esa exacción es tasada de manera proporcional en relación con el grupo de beneficiarios y el beneficio que se recibe.

De la confrontación de la noción de *derechos aduaneros* y la *contribución especial*, sin dificultad se entiende que los derechos aduaneros no participan de la naturaleza propia de las contribuciones especiales, toda vez que mal podría catalogarse el hecho de participar en el tráfico internacional de mercaderías, pagando los tributos a que haya lugar, como susceptible de constituir una contraprestación de un servicio especial otorgado por el Estado, y mucho menos podría afirmarse que los importadores configuran una colectividad de probable individualización para estos efectos. Además, el derecho aduanero que se paga tiene relación directa con la mercancía importada y no se considera en lo absoluto proporcionalidad alguna.

Finalmente, conviene recordar que, dada la contraprestación que recibe el particular, sujeto de las contribuciones especiales, parte de la doctrina actual afirma que éstas responden a otro tipo de ingresos públicos no tributarios²⁰³.

²⁰² ARANGO MEJÍA, Álvaro. Los tributos. En: ABELLA ZÁRATE, Jaime et al. Derecho tributario. 2ª ed. Santa Fe de Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1998. p. 105.

²⁰³ FALSITTA. Manual. di diritto. tributario. p. 24, citado por AMATUCCI y GONZÁLEZ, El concepto de tributo, Op. cit, p. 4. Dice Falsitta sobre el concepto de tributo: “Se niega en la doctrina más actual y autorizada la colocación en el derecho tributario de las contribuciones”.

4.4.3. Siguiendo el Modelo de Código Tributario para América Latina, se entiende por *tasa*

“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación objetiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

La Ley General Tributaria española²⁰⁴, entiende por *tasa*:

Aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios, o la realización de actividades en el régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

a) que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados;

b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos tributos esté establecida su reserva a favor del servicio público conforme a la normativa vigente.

Por su parte Mauricio Plazas afirma que:

*“Es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público que no obstante ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate”.*²⁰⁵

²⁰⁴ Los profesores Eusebio González y Ernesto Lejeune, respecto de este concepto legal indican que el mismo responde a la culminación de un largo proceso doctrinal. Aducen además que *“lo que verdaderamente importa es: 1) que el estado se encuentre en condiciones de poder ofrecer el servicio; 2) que su utilización resulte beneficiosa para el usuario y 3) que, como consecuencia de esta ventaja o beneficio singular, el particular decida libremente demandar la prestación del servicio en cuestión”*. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario. 2ª ed. Salamanca : Plaza Universitaria, 2000. p. 178.

²⁰⁵ PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Op. cit p. 873.

Vistas estas definiciones, se puede colegir que la tasa supone aquel tipo de tributo exigible del particular que requiere de un servicio²⁰⁶ que solo el Estado puede ofrecerle o respecto del cual mantiene su reserva, en términos de proporcionalidad.

Previo a exponer una posición en el sentido de enmarcar a los derechos aduaneros dentro del ámbito conceptual de tasa, vale la pena recordar que otrora se ha dicho que el derecho aduanero más que un impuesto es una condición o carga que recae sobre el objeto sometido al tributo. El Estado no permite que una mercancía sea introducida en el comercio interior hasta tanto no se pague el derecho aduanero. Esto evidencia que la obligación aduanera no adopta la forma de un crédito frente a una persona determinada sino la de una carga que recae sobre una cosa determinada²⁰⁷. A este respecto, Berliri²⁰⁸ anota que si bien, no es

²⁰⁶ La prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran o la utilización de un bien de dominio público afectan o benefician de modo particular al sujeto pasivo, "cuando la solicitud de la actividad administrativa o la recepción del servicio administrativo sea de hecho obligatoria para el administrado, o cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, sea o no tal exclusividad fruto de una reserva legal".

Se Agrega en el Curso de Derecho Financiero y Tributario que :

De este modo, se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de Derecho Público que afecte al sujeto pasivo, cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente, bien porque se impongan por disposiciones legales o reglamentarias, bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. Así mismo, la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevará el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado. Cf. MARTIN QUERALT, et al. Op. cit p. 91-92.

²⁰⁷ LABAND. Le droit public de l'empire allemand. Paris: s.n., 1904. v. 6, p. 179, citado por BERLIRI, Op. cit, v. 2, p. 173-174.

A este respecto el profesor Francisco Clavijo Hernández indica que Laband, para mantener la tesis de la naturaleza real de los derechos aduaneros, cita los siguientes argumentos:

- La existencia de un poder de secuestro sobre las mercancías, de modo que éstas respondan por el pago del impuesto.
- El pago del derecho aduanero libera la mercancía del secuestro.

Basado en ello, es que el Estado no permite la introducción de la mercancía en tanto no se pague el derecho, pago que hace posible el tráfico de las mercancías de donde solo existe obligación en este sentido: quien quiere introducir la mercancía en el comercio interno debe primero satisfacer la obligación de pago, por lo que, según Laband, la denominada obligación aduanera no adopta la forma de crédito respecto de una persona determinada sino la de una carga real que recae sobre una cosa determinada.

posible que una obligación recaiga sobre una cosa y no sobre un deudor, si puede suceder que en virtud de un ordenamiento jurídico determinado, el derecho aduanero no constituye un impuesto sino una carga por la nacionalización de mercancías, lo cual utilizando una terminología más correcta se trataría de una tasa.

En esto, Matías Cortés resalta cómo Berliri “*da lugar al segundo gran ataque a la naturaleza tributaria del gravamen aduanero*”. Señala: “*es decir, según Antonio Berliri, la relación aduanera es una relación de tasa, lo que significa en el pensamiento del autor que la relación aduanera no es un tributo*” y más adelante, siguiendo con el análisis del Maestro de Bolonia, indica cómo el plantea un grave problema: “*de un lado, si el gravamen aduanero es un impuesto o una tasa, de otro, si la tasa tiene un contenido obligatorio o si, por el contrario, constituye una prestación espontánea y debe calificarse más como obligación, como carga en sentido técnico jurídico*”. Continúa el profesor Cortés manifestando que

El planteamiento de Berliri, es, como todos los suyos, enormemente sugestivo. Para él el gravamen aduanero constituye un obstáculo que hay que remover para obtener una determinada ventaja: la nacionalización de la mercancía o lo que es igual la importación de la mercancía. Nadie está obligado a pagar este gravamen. Su pago no es verdadera solutio, sino una dación espontánea que solo se produce cuando el sujeto pasivo quiere conseguir esa ventaja que se concreta en la entrada de una mercancía en el comercio interno.

A este respecto añade que, “*este esquema es idéntico al que sirve a Berliri para explicar la diferencia entre el impuesto y la tasa y además el que le permite negar la existencia de la categoría dogmática del tributo*”²⁰⁹.

Cf. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Op. cit. p. 723.

²⁰⁸ BERLIRI, Op. cit, v. 2, p. 173-174.

²⁰⁹ CORTÉS, Matías. Ordenamiento Tributario Español. 4ª ed. Madrid : Civitas, 1985. v. 1, p. 183–189. El profesor Cortés, después de plantear la posición de Berliri, indica que para el derecho español el gravamen aduanero es un verdadero impuesto.

En efecto, el impuesto se distingue de la tasa en el derecho español por la estructura de sus respectivos hechos imposables. Las tasas de nuestro sistema están configuradas por unos hechos imposables que cumplen estas dos condiciones:

- 1. Que sea necesaria una actividad de la Administración.*
- 2. Que dicha actividad se suscita por una petición del sujeto obligado al pago*

de la tasa o por una especial provocación de este que no encaja exactamente en el concepto de petición.

Vistas las definiciones propuestas del Modelo de Código Tributario para América Latina y de la Ley General Tributaria española, las opiniones de los profesores Plazas, González, Lejeune, Martín Queralt y otros, al igual que las posiciones de los profesores Laband, Berliri y Cortés, se considera, existen elementos suficientes para que se compare la noción de *tasa* con la propuesta de *derechos aduaneros*.

Conciérne a este análisis verificar si el hecho de la permisión por parte del Estado o ente supranacional de la introducción de mercancías al territorio aduanero, supone la prestación de un servicio como para enmarcar al derecho aduanero dentro del estadio propio de la tasa. A este respecto se anota que la importación de mercaderías configura una actividad propia del ejercicio de la autonomía privada con miras al desarrollo de actividades de comercio, para cuyo cometido evidentemente se requiere del cumplimiento de unos requisitos exigidos por el Estado. Sin embargo, se observa que el cumplimiento de estos requisitos no configura la prestación de un servicio por parte del Estado, el cual simplemente se limita a verificar a la importación o después a ella que el importador haya cumplido con sus obligaciones. En últimas, la actividad del Estado tiene, en este caso, una connotación controladora²¹⁰.

Ahora, puede decirse que este control es precisamente el servicio público prestado por el Estado, ello, porque entre otros, evita la distorsión del mercado interno, protege la economía nacional o determinados sectores. Empero lo anterior, se anota que el servicio se estaría prestando no directamente a quien paga el tributo aduanero sino a la comunidad en general, situación esta última que desvirtúa el concepto de tasa.

De otro lado, es claro que los derechos aduaneros se pagan sin que exista ningún tipo de proporcionalidad con respecto de la correlativa actividad estatal; y, finalmente, los ingresos obtenidos con este rubro no presentan algún tipo de

²¹⁰ Se considera pertinente en este aparte traer a colación lo manifestado por el profesor Matías Cortés Domínguez, quien al respecto indica que *“cualquiera que sea la tesis que se sustente respecto a cuál sea el hecho imponible del impuesto aduanero, parece evidente que siempre se trata de una actividad del sujeto pasivo, sin que la Administración colabore en la realización del hecho imponible, aunque intervenga de una manera directa y extensa controlando e inspeccionando la actuación del contribuyente en las operaciones aduaneras”*.

Ibíd., p. 188.

De otro lado, de acuerdo con el profesor Clavijo Hernández, las críticas formuladas por Cortes Domínguez a la tesis de *Tasa* de Berliri que se encuentra en la primera edición de sus *“Principios”* se pueden extender *mutáís mutandis* a lo expuesto en la 2ª edición, puesto que no es posible negar hoy el carácter de prestación debida a los derechos de aduana a la importación.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Op. cit. p. 725.

destinación específica, o, dicho en otros términos, no se destinan a la financiación de la actividad del Estado relacionada con las aduanas o el comercio exterior.

4.4.4. En lo referente al impuesto, se entiende que el mismo se puede definir como *“una prestación pecuniaria exigida por el estado con el fin de procurarse ingresos para satisfacer las necesidades públicas”*²¹¹.

El Modelo de Código Tributario para América Latina define impuesto como un tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

El profesor Juan Rafael Bravo indica que la Corte Constitucional de Colombia en sentencia C-40 de 11 de febrero de 1993, efectúa la siguiente caracterización de los impuestos:

Será “impuesto” siempre que cumpla las siguientes condiciones básicas:

- *Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.*
- *No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.*
- *Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo con criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.*
- *Su pago no es opcional sino discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.*
- *Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano, de acuerdo con su disponibilidad.*
- *No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios*²¹².

²¹¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Los Elementos Constitutivos de la obligación tributaria. En: AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario, Op. cit, v. 2, p. 44.

²¹² BRAVO ARTEAGA, Op. cit, p. 18. El doctor Bravo acota que en este mismo sentido se han producido otras sentencias de la Corte Constitucional Colombiana y cita entre ellas la C-465 de 21 de octubre de 1993 y la C-495 de 26 de septiembre de 1996.

La Ordenanza Tributaria Alemana en su artículo 3º define impuestos como:

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 hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los derechos aduaneros y los derechos compensatorios a la importación son impuestos a efectos de esta ley²¹³.

Expuestos en las definiciones, los elementos esenciales de los impuestos, conviene ahora establecer si la noción de derechos aduaneros corresponde a esta especie de tributo. Importa nuevamente recordar que la mayor parte de las legislaciones al igual que la generalidad de la doctrina definen los derechos aduaneros como impuestos²¹⁴. De hecho, la legislación alemana no solo los cataloga como impuestos sino que acepta que la obtención de ingresos puede ser un fin secundario, aceptando claramente la finalidad extrafiscal de los tributos.²¹⁵

Se parte en esta oportunidad, de la base que los recursos recaudados con motivo del arancel de aduanas no tienen una destinación específica. Una vez pagado entran a las arcas del erario público.

²¹³ YEBRA MARTUL ORTEGA, Op. cit p. 372. La nota de pie de página que acompaña la definición indica que la misma ha sido tomada de la traducción efectuada por Carlos Palao Taboada a REPÚBLICA ALEMANA. Ordenanza Tributaria Alemana, 1919 dic. 13. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 58-59. También aduce que:

Pocas definiciones legales sobre el impuesto son tan conocidas y han sido tantas veces reproducidas como la de la Ordenanza Tributaria Alemana de 13 de diciembre de 1919. En su artículo 1º, lo define como: "impuestos son prestaciones monetarias, por una vez o continuas, que no representan una contraprestación por una prestación especial y son impuestas por una entidad de Derecho público para la obtención de ingresos a todos los relacionados por el hecho imponible al que la ley vincula el deber de prestación".

²¹⁴ El profesor Perfecto Yebra Martul-Ortega, manifiesta que "los impuestos con clara finalidad de política económica, son los impuestos de aduanas". YEBRA MARTUL-ORTEGA, Op. cit, p. 376.

²¹⁵ Conviene destacar que la ley alemana ha definido el punto de la naturaleza del derecho aduanero al que no solamente cataloga como impuesto, sino que respecto del mismo, acepta expresamente que su fin principal no sea el de obtención de ingresos. De ésta manera se soluciona toda discusión al respecto, pues se acepta la finalidad extrafiscal de un tipo tributario, sin dar lugar a la más mínima duda.

También, se observa que aun cuando el fin principal del arancel no sea el de recaudo, no por ello se pierde su finalidad fiscal. En otros términos, y de acuerdo como lo norma la Ordenanza Tributaria Alemana, por el hecho que el impuesto de aduanas o arancel no tenga como finalidad preponderante la fiscal, ello no le hace perder su naturaleza de impuesto²¹⁶.

En cuanto al beneficio derivado por el contribuyente, se recuerda lo dicho para concluir que los derechos aduaneros no tienen la naturaleza de tasas, en tanto que el servicio público de control a las importaciones, si se le quiere mirar así, beneficia a todos los actores de la economía y no a unos en particular, esto más, beneficia a la economía en general. Visto así, el derecho aduanero tiene también esta característica del impuesto.

Respecto del sujeto pasivo del derecho aduanero, fuerza concluir, que el mismo se cobra a todo aquel que realice importaciones, razón por la cual es claro que se trata de un gravamen general que se cobra a toda la colectividad y no a un grupo en especial. Puede decirse que si se cobra a un grupo especial, los importadores, se resalta que, importa quien lo quiera hacer, no un grupo especial de personas y en este sentido el derecho aduanero sigue manteniendo la connotación de impuesto.

Por otro lado, salvo los casos excepcionalmente previstos de importaciones no gravadas²¹⁷, la regla general indica que quien importa para consumo tiene que pagar los tributos aduaneros. De hecho, en la práctica, este impuesto se cancela dentro del proceso de importación. Sin embargo lo anterior, si la importación se realiza para consumo, esto es, para destinar de manera libre la mercancía importada al fin que se desee, siempre se pagarán los derechos aduaneros²¹⁸ y la

²¹⁶ En el mismo sentido expresado, el autor colombiano Gabriel Ibarra Pardo cita de la sentencia C-510 de 1992 de la Corte Constitucional colombiana el siguiente aparte: por el aspecto económico el impuesto de aduanas no se utiliza como fuente de exacción fiscal sino como instrumento de políticas orientadas a favorecer la producción nacional (gracias a su capacidad para discriminar mediante la manipulación de la tarifa y el régimen entre la producción nacional y la extranjera) y promover la estabilidad económica (el aumento o disminución de los aranceles, la contracción o ampliación de las importaciones, pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda). IBARRA PARDO, Gabriel. Op. Cit v. 1, p. 384–385.

²¹⁷ Los regímenes aduaneros de los diferentes estados o comunidades supranacionales contienen algunas excepciones para casos especiales en los que en virtud de consideraciones especiales, disposiciones legislativas o tratados internacionales, se abstienen de cobrar derechos. A manera de ejemplo, el Estatuto Aduanero de Colombia, en su artículo 135 contempla la importación con franquicia aduciendo que *“es aquella importación que en virtud de tratado, convenio o ley, goza de exención total o parcial de tributos aduaneros y con base en la cual, la mercancía queda en disposición restringida, salvo lo dispuesto en la norma que consagra el beneficio”*.

²¹⁸ A este respecto vale la pena anotar con el profesor Basaldua que en el Código Aduanero Argentino “la importación para consumo puede ser tanto regular como irregular. Si es regular, constituye una destinación aduanera de importación para consumo y exige la intervención de la

Administración dentro de su potestad administrativa de verificación podrá cobrar incluso coactivamente, los mayores derechos que se hayan dejado de cancelar. Entonces, el derecho aduanero mantiene, desde esta óptica la connotación de impuesto.

En lo que atañe a la capacidad de contribuir, puede decirse que de quien importa se puede predicar una capacidad contributiva en la medida en que esta es inherente a la operación de importación que realiza. Por contera, el derecho aduanero desde esta visión respeta el mencionado principio y por tanto, por este lado, también se le puede considerar como impuesto.

Suma de todo lo anterior, el análisis sobre la tipología o naturaleza de los derechos aduaneros, termina aquí, pues, es indudable que éstos derechos se acoplan o subsumen de manera perfecta dentro de la categoría de impuesto.

autoridad aduanera. Si es irregular, no constituye una destinación y configura un ilícito (v. gr. Contrabando) pero el derecho de importación grava ambas especies (ver Arts. 9, 233, 635, 636, 637 y 638), tanto la importación legal como ilegal.

CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002.

En sentido similar se pronuncia el Código Aduanero Comunitario cuando prevé que la introducción irregular de una mercancía sujeta a derechos de importación al territorio aduanero de la Comunidad está sujeta a derechos. A este respecto, el artículo 202.1 indica lo siguiente:

Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) La introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o
- b) Si se tratare de una mercancía de ésta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

A éste respecto el profesor Clavijo Hernández indica que el Código Aduanero Comunitario considera dicho incumplimiento o introducción irregular como hecho imponible que hace surgir la obligación tributaria por éste impuesto, independientemente de las sanciones que por el ilícito procedan.

Cf. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Op. cit. p. 731.

5. CONCLUSIÓN. LA DEFINICIÓN DE DERECHOS ADUANEROS

A lo largo de este estudio, partiendo de la definición de derechos aduaneros que proporciona el Estatuto Aduanero de Colombia, se ha realizado un análisis crítico, tratando de desentrañar el contenido, naturaleza, y significado actual de los derechos aduaneros.

Una vez establecido su contenido al igual que su naturaleza jurídica tributaria ha llegado el momento de defender la propuesta de definición de *derechos aduaneros*, que se considera responde a la noción de estos derechos en la actualidad.

Sin preámbulo mayor se recoge la definición propuesta así: *se entiende por derechos de aduana los impuestos ocasionados con motivo de la importación para consumo de mercancía a un territorio aduanero, que se expresan como arancel o gravamen arancelario.*

Se trata de un impuesto: tal como se logró dilucidar en el capítulo anterior, los derechos de aduana responden a la categoría tributaria de impuesto. En efecto, se trata de una exacción obligatoria exigida por el Estado de quien realiza el hecho generador, sin que dé lugar a ningún tipo de contraprestación específica y cuyo fin puede participar de naturaleza tanto fiscal como de instrumento de política económica.

Con motivo de la importación: es la tendencia general a nivel actual que solo las importaciones se encuentran gravadas con derechos arancelarios. Esta es la política expresada dentro del marco del GATT, la O.M.C y en especial, la O.M.A. Sin embargo, no sobra recordar que algunos sistemas normativos mantienen derechos a las exportaciones de algunos productos específicos, sobre todo en tratándose de países con menor grado de desarrollo y que otros los han vuelto a implementar.

Este impuesto se ocasiona con motivo de la importación para consumo. Tal como se señaló en su momento, la importación por sí misma, entendiendo por ella el ingreso legal de la mercancía al territorio aduanero estatal o de la comunidad supranacional, da origen a la función estatal para ejercer todas sus potestades administrativas en materia fiscal y aduanera. Sin embargo, este ingreso o introducción al territorio nacional no es requisito suficiente para que se cause el impuesto derecho de aduana o gravamen arancelario. Se requiere adicionalmente que el importador destine o despache la mercancía importada para consumo, entendiendo, como se anotó, con esta expresión, la nacionalización para disponer

de manera libre o dentro de los parámetros establecidos por la ley, de la mercancía importada. Es en este momento, en el cual el Estado adquiere un crédito en frente del importador, y éste, a su vez, adquiere la obligación de pagar el derecho aduanero²¹⁹.

²¹⁹ Lo anterior respecto del momento en que surge el hecho imponible, sin desconocer las diversas teorías y manifestaciones de carácter legal que sobre el particular se han expuesto. A título de ejemplo se trae a colación lo expresado por el profesor Francisco Clavijo Hernández en cuyo criterio “los derechos de aduana que se configuran como un impuesto con presupuesto múltiple reúnen en su estructura normativa un conglomerado de hechos imponibles por el que se trata de someter a imposición la <introducción de una mercancía> en el territorio aduanero comunitario”.

Para fundamentar su posición trae a continuación la manifestación que los artículos 201 a 205 del Código Aduanero Comunitario contienen distintos hechos imponibles que dan lugar al nacimiento de obligación tributaria por ese impuesto. Así, menciona los siguientes:

- a) La introducción legal de la mercancía en el territorio de la Comunidad. Art. 201.1.a).
- b) La introducción de la mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de derechos de importación. Art. 201.1. b).
- c) La introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación. Art. 202.1.
- d) La sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación. Art. 203.1.
- e) El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en que se encuentre, o la inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe, de acuerdo con el artículo 859 del Reglamento de aplicación, que dichas infracciones no han tenido consecuencia para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado. Art. 204.
- f) La inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de un derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales. Art. 204.1.b)
- g) El consumo o utilización en una zona franca o en un depósito franco, en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente, de una mercancía sujeta a derechos de importación. Art.205.1.

Cf. CLAVIJO HERNÁNDEZ. Op. cit. p. 729 – 733.

Al respecto, se debe acotar que en sistemas jurídicos como el colombiano, el hecho imponible del arancel se genera, como regla general, en la importación para consumo que supone la nacionalización de la mercancía. De hecho, muchos de los aspectos que se acaban de enunciar respecto de la legislación aduanera comunitaria tienen dentro del contexto colombiano únicamente la connotación de sanción. En otras palabras, respecto de éstos, no se generará el hecho imponible del derecho aduanero sino una sanción de carácter administrativo y en algunos casos, también de carácter penal.

El Estado, mantendrá su potestad administrativa fiscal, en las condiciones establecidas en cada ordenamiento normativo específico, para verificar si el impuesto pagado por el contribuyente es el que efectivamente corresponde para la nacionalización de la mercancía con destino de libre importación o consumo.

Se ocasionan por la importación de mercancía, entendiéndose por ésta todo objeto susceptible de ser importado o exportado y, en todo caso, de figurar en la nomenclatura del Sistema Armonizado y descrita en el arancel de aduanas.

La mercancía se ingresa a un territorio aduanero: el territorio respecto del cual se predica el ingreso de la mercancía puede o no coincidir con el territorio de un Estado o con el territorio de una comunidad supranacional o comunidad organizada en virtud de tratado internacional y respecto del cual los estados parte se convierten en un solo territorio para efectos de la importación de modo que dentro de ellos no existe frontera ni derechos aduaneros y todos los estados partes tienen una sola normatividad respecto de terceros.

Se expresan como arancel o gravamen arancelario: los derechos aduaneros, de acuerdo con la OMC o Convenio GATT de 1994, solo se pueden expresar o tasar de acuerdo con los valores o mediciones expresados por los diferentes aranceles de aduana.

En este aspecto debe hacerse una anotación especial en el sentido de que los derechos antidumping y los derechos compensatorios (*que pertenecen a la categoría de derechos aduaneros*), se manifiestan como derechos adicionales al arancel²²⁰.

²²⁰ IBARRA PARDO, Gabriel. Op. cit, v. 1, p 370.

También se expresan como adicionales o modificatorios del arancel, usualmente utilizando las cifras 9ª y 10ª de la nomenclatura arancelaria (a veces incluso más cifras), ciertos derechos o restricciones que refieren generalmente a una política económica. Tal es el caso de lo que ocurre con el TARIC o Arancel Integrado Comunitario dentro del marco de la Unión Europea, que sirve para expresar las reglamentaciones comunitarias, codificando con las cifras adicionales a las primeras ocho (8) del arancel ciertas medidas comunitarias de total trascendencia para la operación de comercio exterior, so pena que desconocerlas implicaría una declaración incorrecta. Siguiendo a Clavijo Hernández, las medidas comunitarias se refieren a: 1) suspensiones arancelarias; 2) contingentes arancelarios; 3) preferencias arancelarias (comprendidas las sometidas a un contingente o límite; 4) sistema de las preferencias generalizadas aplicables a los países en vías de desarrollo; 5) derechos antidumping y derechos compensatorios; 6) montantes compensatorios; 7) elementos agrícolas; 8) valores unitarios; 9) valores a tanto alzado a la importación; 10) precio de referencia y precio mínimo; 11) prohibiciones a la importación; 12) restricciones a la importación; 13) vigilancia a la importación; 14) mecanismo complementario de los intercambios; 15) prohibiciones a la exportación; 16) restricciones a la exportación; 17) vigilancia a la exportación; 18) restituciones a la exportación.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Op. cit. p. 751.

Una vez se ha analizado el contenido, la naturaleza y la definición de derechos de aduana, se considera conveniente proponer una modificación a la definición legal establecida en el Estatuto Aduanero de Colombia, pues además de todas las razones expuestas conviene acuñar una más, cual es que la claridad de la ley siempre coadyuva para el recto cumplimiento de la misma, y otorga mayor legitimidad al Estado para exigir su obediencia respecto de todos los asociados.

Realizada la labor propuesta, se es consciente que la misma es apenas un abrebocas para el estudio de un tema cuya génesis, evolución y actualidad son de indiscutible importancia, a pesar de la invitación y tendencia que en algunos sectores se hace para su desaparición, pues en definitiva, los derechos de aduana aún conservan vigencia, sobretodo en países como Colombia y regiones como Latinoamérica.

Para completar la labor académica desarrollada, será necesario en futuras oportunidades comentar y estudiar, entre otros, los aspectos y asuntos específicos de cada uno de los derechos aduaneros existentes, como son el arancel, los derechos antidumping, los derechos compensatorios, y por supuesto, el engranaje de la tributación al comercio exterior, en donde el IVA en las importaciones adquiere una situación preferente y de especial realce, junto a las denominadas tasas por servicios aduaneros.

6. BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROCA, Felipe. Glosario de Comercio Exterior. México : ISEF, 2002. 126 p.

ALBINANA, César. Sistema tributario español y comparado. Madrid : Tecnos, 1992. 1040 p.

ALSINA, Mario A., BASALDÚA, Ricardo Xavier y COTTER MOINE, Juan Patricio. Código Aduanero : Comentarios, antecedentes, concordancias. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1985. 453 p.

AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento jurídico financiero. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. 470 p.

AMATUCCI, Andrea y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. El concepto de tributo. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001. v. 2, p. 3-16

ARANGO MEJÍA, Álvaro. Los tributos. En: ABELLA ZÁRATE, Jaime et al. Derecho tributario. 2ª ed. Santa Fe de Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1998. p. 131-157

ARGENTINA. Constitución Política, (1994)

———. Código Aduanero.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero : Parte General : Sujetos. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992. 556 p.

———. Introducción al derecho aduanero. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1988. 229.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1971. 3. v.

BOLIVIA. Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones fundamentales del Derecho Tributario. 2ª ed. Bogotá : Ediciones Rosaristas, 1997. 374 p.

_____. Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En: Revista ICDT. No. 49 (junio, 1999). p. 5-40

CAMACHO RUEDA, Aurelio. Hacienda Pública. 3ª ed. Bogotá : Universidad Externado de Colombia, 1977. 523 p.

CAMARGO, Juan Manuel. Nuevo derecho aduanero : Parte general e importaciones. Bogotá : Gustavo Ibáñez, 2000. 659 p.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Impuestos Aduaneros. En : FERREIRO LAPATZA, José Juan. Et al. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en Particular. Madrid – Barcelona : Marcial Pons, 2001. p. 721 - 768.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) : Protocolos, etc. Guatemala, 1993.

COLOMBIA. Constitución Política, (1991)

_____. Estatuto Aduanero de 28 de diciembre de 1999.

_____. Historia de las Leyes : Legislatura de 1931. Bogotá : Imprenta Nacional, 1940. v. 27. 774 p.

_____. Ley 714 de 20 de diciembre de 2001.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN IV. Sentencia de 28 de abril de 2000, expediente 9784.

_____. Sentencia de 28 de julio de 2000, expediente 9938.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001. Magistrado ponente : Rodrigo Escobar Gil.

_____. Sentencia C-40 de 11 de febrero de 1993, Magistrado ponente : Ciro Angarita Barón.

_____. Sentencia C-430 de 28 de septiembre de 1995, Magistrado ponente : José Gregorio Hernández.

_____. Sentencia C-152 del 19 de marzo de 1997, Magistrado ponente : Jorge Arango Mejía.

_____. Sentencia C-510 de 3 de septiembre de 1992, Magistrado Ponente : Eduardo Cifuentes Muñoz.

CARTA de, José Vicente Troya Jaramillo. Quito, agosto 15 de 2002.

CARTA de Ricardo Xavier Basaldúa. Buenos Aires, septiembre 4 de 2002.

COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. Código Aduanero Comunitario, Reglamento No. 2913 de 1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992.

CONVENCIÓN DE KYOTO (1973). Convención Internacional para la Simplificación y Harmonización de los Regímenes Aduaneros, de 18 de mayo de 1973.

CORTÉS, Matías. Ordenamiento Tributario Español. 4ª ed. Madrid : Civitas, 1985. v. 1. 525 p.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Política tributaria y reforma. En: Memorias : XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. v. 1. p. 85-226

CHAHÍN LIZCANO, Guillermo. Comercio exterior : Parte general e importaciones : Teoría y práctica. 2ª ed. Bogotá : Librería El Profesional, 1998. 798 p.

CHILE. Compendio Normativo de Aduanas.

DÍEZ HOCHLEITNER, Javier y MARTÍNEZ CAPDEVILA, Carmen. Derecho de la Unión Europea : Textos y Comentarios. Madrid : Mc Graw-Hill, 2001. 1323 p.

DISCURSO de Santiago Rojas Arroyo, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, en la clausura de las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 24 de febrero de 2002.

ECUADOR. Ley Orgánica de Aduanas (L. 99 – PCL. RO 359: 13 julio – 1998)

ENCUENTRO DE PROFESORES DE DERECHO TRIBUTARIO Y HACIENDA PÚBLICA (5 : 2000 : Bogotá). Memoria : Los ingresos públicos. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2000. 248 p.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley de Ingresos de la Federación Mexicana.

_____. Ley General Aduanera de 1996.

FEDELE, Andrea. La reserva de ley. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001. v. 1, p. 158-203

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Los elementos constitutivos de la obligación tributaria. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001. v. 2, p. 44-60

FRANCO, Gabriel. Principios de Hacienda Pública. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1967. 556 p.

GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid : Editorial de Derecho de Financiero, 1957. 604 p.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. 4ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1987. 2 v. 1266 p.

GÓMEZ PIEDRAHITA, Hernán. Fundamentos de derecho administrativo aduanero. Bogotá : Librería del Profesional, 1984. 301 p.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario. 2ª ed. Salamanca : Plaza Universitaria, 2000. 381 p.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires : Depalma, 1949. 478 p.

IBARRA PARDO, Gabriel. Naturaleza jurídica de los derechos antidumping en Colombia. En: Memorias: XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001. v. 1. p. 367-516

IBARRA PARDO, Martín Gustavo. Marco constitucional de la legislación sobre el comercio exterior en Colombia. En: Universitas: Revista jurídica de la Pontificia Universidad Javeriana. (1982). p. 45-132

JARACH, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. 3ª ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1998. p. 749-845

LUQUI, Juan Carlos. La obligación tributaria. Buenos Aires : Depalma, 1989. 462 p.

MARTÍN QUERALT, Juan et al. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 12ª ed. Madrid : Tecnos, 2001. 773 p.

MEISEL LANNER, Roberto. Código de Aduanas: Comentarios al Código de Aduanas. Bogotá : Temis, 1986. 343 p.

MOSCHETTE, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001. v. 1, p. 240-284.

ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS y BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. Modelo de código tributario. 2ª ed. Washington : Unión Panamericana, 1968. 162 p.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Acuerdo general sobre Aranceles y Comercio (1994).

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Curso de derecho tributario. 6ª ed. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1992. 2 v.

PÉREZ ROYO, Fernando: Ingresos Tributarios de la Seguridad Social. En: FERREIRO LAPATZA, José Juan et al. Curso de derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular. Madrid : Marcial Pons, 2001. p. 897 - 915.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2000. 989 p.

_____. El impuesto sobre el valor agregado IVA. 2ª ed. Bogotá : Temis, 1998. 1024 p.

_____. Derecho Tributario Comunitario : La armonización tributaria en el sistema andino de integración, 1ª ed. Bogotá : Legis, 2001. 396 p.

_____. Los tributos. En: ABELLA ZÁRATE, Jaime et al. Derecho tributario. 2ª ed. Santa Fe de Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1998. p 131-224.

PERÚ. Decreto legislativo No. 809 de 1996.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. 22ª ed. Madrid : Espasa Calpe, 2001. 2 v. 2368 p.

RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. Hacienda Pública. Bogotá : Universidad Externado de Colombia, 1992. 347 p.

ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero mexicano. México : ISEF, 2001. 2 v.

RONDA URUGUAY (1994). Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio.

SECRETARÍA DEL GATT [Compilador]. Los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales : Los textos jurídicos. Ginebra : s.n., 1994.

SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. 2ª ed. México : Fondo de Cultura Económica, 1997. 917 p.

UCKMAR, Víctor. Principios Comunes de Derecho Constitucional Tributario. Bogotá : Temis. 2002. 213 p.

URUGUAY. Código Aduanero, Ley 15.691, publicada en el Diario Oficial del 7 de enero de 1985, bajo el número 21.888, denominada Decreto ley por la Ley 15.738.

VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2ª ed. Bogotá : Temis, 1996. 386 p.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas y derecho financiero y tributario. 5ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1994. 857 p.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Los fines extrafiscales del impuesto. En: AMATUCCI, Andrea et al. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá : Temis, 2001.v. 1, p. 355-387.