



**UNIVERSIDAD  
DEL AZUAY**

**Facultad de Ciencias Jurídicas**

**Escuela de Derecho**

**Análisis del alcance de la competencia del SENA E en la  
determinación del ICE en operaciones de importación  
en Ecuador**

Autora:

**María Paz Álvarez Moncayo**

Director:

**Dr. Tiberio Torres Rodas**

**Cuenca – Ecuador**

**2025**

## DEDICATORIA

A mis abuelos, Hugo y Alicia, quienes han sido mi sustento emocional y un ejemplo constante de fuerza, fe y bondad. Su forma de ver la vida, su cariño y su confianza en mí han moldeado quién soy. Cada paso que doy lleva un pedazo de ellos.

A Mireya, por ser mi ejemplo más grande y mi guía en cada paso, por entenderme incluso cuando yo misma no sabía explicarme, por sostenerme con amor en cada etapa y mostrarme, con su ejemplo, la importancia de la valentía y la disciplina. Sus abrazos han sido el faro que me orienta incluso cuando el camino parece incierto.

A Pablo, por ser mi soporte constante, por darme aliento cuando lo necesitaba y enseñarme, con su manera tranquila y segura de ver el mundo, que todo se puede enfrentar con paciencia y determinación. Su confianza en mí está detrás de cada logro.

A Andrea, cuya compañía incondicional ha sido un refugio. Por estar, por comprenderme sin preguntar demasiado y por demostrarme con su cariño, que los lazos verdaderos permanecen incluso en los días difíciles.

A Pablo Joaquín, por acompañarme, escucharme y recordarme, incluso en silencio, que nunca estoy sola, por siempre caminar junto a mí aun sin darse cuenta del impacto tan grande de su presencia en mi vida.

A mi mejor amiga, Paula, mi lugar seguro y mi apoyo cuando todo se sentía pesado. Su compañía, y su forma tan especial de estar a mi lado hicieron que este camino fuera más ligero. Una parte de este logro también nace de ella, de todo lo que compartimos y de todo lo que me sostuvo sin pedir nada a cambio.

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco al Dr. Tiberio Torres por su guía, su paciencia y su acompañamiento constante durante el desarrollo de este trabajo.

A la Dra. Claudia Campoverde, por el rigor y la atención con la que revisó cada parte de este trabajo. Aprecio sinceramente el tiempo y la dedicación que brindó a esta investigación.

Extiendo mi gratitud a la Universidad del Azuay y a cada uno de mis docentes, por brindarme un espacio de formación que combinó conocimiento, disciplina y crecimiento personal.

A mis amigos de la universidad, quienes hicieron que este camino no se sintiera tan pesado. Entre trabajos, risas, desvelos y conversaciones, su compañía se volvió indispensable.

También a quien, en las etapas que se volvieron más duras de atravesar, supo acompañarme con su presencia constante y sincera; alguien que nunca me dejó sola cuando más lo necesité, que, sin palabras, me dio fuerza en los momentos justos.

Finalmente, a mi familia, por ser mi sostén más firme, por su amor incondicional y por recordarme siempre que soy capaz. Este logro también es suyo.

## RESUMEN

El trabajo desarrollado aborda la delimitación de competencias entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) en relación con la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en importaciones. El objetivo central es establecer un marco interpretativo claro que permita entender cómo ambas instituciones intervienen sobre un mismo tributo desde ámbitos diferentes, evitando duplicidades y fortaleciendo la seguridad jurídica. La investigación se fundamenta teóricamente en el derecho tributario, el derecho aduanero y los principios del derecho administrativo ecuatoriano, especialmente legalidad, competencia y coordinación interinstitucional, mediante la revisión de la normativa vigente y de la práctica administrativa que revela que el ICE, aunque es un tributo interno administrado por el SRI, en importaciones depende de verificaciones técnicas que solo pueden ser realizadas por el SENAE dentro del ejercicio de la potestad aduanera. El estudio demuestra que no existe una competencia excluyente, sino una coexistencia funcional en la que cada institución interviene desde un ámbito específico y complementario. Se propone, un modelo de coordinación que permita delimitar con claridad los roles operativos del SRI y del SENAE, previniendo las problemáticas en la gestión del ICE en operaciones de comercio exterior.

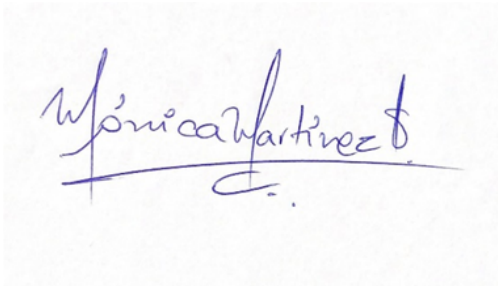
**Palabras clave:** coexistencia funcional, comercio exterior, control aduanero, cooperación interinstitucional, hecho generador.

## ABSTRACT

This research project analyzes the division of competences between the National Customs Service of Ecuador (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENA) and the Internal Revenue Service (Servicio de Rentas Internas, SRI) regarding the determination of the Special Consumption Tax on imports. Its main objective is to establish a clear interpretative framework that explains how both institutions intervene in the same tax from different functional spheres, avoiding duplication and strengthening legal certainty. The study is grounded in tax law, customs law, and Ecuadorian administrative law, particularly the principles of legality, administrative competence, and institutional coordination. The review of current regulations and administrative practice shows that although this tax is an internal tax administered by the Internal Revenue Service, when it is triggered through importation, it depends on technical verifications that can only be carried out by the National Customs Service of Ecuador as part of its customs authority. The findings support a model of functional coexistence that clarifies institutional roles in tax management.

**Keywords:** administrative competence, customs administration, foreign trade, functional coexistence, tax determination

**Approved by:**

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos" with a horizontal line underneath and a small "C." below the line.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, PhD (C)

Cod. 29598

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>Dedicatoria</b> .....	<b>i</b>
<b>Agradecimientos</b> .....	<b>ii</b>
<b>Resumen</b> .....	<b>iii</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>iv</b>
<b>Índice de Contenido</b> .....	<b>v</b>
<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>1. Análisis del marco normativo aplicable al ICE y a las competencias del SENAE y del SRI</b> <b>3</b>	
1.1. Naturaleza jurídica del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE).....	3
1.2. Marco legal aplicable al ICE en la legislación ecuatoriana: Constitución de la República del Ecuador, Código Tributario, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Ley de Régimen Tributario .....	5
1.3. Competencias institucionales del SENAE y del SRI en el sistema tributario ecuatoriano .....	9
1.4. Principio de legalidad tributaria y sus implicaciones en la distribución de competencias .....	12
<b>2. Análisis de la Sentencia Nro. 0677-2023 de la Corte Nacional y su impacto en la delimitación de competencias</b> .....	<b>16</b>
2.1. Contexto procesal del caso No. 17510-2021-00026 .....	16
2.2. Argumentos principales de las partes y el tribunal .....	18
2.2.1. Argumentos de la parte actora (MECANOSOLVERS S.A.).....	18
2.2.2. Argumentos de la administración demandada (SENAE).....	20
2.3. Fundamentos jurídicos expuestos en la sentencia No. 0677-2023.....	22
2.3.1 Fundamentos del tribunal.....	22
2.3.2 Voto salvado de la jueza Marta Mercedes Caicedo .....	23
2.4 Valoración del precedente y sus efectos sobre la actuación del SENAE .....	25
<b>3. Propuesta interpretativa sobre la competencia en la determinación del ICE en importaciones</b> .....	<b>27</b>
3.1. Origen y fundamentos de la confusión competencial entre el SENAE y el SRI .....	27
3.2. Coexistencia funcional y delimitación interpretativa de competencias.....	31
3.3. Propuesta práctica de coordinación y solución institucional .....	34
<b>Conclusiones</b> .....	<b>39</b>
<b>Referencias</b> .....	<b>40</b>

## INTRODUCCIÓN

El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) constituye uno de los tributos más relevantes del sistema fiscal ecuatoriano, no solo por su finalidad recaudatoria, sino por su marcado componente extrafiscal orientado a regular patrones de consumo y gravar bienes selectivos. Aunque se trata de un tributo interno administrado por el Servicio de Rentas Internas (SRI), su hecho generador puede configurarse tanto en operaciones de producción y comercialización interna como en la importación de mercancías. Esta particularidad provoca un punto de intersección con el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), institución encargada de ejercer el control aduanero y la verificación de las declaraciones de importación. En la práctica, esta convergencia ha generado tensiones interpretativas sobre los límites competenciales de cada entidad, especialmente respecto de la determinación del impuesto cuando el hecho generador se produce en el proceso de desaduanización.

La relación entre un tributo de naturaleza interna y un procedimiento de verificación eminentemente aduanero evidencia un vacío normativo, el ordenamiento jurídico ecuatoriano regula de forma precisa los elementos del ICE y las competencias administrativas en materia tributaria, pero no establece un mecanismo claro que articule las funciones del SRI y del SENAE cuando ambas instituciones intervienen sobre un mismo tributo. Esta falta de delimitación funcional ha originado criterios administrativos diferenciados, actuaciones paralelas y conflictos de interpretación que repercuten directamente en la seguridad jurídica de los importadores, en la eficiencia recaudatoria del Estado y en la coherencia del sistema tributario.

El presente proyecto de investigación analiza esta problemática mediante un enfoque jurídico que integra la normativa constitucional, tributaria y aduanera, así como la doctrina especializada en materia de potestad tributaria, legalidad y organización administrativa. En el primer capítulo se examina la naturaleza jurídica del ICE, su regulación normativa y las competencias que la ley atribuye al SRI y al SENAE. Este análisis permite comprender el diseño formal del sistema y los fundamentos legales que sustentan la intervención de cada institución. Posteriormente, en el segundo capítulo se estudia el conflicto competencial evidenciado en la práctica y las diferentes interpretaciones que han surgido en torno al alcance de la potestad aduanera cuando el tributo se causa en la importación. Este contraste revela la existencia de dos posiciones institucionales: una que concibe al ICE como un tributo estrictamente interno cuya

determinación corresponde exclusivamente al SRI, y otra que sostiene que la participación del SENA E en el control aduanero, ejerciendo la potestad aduanera, le otorga competencias para verificar y rectificar la base imponible del impuesto.

Más allá de esta dualidad, el problema real no radica en determinar en cuál institución recae la competencia, sino en comprender que el ICE, en el contexto de la importación, implica necesariamente una coexistencia funcional. La determinación del tributo involucra elementos jurídico-tributarios propios del SRI y, simultáneamente, elementos operativos que solo pueden ser verificados por el SENA E, como la clasificación arancelaria, el valor en aduana o la correcta aplicación de regímenes y preferencias. Esta interdependencia funcional no ha sido prevista por el legislador, lo que deja un espacio interpretativo que ha generado actuaciones controvertidas, anulaciones administrativas y entendimientos fragmentados dentro del sistema tributario.

El capítulo tres plantea una propuesta interpretativa destinada a armonizar las competencias institucionales sin necesidad de una reforma normativa. Esta propuesta parte del principio de legalidad, que asigna al SRI la facultad determinadora primaria del ICE, y reconoce, a la vez, el rol indispensable del SENA E como verificador de elementos aduaneros que inciden en el cálculo del tributo. Así, se define un modelo de coexistencia funcional en el que ambas entidades actúan dentro de ámbitos diferenciados pero articulados mediante mecanismos de comunicación, cruces de información y protocolos de coordinación. Esta delimitación interpretativa permite resolver el conflicto sin desnaturalizar la estructura jurídica del ICE ni desconocer la realidad operativa del comercio exterior.

El objetivo del trabajo es ofrecer un entendimiento coherente del régimen jurídico aplicable al ICE en importaciones, identificar las causas de la confusión competencial y proponer una solución práctica que garantice claridad funcional, aportando un enfoque que supere el análisis tradicional basado en la atribución exclusiva de competencias y se plantea un esquema colaborativo que responde tanto a la legalidad como a las necesidades prácticas de la administración tributaria y aduanera. De esta manera, se contribuye al debate nacional sobre la estructura del sistema fiscal y se sientan las bases para un modelo más claro, coordinado y armónico en la gestión del ICE en operaciones de comercio exterior.

## **CAPÍTULO 1**

### **1. ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO APLICABLE AL ICE Y A LAS COMPETENCIAS DEL SENAE Y DEL SRI**

#### **1.1. Naturaleza jurídica del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)**

El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) constituye uno de los pilares del sistema tributario ecuatoriano en el ámbito de los impuestos indirectos. Este impuesto recae sobre la producción, importación o comercialización de bienes y servicios determinados expresamente por la ley, como las bebidas alcohólicas, cigarrillos, bebidas azucaradas, combustibles, y vehículos de alta gama, entre otros (Armas, 2017); de conformidad a lo establecido en el art. 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el art. 82 de la norma ibidem, el legislador ecuatoriano ha delimitado taxativamente los bienes y servicios sujetos a este impuesto (Ley de Régimen Tributario Interno, 2019).

La creación del ICE respondió a la necesidad de unificar y modernizar el tratamiento tributario de ciertos bienes considerados suntuarios o perjudiciales para la salud y el ambiente, hasta finales de la década de 1980 existían en el país diversos impuestos selectivos, como el impuesto a las bebidas gaseosas creado en 1977, el impuesto al consumo de cerveza en 1978 o el sistema impositivo de cigarrillos de 1979, entre otros. Estos tributos fueron integrados en una sola figura mediante la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno en 1989, publicada en el Registro Oficial No. 341 de 22 en diciembre de ese año, en donde se introdujo el ICE como un impuesto indirecto, selectivo y monofásico (Armas, 2017).

En el ámbito doctrinal, resulta pertinente destacar la clasificación de los impuestos indirectos desarrollada por Pérez Royo, quien sostiene que estos tributos no inciden sobre una manifestación directa de capacidad económica, sino sobre manifestaciones mediatas o indirectas, como el consumo o el tráfico jurídico de bienes y servicios (Pérez Royo, 2015, p. 352).

En consecuencia, los impuestos indirectos se configuran como gravámenes que no recaen sobre una riqueza real o inmediata, sino sobre actos que funcionan como indicadores indirectos de capacidad contributiva, diferenciándose así de los impuestos

directos, cuyo objeto lo constituyen manifestaciones efectivas de riqueza, como la renta o el patrimonio. La característica de ser un impuesto indirecto implica que la carga económica del ICE recae en el productor o importador, quien es el obligado al pago y el responsable ante el Estado en una supuesta falta de pago o cálculo erróneo del tributo.

En este sentido, comparte naturaleza con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), aunque difiere en su ámbito de aplicación. Mientras el IVA grava de manera general al consumo en todas las fases de la cadena productiva y comercial, funcionando como un impuesto plurifásico, el ICE es un impuesto monofásico, lo que significa que se liquida y recauda en una sola etapa, la primera de la cadena productiva o comercial, es decir, en el momento de la producción nacional o de la importación. De esta forma, aunque el ICE se paga inicialmente por el productor o importador, el monto del tributo se traslada al consumidor final mediante el precio del bien o servicio (Chiriboga, 2016).

En contraste, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un gravamen de carácter plurifásico, pues se causa en cada una de las etapas de producción y comercialización, aplicándose sobre el valor agregado en cada transacción, esta diferencia ha sido destacada por la administración tributaria. En consecuencia, mientras que el ICE tiene un impacto puntual y selectivo, el IVA constituye un tributo general sobre el consumo, diseñado para abarcar toda la cadena económica con un mecanismo de crédito fiscal que evita la doble tributación (El Telégrafo, 2018).

El ICE no solo tiene una función recaudatoria, sino también un marcado componente extrafiscal. La doctrina tributaria ha resaltado que los impuestos selectivos se justifican, porque cumplen un papel regulador de conductas sociales y de consumo. En este sentido, el ICE busca desincentivar el consumo de bienes que generan externalidades negativas, cuyos efectos sobre la salud pública y el gasto sanitario son significativos (Saccone, 2002).

Asimismo, pretende gravar los bienes de lujo o suntuarios, de modo que quienes acceden a ellos, presumiblemente con mayor capacidad económica, contribuyan proporcionalmente más al financiamiento estatal. Esta finalidad dual ha sido reiterada tanto en doctrina ecuatoriana como en estudios académicos regionales, que subrayan la importancia de los impuestos selectivos como instrumentos de redistribución y de política pública (Saccone, 2002), la doctrina también lo reconoce como un tributo heterodoxo, porque se aparta de los esquemas tradicionales de los impuestos ortodoxos y responde a

finances recaudatorios y extrafiscales, así, Ramírez Cardoso explica que los tributos heterodoxos se han creado, a causa de deficiencias recaudatorias o para incentivar o desincentivar ciertas conductas; pueden ser creados con fines específicos, pero en muchos casos se han perpetuado al evidenciarse su potencial recaudatorio (Ramírez, 2017, p. 18).

En el ámbito comparado, el ICE se inscribe dentro de los denominados impuestos especiales al consumo o *excise taxes*, presentes en la mayoría de los ordenamientos tributarios para gravar de manera focalizada ciertos bienes y servicios distintos del consumo general que grava el IVA (Saccone, 2002). En Ecuador el ICE guarda similitudes con el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) en Perú o con el Impuesto Nacional al Consumo en Colombia, todos los cuales responden a la lógica de gravar bienes específicos por razones de política económica, fiscal y social (Moreano, 2021).

En definitiva, la naturaleza jurídica del ICE se define, como la de un impuesto indirecto, selectivo, heterodoxo y monofásico, que refleja la interacción entre el principio de legalidad tributaria y las políticas públicas en materia económica, sanitaria y ambiental. Su introducción en 1989 marcó un precedente en la modernización del sistema tributario nacional, y su evolución normativa demuestra su relevancia como herramienta tanto de recaudación como de regulación en el contexto de la tributación ecuatoriana (Moreano, 2021).

## **1.2. Marco legal aplicable al ICE en la legislación ecuatoriana: Constitución de la República del Ecuador, Código Tributario, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Ley de Régimen Tributario**

El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) se encuentra regulado en un conjunto normativo que articula disposiciones constitucionales, legales, orgánicas y reglamentarias. En primer lugar, la Constitución de la República del Ecuador reconoce que la política tributaria y aduanera es una competencia exclusiva del Estado central y dispone que los tributos deben establecerse mediante ley (Constitución de la República Del Ecuador, 2008). Sobre esta base, el ICE se regula principalmente en la Ley de Régimen Tributario Interno, que determina sus elementos esenciales y mecanismos de aplicación. A su vez, el Código Tributario fija los principios generales de la relación jurídico-tributaria y las facultades de las administraciones tributarias, mientras que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones organiza el ámbito

aduanero y la intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador en la recaudación de tributos relacionados con el comercio exterior.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) constituye la norma central que crea el ICE. En su Título Tercero, artículo 75, nace formalmente este impuesto y se determina que se aplicará sobre bienes y servicios, nacionales o importados, cuyo listado expresamente se encuentra inserto en el artículo 82 de la misma Ley. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). Este listado ha sido objeto de múltiples reformas para incorporar o excluir productos, ajustando su alcance a las necesidades de la política tributaria y social (Armas, 2017). El artículo 78 de la LRTI fija el hecho generador del ICE, que en bienes de producción nacional corresponde a la primera transferencia, onerosa o gratuita, efectuada por el fabricante o prestador de servicios, mientras que en mercancías importadas se produce con la desaduanización (Ley de Régimen Tributario Interno, 2024). Con ello, el legislador define con claridad el momento en que nace la obligación tributaria, tanto en operaciones internas como en comercio exterior.

La obligación tributaria, según el artículo 15 del Código Tributario, constituye el vínculo jurídico personal entre el Estado, como acreedor, y los contribuyentes o responsables, como deudores, en virtud del cual estos deben satisfacer una prestación económica en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al producirse el hecho generador previsto en la ley (Congreso Nacional, 2005). Y por otra parte, la obligación aduanera, contemplada en el artículo 107 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), se configura como el vínculo jurídico entre la Administración Aduanera y la persona que interviene directa o indirectamente en cualquier formalidad, destino u operación aduanera, y cuyo cumplimiento implica que las mercancías queden sometidas a la potestad aduanera, generando la obligación de cancelar los tributos al comercio exterior, recargos y sanciones que correspondan (Asamblea Nacional, 2010). Si bien ambas figuras responden a la lógica general de la obligación tributaria, la primera refleja un concepto general y aplicable a todo tipo de tributos, mientras que la segunda se centra en las particularidades del comercio internacional, destacando la potestad de control que ejerce el Estado a través de la aduana.

La LRTI también determina los sujetos de la obligación tributaria. El artículo 79 señala al Estado, quien lo administra a través del Servicio de Rentas Internas (SRI), como sujeto activo del impuesto. Por su parte, el artículo 80 identifica como sujetos pasivos a los fabricantes, importadores y prestadores de servicios gravados, quienes soportan la

carga tributaria en calidad de contribuyentes, y adicionalmente, en algunos casos, como agentes de percepción (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). En materia de facturación, el artículo 81 obliga a que el ICE conste por separado en las facturas, y en el caso de productos importados, en la declaración de importación (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

La base imponible del ICE se determina con en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador menos IVA e ICE, el precio de venta del fabricante menos IVA e ICE más un 30% de margen mínimo de comercialización, o el precio ex aduana con el mismo margen, según el caso. Para bienes sujetos a tarifas específicas, la base se calcula en función de unidades de medida, como litros de alcohol puro, número de cigarrillos o gramos de azúcar en bebidas. La norma también dispone que la base imponible no puede considerar descuentos, no incluye IVA y debe ser pagada en una sola etapa (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). Este diseño refuerza el carácter monofásico del tributo, pues la obligación se causa en un solo momento de la cadena económica. En cuanto a las formas de imposición, la LRTI contempla tres modalidades: específica, ad valorem y mixta, aplicables según el tipo de bien o servicio (Ley de Régimen Tributario Interno, agregado por reforma de 2011).

En el ámbito procedimental, la LRTI regula la declaración y pago del ICE. Los artículos 83 a 86, de la norma *ibidem*, disponen que los sujetos pasivos deberán declarar el impuesto mensualmente; que la liquidación se realizará sobre el valor total de las operaciones gravadas; y que el pago debe efectuarse en los plazos previstos. En importaciones, el artículo 86 exige que la liquidación se efectúe en la declaración de importación y que el pago se realice previo al despacho de las mercancías (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). El artículo 87 faculta al SRI para establecer mecanismos de control, mientras que el artículo 88 remite al régimen sancionatorio aplicable (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

El Código Tributario complementa este marco, al definir principios y competencias de la administración tributaria. El artículo 66 del código *ibidem* establece que la administración de tributos corresponde a la administración tributaria competente, salvo que la ley disponga expresamente lo contrario. El artículo 68 reconoce la facultad determinadora como la potestad de la administración para verificar hechos imponderables y liquidar tributos, lo que es central para distinguir entre determinar un impuesto y simplemente recaudarlo (Código Tributario, 2005).

El artículo 139 sanciona con nulidad los actos administrativos dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, en armonía con el principio de legalidad constitucional (Código Tributario, 2005). Así, el CT funciona como una norma marco que asegura que la competencia tributaria solo pueda ejercerse dentro de los límites legales expresos.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) regula los tributos al comercio exterior y la actuación del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Entre otros aspectos, el COPCI establece que el SENA E es competente para la recaudación de tributos al comercio exterior, para ejecutar cobros coactivos y para conceder devoluciones relacionadas con esos tributos (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010). Así mismo, señala expresamente cuáles son los tributos vinculados al comercio exterior. El artículo 108 establece que los tributos al comercio exterior son: a) los derechos arancelarios; b) los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c) las tasas por servicios aduaneros. Añade además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador tiene la facultad de crear o suprimir las tasas por servicios aduaneros, establecer exenciones, fijar sus tarifas y regular su cobro, el COPCI delimita con claridad que los tributos al comercio exterior se circunscriben a aquellos directamente relacionados con la importación y exportación de bienes, diferenciándolos de recargos arancelarios y otros gravámenes económicos aplicados como medidas de defensa comercial, que no tienen naturaleza tributaria y, por tanto, no se rigen por los principios del Derecho Tributario (COPCI, 2010, art. 108).

En el marco legal aplicable al ICE también debe considerarse la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, esta establece al SRI como organismo técnico y autónomo con competencia exclusiva para la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado (Art 2, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997). A su vez, el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI introduce definiciones técnicas de categorías como recaudación y control en el ámbito aduanero, evidenciando que la función de la autoridad aduanera se circunscribe a los tributos del comercio exterior (Decreto 758 Presidente de la República, 2011).

En síntesis, el marco legal del ICE se estructura jerárquicamente en cuatro niveles: (i) la Constitución, que establece principios y la reserva de ley tributaria; (ii) la LRTI, que

regula de forma detallada todos los elementos del tributo; (iii) el Código Tributario, que garantiza la competencia y la validez de los actos administrativos tributarios; y (iv) el COPCI, que organiza el ámbito aduanero y su coordinación con tributos internos. Esta normativa garantiza que el ICE sea un impuesto creado, regulado y administrado bajo parámetros de legalidad y seguridad jurídica.

### **1.3. Competencias institucionales del SENA E y del SRI en el sistema tributario ecuatoriano**

La delimitación de competencias en materia tributaria es esencial para la seguridad jurídica y el correcto funcionamiento del sistema fiscal. En el Ecuador, el marco constitucional atribuye al Estado central la competencia exclusiva en materia económica, tributaria y aduanera (Constitución de la República del Ecuador, 2008). En desarrollo de este mandato, se han creado y regulado dos instituciones clave: el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), cuyas atribuciones específicas deben analizarse con atención para comprender su papel en relación con el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE).

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece al SRI como un organismo técnico, con personería jurídica de derecho público y autonomía administrativa, encargado de la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado, así como de aquellos cuya administración no se halle atribuida a otra autoridad (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997). En concordancia, el artículo 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) determina que el sujeto activo del ICE es el Estado, y que este será administrado a través del SRI (Ley Régimen Tributario Interno, 2004).

En cuanto al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en el artículo 205 del COPCI establece que la aduana constituye una potestad pública ejercida por el Estado a través de este organismo, cuyo objeto es facilitar el comercio exterior, ejercer el control en fronteras y zonas aduaneras, y determinar y recaudar las obligaciones aduaneras derivadas de la importación y exportación de mercancías, conforme a los sistemas previstos en el Código Tributario (COPCI, 2010).

El artículo 207 define a la potestad aduanera como el conjunto de derechos y atribuciones privativas conferidas al SENA E por la normativa supranacional, la ley y los reglamentos para el cumplimiento de sus fines. A su vez, el artículo 208 dispone que todas

las mercancías, medios de transporte y actividades relacionadas con el tráfico internacional se encuentran sujetas a la potestad aduanera; mientras que el artículo 209 precisa que esta sujeción implica el cumplimiento de formalidades y requisitos de ingreso o salida de mercancías y personas, así como el pago de tributos y gravámenes exigibles, incluso cuando estos correspondan a distintos órganos de la administración tributaria.

El artículo 212 del COPCI señala que el SENA E es una persona jurídica de derecho público, dotada de autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, y le atribuye competencias técnico-administrativas para ejecutar la política aduanera del país. En este marco, se le confieren facultades tributarias en materia aduanera, tales como la determinación, resolución, sanción y potestad reglamentaria, siempre de forma reglada y limitada al ámbito de su competencia (COPCI, 2010).

Por su parte, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) en su Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V, asignan al SENA E la dirección del servicio aduanero y la gestión de los tributos al comercio exterior. Entre sus facultades se encuentran la recaudación, cobro coactivo, compensación y devoluciones de esos tributos (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010; Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V COPCI, 2011). Asimismo, el Plan Institucional del SENA E refuerza esta visión, al señalar que los distritos aduaneros son el núcleo operativo del subsistema, encargados de ejecutar la recaudación, el control previo, concurrente y posterior de las operaciones de comercio exterior (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, 2021). El artículo 2, literal a) del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio Exterior del Libro V del COPCI define a la Autoridad Aduanera como el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENA E), encargado de aplicar y hacer cumplir la normativa aduanera en todas las fases del proceso de control.

En este sentido, los artículos 102, 103 y 105 del Reglamento *ibidem* establecen que el control aduanero se ejerce en tres momentos: control previo, control concurrente y control posterior. El primero se realiza antes del ingreso de las mercancías al territorio nacional y tiene por objeto verificar anticipadamente la información proporcionada en la declaración aduanera; el segundo se efectúa durante el despacho aduanero, mediante inspecciones físicas o documentales; y el tercero se lleva a cabo una vez nacionalizadas las mercancías, con el fin de comprobar la veracidad de las

declaraciones y la correcta liquidación de tributos (Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V, COPCI, 2011).

Si bien el SENA E ejerce potestad tributaria en el ámbito estrictamente aduanero, su intervención frente a tributos internos como el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) se circunscribe al proceso de importación. No obstante, debe considerarse que cuando el hecho generador del ICE se produce en el contexto de una importación, este se encuentra sometido a la potestad aduanera que la ley reconoce al SENA E, lo cual explica su participación instrumental en la gestión de este tributo al momento de la nacionalización de las mercancías, aun sin norma expresa que lo declare. (Código Orgánico De La Producción, Comercio E Inversiones, COPCI, art. 209)

Es necesario distinguir entre actos de determinación y actos de percepción tributaria. El Código Tributario define la determinación como el acto administrativo por el cual se verifica la existencia del hecho generador, se cuantifica la obligación y se individualiza al sujeto pasivo (Código Tributario, 2005). Esta facultad corresponde a la administración tributaria competente y constituye una potestad reglada, irrenunciable y exclusiva (Código Tributario, 2005). Por otro lado, la percepción es el cobro inmediato del tributo por parte de agentes autorizados por la ley, en el momento mismo de la operación gravada, según el artículo 80 del Código Tributario. En el caso del ICE, el SENA E actúa como agente de percepción en importaciones, al recaudar el impuesto en el proceso de desaduanización, mientras que los fabricantes y prestadores de servicios lo hacen en la primera transferencia de bienes nacionales (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

La diferencia entre ambos conceptos es fundamental: la determinación es un acto jurídico-administrativo que fija la obligación tributaria en su cuantía y sujeto obligado; la percepción es un acto material de recaudación que ejecuta el cobro de una obligación previamente establecida por la ley. La doctrina ecuatoriana coincide en esta interpretación, señalando que la existencia del hecho generador en el comercio exterior no convierte al ICE en un tributo aduanero, pues su régimen jurídico lo enmarca dentro de los impuestos internos (Saccone, 2002; Chiriboga, 2016; Rodríguez, 2010).

De manera complementaria, la doctrina administrativa ha señalado que las entidades de la administración central no se relacionan jerárquicamente entre sí, sino mediante coordinación y colaboración. Según Moreta (2023), la administración central

constituye una sola personalidad jurídica, lo que implica que los conflictos de competencia entre sus órganos deben resolverse conforme a la ley y no bajo un esquema jerárquico. En la misma línea, Balbín (2018) sostiene que el control central se limita a la emisión de directrices generales o a la revisión de actos, pero no autoriza la superposición de competencias.

#### **1.4. Principio de legalidad tributaria y sus implicaciones en la distribución de competencias**

La Constitución de la República del Ecuador recoge en su artículo 300 los principios que guían el régimen tributario: generalidad, progresividad, eficiencia, suficiencia recaudatoria, simplicidad administrativa, equidad y transparencia (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Estos principios orientan la política fiscal hacia fines de justicia social y redistribución, estableciendo un marco material para la configuración de los tributos.

El principio de legalidad constituye uno de los pilares esenciales del Derecho Tributario, en términos tributarios, este principio se expresa en el principio *nullum tributum sine lege*, que implica que ningún tributo puede crearse, modificarse o suprimirse sino por disposición expresa de una norma con rango de ley. El artículo 301 de la Constitución desarrolla específicamente la reserva de ley tributaria, al disponer que:

“Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. En la misma ley se determinarán el hecho generador, la base imponible, la tarifa, las exenciones y deducciones. Se prohíben las exenciones tributarias generales mediante disposiciones no generales” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 301).

En complemento, el artículo 302 distingue entre impuestos internos y tributos al comercio exterior, confirmando que ambos solo pueden establecerse por ley y que su administración corresponde al Estado central. Este marco constitucional garantiza que la potestad tributaria esté sujeta a parámetros estrictos de legalidad y prohíbe cualquier actuación administrativa fuera de las competencias otorgadas por la norma. (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

El Código Tributario concreta este principio en el ámbito de la relación jurídico-tributaria. El artículo 66 establece que la administración de los tributos corresponde a la administración tributaria competente, salvo disposición legal en contrario; y en su artículo

139 dispone la nulidad de pleno derecho de los actos emitidos por autoridades manifiestamente incompetentes (Comisión de Legislación y Codificación del Congreso Nacional, 2005).

De igual manera, el artículo 68 define la facultad determinadora como el conjunto de actos mediante los cuales la autoridad tributaria verifica la existencia del hecho generador, identifica al sujeto pasivo y determina la cuantía del tributo (Comisión de Legislación y Codificación del Congreso Nacional, 2005). En caso de que una autoridad manifiestamente incompetente dicte un acto administrativo tributario, el Código Tributario lo sanciona con nulidad de pleno derecho, lo cual refuerza la centralidad del principio de legalidad en la distribución de competencias.

En este marco, el Código Tributario establece en su artículo 15 que la obligación tributaria es *“el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”* (Código Tributario, 2005, art. 15). En esta definición se evidencia que la obligación tributaria surge únicamente del hecho generador previsto expresamente en la norma, lo que refuerza la centralidad del principio de legalidad. De manera complementaria, el COPCI reconoce una modalidad específica de este vínculo en materia aduanera, señalando en su artículo 107 que la obligación tributaria aduanera es

[...] el vínculo jurídico entre la Administración Aduanera y la persona directa o indirectamente relacionada con cualquier formalidad, destino u operación aduanera, derivado del cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cada una de ellas, en virtud de lo cual, aquellas mercancías quedan sometidas a la potestad aduanera, y los obligados al pago de los tributos al comercio exterior, recargos y sanciones a las que hubiere lugar. (COPCI, 2010, art. 107)

Desde la doctrina tributaria, Saccone (2002) recuerda que la obligación tributaria solo puede tener como fuente a la ley en sentido material, y que todo acto administrativo de la administración tributaria debe estar respaldado en norma expresa que otorgue competencia. Efraín Pérez (2021), al analizar la administración pública, añade que este principio se encuentra estrechamente ligado al de juridicidad, ya que no basta con que una ley formal cree el tributo, sino que esa ley debe ser además compatible con los

principios constitucionales. Balbín (2018) también advierte que la reserva de ley no puede ser sustituida por actos reglamentarios ni por la discrecionalidad de la administración, pues ello vaciaría de contenido la garantía de los contribuyentes frente al poder tributario.

Es menester señalar que, el principio de legalidad constituye un límite infranqueable para la administración. Saccone enfatiza que la administración tributaria solo puede actuar en el marco de las atribuciones expresas que le confiere la ley, siendo nulos los actos que carezcan de base legal (Saccone, 2002).

A su vez, el principio de coordinación también se conecta con la legalidad tributaria, el artículo 226 de la Constitución impone a todas las instituciones públicas el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines, evitando duplicidades y omisiones. Moreta (2023) señala que este mandato se traduce en la obligación de las instituciones de articular sus competencias, pero sin invadir las atribuciones asignadas a otras entidades. Así, en el caso del ICE, el SRI y el SENAE están obligados a coordinarse en el ámbito de recaudación y control.

En el ámbito del derecho administrativo, se ha señalado que las entidades de la administración central no se encuentran en una relación jerárquica entre sí, sino de coordinación. Según Efraín Pérez, la administración pública central constituye una única personalidad jurídica, por lo que los conflictos de competencia entre órganos deben resolverse mediante criterios de coordinación y no de jerarquía (Pérez, 2021). De manera similar, Carlos Balbín explica que el control administrativo del poder central sobre los entes descentralizados puede presentarse en escenarios como la emisión de directrices generales o el control de actos de las máximas autoridades (Balbín, 2018). Aplicado al caso del ICE, esto significa que el SRI y el SENAE deben actuar en el marco de sus competencias específicas, coordinando sus funciones cuando sea necesario, pero sin superponer atribuciones.

Las implicaciones del principio de legalidad tributaria en la distribución de competencias son evidentes. En primer lugar, corresponde al Servicio de Rentas Internas (SRI) la administración y determinación del ICE, tal como lo dispone el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), que establece que este impuesto será administrado exclusivamente por el SRI, y el artículo 79 de la misma Ley, que identifica al Estado, representado por dicha entidad, como sujeto activo del tributo (Asamblea Nacional, 2024). En segundo lugar, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

(SENAE) interviene en la percepción del impuesto en frontera, dentro del proceso de importación. No obstante, cuando el hecho generador del ICE se configura en una operación de importación, como lo define el artículo 78 de la LRTI, que establece la desaduanización como hecho generador en el caso de mercancías importadas, entra en juego la potestad aduanera reconocida al SENAE por el artículo 107 del COPCI en donde se define la obligación aduanera, y el artículo 205 del mismo cuerpo normativo, lo cual explica su rol en la gestión de este tributo (Asamblea Nacional, 2010). Finalmente, la relación entre ambas entidades no es jerárquica, sino de coordinación institucional, lo que exige mecanismos claros de cooperación interorgánica que garanticen la recaudación eficiente y eviten la invasión de competencias, en observancia del artículo 301 de la Constitución de la República, que reserva a la ley la creación, modificación y extinción de tributos (Asamblea Nacional, 2008).

La doctrina recogida por Moreta (2023) enfatiza que la competencia es un límite infranqueable: incluso en situaciones de descentralización, desconcentración o coordinación, cada órgano debe actuar dentro del marco normativo que le ha sido asignado. La violación de este límite acarrea la nulidad de los actos y constituye una vulneración directa del principio de legalidad tributaria.

## **CAPÍTULO 2**

### **2. Análisis de la Sentencia Nro. 0677-2023 de la Corte Nacional y su impacto en la delimitación de competencias**

#### **2.1. Contexto procesal del caso No. 17510-2021-00026**

El caso No. 17510-2021-00026 se enmarca en una controversia tributaria de relevancia en el Ecuador, cuyo desenlace ha contribuido a delimitar con mayor claridad el ámbito competencial entre dos instituciones claves en el sistema tributario nacional: el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI). Para comprender adecuadamente los alcances de la decisión judicial que resolvió este proceso, es necesario exponer el contexto procesal en que se desarrolló el caso, desde los antecedentes administrativos que motivaron la demanda hasta la intervención de la Corte Nacional de Justicia, pasando por las instancias previas que conocieron de la causa (Corte Nacional de Justicia, 2023).

El origen del litigio se sitúa en las actuaciones del SENAE en el marco de un control posterior practicado a una importación realizada por la sociedad MECANOSOLVERS S.A. En dicha revisión, la autoridad aduanera determinó diferencias en la liquidación de tributos al comercio exterior y, además, procedió a reliquidar valores correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), tributos que son calificados por la Ley de Régimen Tributario Interno como de carácter interno. El SENAE, a través de sus servidores, emitió una resolución de rectificación de tributos en la que se establecieron obligaciones adicionales a cargo del importador, comprendiendo tanto derechos arancelarios como estos impuestos internos (Corte Nacional de Justicia, 2023).

El contribuyente, inconforme con la resolución administrativa, planteó que el SENAE había actuado fuera de la órbita de sus competencias. Según su interpretación, la aduana solo podía participar en la percepción del IVA y del ICE en el proceso de desaduanización, mas no en la determinación de estos tributos. En consecuencia, la empresa afectada decidió interponer la correspondiente demanda ante el Tribunal Contencioso Tributario, solicitando la nulidad de la rectificación de tributos (Corte Nacional de Justicia, 2023, p. 6).

La causa fue conocida inicialmente por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, instancia competente para resolver controversias entre los contribuyentes y la administración tributaria en primera instancia. Tras el análisis de los antecedentes, el Tribunal resolvió declarar la validez de la actuación del SENAE, considerando que sus facultades de control posterior amparaban la verificación y rectificación de tributos vinculados con la importación, sin distinguir entre tributos aduaneros y tributos internos. De esta forma, el Tribunal desestimó la pretensión de MECANOSOLVERS S.A., confirmando la legalidad de la liquidación adicional practicada (Corte Nacional de Justicia, 2023).

Frente a este pronunciamiento, el contribuyente interpuso recurso de apelación, alegando que el fallo de primera instancia había incurrido en una indebida aplicación normativa al no reconocer la falta de competencia del SENAE para determinar el IVA y el ICE. La apelación fue resuelta por la Sala competente del Tribunal Distrital, que ratificó la decisión de primera instancia, confirmando la validez de la actuación administrativa. Con esta decisión adversa, el contribuyente optó por interponer recurso de casación, el cual fue admitido a trámite y remitido a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (Corte Nacional de Justicia, 2023, pp. 9–10).

El recurso de casación presentado por la sociedad actora se fundamentó principalmente en la indebida aplicación de normas sustantivas, específicamente de los artículos 62 y 79 de la LRTI, que atribuyen al SRI la administración y determinación de tributos internos como el ICE. Además, se invocó la violación del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 301 de la Constitución, así como la nulidad de actos por incompetencia manifiesta prevista en el artículo 139 del Código Tributario (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008; Asamblea Nacional del Ecuador, 2005; Asamblea Nacional del Ecuador, 2004).

El recurso fue admitido a trámite por la Corte Nacional de Justicia, la cual asumió competencia conforme lo previsto en el artículo 184 de la Constitución de la República, que le atribuye la función de máximo órgano de interpretación de la ley y de control de la correcta aplicación del derecho en sede casacional. La ponencia del caso recayó en el juez nacional José Dionicio Suing Nagua, quien, tras el sorteo respectivo, elaboró el proyecto de sentencia que sería debatido por la Sala (Corte Nacional de Justicia, 2023, p. 11).

Dentro de su análisis, la Sala de lo Contencioso Tributario descartó en primer lugar que la sentencia de instancia careciera de motivación, al considerar que el fallo contenía una exposición razonada de los hechos y de las normas aplicables. Sin embargo, la Corte encontró configurado el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), referido a la falta de aplicación o aplicación indebida de normas de derecho. De acuerdo con el máximo tribunal, el SENA E había ejercido competencias que no le correspondían, lo que hacía nula la rectificación efectuada en lo relativo al IVA y al ICE (Corte Nacional de Justicia, 2023).

En virtud de ello, la Corte resolvió casar la sentencia del Tribunal Distrital y declarar la nulidad parcial de la rectificación de tributos practicada por el SENA E, exclusivamente en lo que respecta al IVA y al ICE. Se mantuvieron, en cambio, los ajustes relacionados con tributos aduaneros, derechos arancelarios y reclasificaciones de mercancías, ámbitos en los que el SENA E sí es competente. La decisión fue adoptada por mayoría, con un voto salvado de la jueza nacional Mercedes Caicedo, quien sostuvo que la administración aduanera sí tenía competencia para verificar y reliquidar tributos internos en el marco del control posterior (Corte Nacional de Justicia, 2023).

La intervención de la Corte Nacional permitió uniformar la interpretación de la normativa vigente, delimitando las competencias del SENA E y del SRI en concordancia con el principio de legalidad tributaria. El desarrollo procesal del caso muestra como la actuación del SENA E fue validada en instancias inferiores, hasta que en sede de casación la Corte Nacional de Justicia corrigió esa interpretación, reconociendo la falta de competencia de la aduana para determinar tributos internos.

## **2.2. Argumentos principales de las partes y el tribunal**

### **2.2.1. Argumentos de la parte actora (MECANOSOLVERS S.A.)**

La empresa MECANOSOLVERS S.A., en su calidad de actora dentro del proceso contencioso tributario, fundamentó su demanda en la supuesta incompetencia del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENA E) para determinar el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) respecto de mercancías importadas, dentro del marco de un procedimiento de control posterior. Su planteamiento giró en torno al principio de legalidad tributaria y a la delimitación de competencias establecida en la normativa constitucional y legal ecuatoriana.

La actora sostuvo que la determinación del ICE constituye una competencia exclusiva del Servicio de Rentas Internas (SRI). Para sustentar esta afirmación, invocó el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), que establece que la administración y recaudación de este impuesto corresponde únicamente al SRI, sin que exista habilitación normativa alguna para que el SENA E ejerza dicha atribución (Asamblea Nacional, 2024). De igual forma, el artículo 79 de la misma Ley señala expresamente que el sujeto activo del tributo es el Estado, a través del SRI. En consecuencia, cualquier actuación de la autoridad aduanera en materia de determinación del ICE, según la actora, es manifiestamente nula al carecer de fundamento legal.

En segundo lugar, MECANOSOLVERS S.A. alegó que el acto administrativo impugnado vulneraba el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que dispone que únicamente mediante ley formal, expedida por la Asamblea Nacional por iniciativa de la Función Ejecutiva, se pueden crear, modificar o extinguir tributos (CRE, 2008). La intervención del SENA E determinando tributos internos como el ICE e IVA, fuera de la órbita de su competencia, constituía, en criterio de la parte actora, una extralimitación que atentaba contra la seguridad jurídica y contra la reserva de ley en materia tributaria.

Asimismo, la actora apoyó sus argumentos en el artículo 139 del Código Tributario, que establece la nulidad de pleno derecho de los actos emitidos por autoridades manifiestamente incompetentes (Congreso Nacional, 2005). A juicio de MECANOSOLVERS, este artículo resultaba plenamente aplicable, puesto que el SENA E había emitido un acto de determinación tributaria sin contar con habilitación normativa expresa, lo que generaba una nulidad absoluta de la actuación.

Un tercer argumento de la actora fue la distinción entre los actos de percepción y los actos de determinación en materia tributaria. MECANOSOLVERS reconoció que el SENA E cumple funciones de percepción en cuanto a los tributos al comercio exterior, como los derechos arancelarios, tasas aduaneras y otros, conforme a lo previsto en los artículos 205 y 212 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI). Sin embargo, aclaró que esa atribución no incluye la facultad determinadora respecto de tributos internos como el ICE, cuya regulación se encuentra en la LRTI y que corresponde exclusivamente al SRI. En este sentido, cualquier actuación del SENA E fuera de su ámbito debía considerarse un exceso de competencia.

La actora cuestionó la motivación del acto administrativo emitido por el SENA E. Sostuvo que la resolución carecía de un sustento jurídico claro que justificara la determinación de tributos internos por parte de la autoridad aduanera, lo que configuraba una infracción al derecho a la seguridad jurídica y al principio de motivación de los actos administrativos, previsto en el artículo 76 de la Constitución. Al no fundamentar adecuadamente su competencia, el acto se tornaba arbitrario y carente de validez.

Finalmente, MECANOSOLVERS enfatizó que el control posterior en materia aduanera, previsto en los artículos 102, 103 y 105 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, se limita al cumplimiento de formalidades aduaneras, pero no habilita al SENA E a realizar determinaciones de tributos internos como el ICE o el IVA. Con base en esta interpretación, la empresa concluyó que el acto impugnado debía ser anulado, puesto que configuraba una invasión de competencias que el ordenamiento jurídico ecuatoriano reserva exclusivamente al SRI.

### **2.2.2. Argumentos de la administración demandada (SENAE)**

Por su parte, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en calidad de administración demandada, defendió la legalidad de su actuación sosteniendo que su intervención se encontraba amparada por la normativa aduanera y tributaria vigente. El eje de sus alegatos consistió en justificar que, dentro del ejercicio de la potestad aduanera y del control posterior, sí le correspondía verificar y determinar tributos que se originaran en las operaciones de comercio exterior, incluyendo el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando se trataba de mercancías importadas.

En primer lugar, el SENA E argumentó que el artículo 205 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) le otorga la naturaleza jurídica de ente público encargado de ejercer la potestad aduanera en representación del Estado ecuatoriano, lo que comprende todas las competencias relacionadas con la entrada y salida de mercancías del territorio nacional. A su vez, los artículos 207 al 209 del mismo cuerpo normativo precisan el alcance de dicha potestad, estableciendo que la Aduana tiene facultades para controlar, prevenir, investigar y sancionar infracciones relacionadas con operaciones aduaneras, incluyendo la verificación de tributos vinculados al ingreso de mercancías (Asamblea Nacional, 2010).

En segundo término, el SENAÉ fundamentó su actuación en el artículo 108 del COPCI, que incluye dentro de los tributos al comercio exterior tanto los derechos arancelarios como los impuestos previstos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores se encuentren vinculados al ingreso o salida de mercancías. Con base en esta disposición, el SENAÉ sostuvo que el ICE e IVA, cuando se configuran en el contexto de una importación, pasan a formar parte de los tributos cuya gestión le corresponde verificar, lo que incluye su recaudación y, en determinados casos, su determinación.

Asimismo, la administración demandada destacó el rol del control posterior previsto en los artículos 102, 103 y 105 del Reglamento al Libro V del COPCI, el cual faculta a la autoridad aduanera a revisar y comprobar la veracidad de las declaraciones aduaneras una vez que las mercancías han sido nacionalizadas. En este sentido, alegó que, si en el marco de dicho control se detectan inconsistencias, omisiones o errores en la liquidación de tributos, la Aduana no solo tiene la competencia, sino también la obligación de proceder a su determinación y cobro, pues de lo contrario se estaría renunciando a ingresos fiscales legítimos.

Un argumento adicional del SENAÉ fue que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 67 del Código Tributario, la administración tributaria, en el ámbito de sus competencias, goza de facultades de aplicación de la ley, determinación de la obligación tributaria, recaudación y sanción de infracciones. En su criterio, la Aduana, como parte de la administración tributaria en materia de comercio exterior, no podía limitarse únicamente a percibir tributos, sino que debía ejercer también facultades determinadoras en la medida en que el hecho generador estuviera vinculado con la importación.

De igual modo, la autoridad aduanera invocó el principio de eficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la Constitución de la República, conforme al cual el sistema tributario debe garantizar suficiencia y eficacia en la obtención de recursos públicos. Para el SENAÉ, restringir su actuación únicamente a funciones de percepción implicaría debilitar los mecanismos de control y dejar espacios de evasión tributaria en perjuicio del Estado (CRE, 2008).

Finalmente, la administración demandada cuestionó la interpretación estricta de la actora en torno a la competencia exclusiva del SRI sobre el ICE. Señaló que si bien la LRTI atribuye la administración de este impuesto al SRI, ello no excluye la intervención del SENAÉ en los casos en que el hecho generador se configura en el ámbito aduanero,

como sucede con la desaduanización de mercancías importadas. En tal escenario, consideró que sus actuaciones no constituyen una invasión de competencias, sino una manifestación de la coordinación interinstitucional prevista en el ordenamiento jurídico para asegurar la correcta recaudación de tributos.

## **2.3 Fundamentos jurídicos expuestos en la sentencia No. 0677-2023**

### **2.3.1 Fundamentos del tribunal**

La Corte Nacional de Justicia, al resolver el recurso de casación en el caso No. 17510-2021-00026, mediante sentencia No. 0677-2023, desarrolló una serie de fundamentos jurídicos que resultan centrales para comprender la delimitación de competencias entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) en relación con la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en operaciones de importación.

La Corte partió del principio de legalidad tributaria, recogido en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que reserva de manera exclusiva a la ley formal la creación, modificación y supresión de tributos (Asamblea Nacional, 2008). En este marco, enfatizó que la distribución de competencias entre las entidades de la administración tributaria no puede ser objeto de interpretaciones extensivas o analógicas, sino que debe fundarse en normas claras que delimiten las atribuciones de cada institución. Cualquier actuación de una autoridad administrativa fuera del ámbito legalmente conferido se traduce en incompetencia manifiesta y, por tanto, en nulidad del acto conforme al artículo 139 del Código Tributario (Congreso Nacional, 2005).

En segundo lugar, la Corte recordó que el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) asigna de forma expresa al SRI la administración del ICE, sin contemplar disposición alguna que habilite al SENAE para ejercer dicha facultad. A su vez, el artículo 79 de la misma Ley señala que el sujeto activo del ICE es el Estado, representado a través del SRI (Asamblea Nacional, 2024). En consecuencia, el Tribunal concluyó que la actuación del SENAE determinando el ICE carecía de sustento legal, pues la potestad de determinación de este impuesto corresponde únicamente al SRI.

La Corte analizó el alcance del artículo 108 del COPCI, que reconoce como tributos al comercio exterior a los derechos arancelarios, a los impuestos vinculados con el ingreso o salida de mercancías, y a las tasas por servicios aduaneros (Asamblea Nacional, 2010). Sin embargo, precisó que el ICE, en tanto impuesto de régimen interno,

no se integra a la categoría de tributo aduanero, aunque su hecho generador pueda coincidir con la importación de mercancías. En este sentido, aclaró que la participación del SENA E en el proceso de recaudación del ICE en frontera no le confiere competencia para determinar dicho tributo, pues su rol se limita a la percepción en aduana como parte de un mecanismo de control y facilitación del comercio exterior.

La Corte hizo énfasis en la diferencia entre actos de percepción y actos de determinación tributaria. Señaló que el SENA E puede participar en la percepción de tributos internos, como el ICE y el IVA, cuando se liquiden en el marco de declaraciones aduaneras, pero ello no significa que tenga la competencia para determinar la obligación tributaria, la cual corresponde exclusivamente al SRI (Corte Nacional de Justicia, 2023, p. 17). Esta precisión resulta clave, pues subraya que la actuación del SENA E en el caso concreto constituyó una extralimitación de funciones.

Un elemento adicional que sustentó la decisión fue la aplicación del artículo 15 del Código Tributario, que define la obligación tributaria como el vínculo jurídico entre el Estado y los contribuyentes, cuyo nacimiento se produce al verificarse el hecho generador previsto en la ley (Congreso Nacional, 2005). En concordancia, la Corte sostuvo que, siendo el hecho generador del ICE definido en la LRTI y no en el COPCI, la facultad determinadora recae exclusivamente en la administración tributaria interna, es decir, el SRI.

Finalmente, la Corte concluyó que el acto administrativo impugnado debía ser declarado nulo, al haber sido emitido por una autoridad manifiestamente incompetente. La decisión consolidó la interpretación de que el SENA E únicamente puede actuar como ente de percepción y control de tributos en frontera, pero sin facultades para determinar tributos de naturaleza interna. Este criterio jurisprudencial se erige como un precedente vinculante, que contribuye a clarificar la distribución de competencias entre ambas instituciones y fortalece la seguridad jurídica en el sistema tributario ecuatoriano (Corte Nacional de Justicia, 2023, p. 22).

### **2.3.2 Voto salvado de la jueza Marta Mercedes Caicedo**

En su voto salvado, la jueza Marta Mercedes Caicedo discrepó de la mayoría de la Sala en cuanto a la delimitación de competencias entre el SRI y el SENA E en la determinación del ICE e IVA. La magistrada sostuvo que la lectura estricta de los artículos

62 y 79 de la LRTI, que reservan la administración del ICE al SRI, no puede desconocer la realidad práctica de la gestión tributaria en el comercio exterior.

La jueza argumentó que el artículo 108 del COPCI, al incluir como tributos al comercio exterior no solo los arancelarios sino también aquellos establecidos en leyes ordinarias cuyo hecho generador esté vinculado al ingreso o salida de mercancías, habilita al SENA E para ejercer funciones determinadoras respecto de tributos como el ICE cuando estos se materializan en la desaduanización de mercancías (Asamblea Nacional, 2010). En su criterio, este encuadre normativo implica que la intervención del SENA E no se limita a una mera función de percepción, sino que puede extenderse a la determinación, en tanto se trata de un tributo cuya exigibilidad nace en el ámbito aduanero.

Caicedo destacó que el control posterior regulado en los artículos 102, 103 y 105 del Reglamento al Libro V del COPCI faculta expresamente al SENA E a verificar la veracidad de las declaraciones y a rectificar errores en la liquidación de tributos. En este marco, consideró que negar a la Aduana la posibilidad de determinar diferencias de ICE e IVA detectadas en la etapa de control posterior equivaldría a vaciar de contenido dicha potestad, debilitando los mecanismos de control fiscal y propiciando espacios de evasión.

En cuanto al principio de legalidad, la jueza sostuvo que la Constitución, en sus artículos 300 y 301, exige que la creación y modificación de tributos provenga de la ley, pero no excluye que la administración pueda distribuirse entre distintas entidades del Estado cuando el propio marco legal así lo disponga (CRE, 2008). Para Caicedo, el artículo 205 del COPCI, al reconocer al SENA E como ente encargado de la potestad aduanera, le otorga una competencia amplia que debe interpretarse de forma sistemática con la LRTI y con la necesidad de eficiencia recaudatoria.

En síntesis, el voto salvado sostuvo que el SENA E sí tiene facultades para determinar tributos internos como el ICE en el marco del control posterior, siempre que estos tengan como hecho generador la importación. En consecuencia, discrepó con la nulidad declarada por la mayoría y consideró que la actuación del SENA E en el caso concreto fue jurídicamente válida (Corte Nacional de Justicia, 2023, pp. 27-30).

## **2.4 Valoración del precedente y sus efectos sobre la actuación del SENA E**

La Sentencia No. 0677-2023 constituye un precedente fundamental en la delimitación de competencias entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) en materia de determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en importaciones. Su relevancia no solo radica en la resolución del caso concreto, sino también en el impacto institucional que proyecta sobre la actuación futura de las autoridades tributarias.

En primer lugar, este precedente reafirma la vigencia del principio de legalidad tributaria, conforme al cual ninguna entidad administrativa puede arrogarse facultades que no le han sido conferidas de manera expresa por la Constitución o por la ley. La Corte Nacional sostuvo que la facultad de determinación del ICE corresponde exclusivamente al SRI, en virtud de lo dispuesto en los artículos 62 y 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) (Asamblea Nacional, 2024). Al declarar la nulidad de los actos del SENA E por incompetencia manifiesta, el Tribunal dejó en claro que las funciones de percepción y de determinación deben distinguirse rigurosamente, evitando interpretaciones extensivas que puedan afectar la seguridad jurídica (Congreso Nacional, 2005, art. 139).

La decisión establece límites a la aplicación del artículo 108 del COPCI, que define los tributos al comercio exterior. Si bien este artículo incluye impuestos cuyo hecho generador esté vinculado con el ingreso de mercancías, la Corte precisó que ello no convierte automáticamente al ICE en un tributo aduanero ni faculta al SENA E a determinarlo (Asamblea Nacional, 2010). En consecuencia, la intervención de la Aduana en el ámbito del ICE se reduce a una función de percepción en frontera, actuando como agente de recaudación y facilitador del comercio, pero no como autoridad determinadora.

Este criterio tiene importantes efectos prácticos. En lo inmediato, obliga al SENA E a revisar sus procedimientos de control posterior y a abstenerse de emitir actos de determinación de tributos internos, limitando su competencia al control de legalidad en las declaraciones aduaneras y a la colaboración con el SRI en la verificación de valores. En el mediano plazo, genera la necesidad de coordinación interinstitucional entre ambas entidades, a través de convenios de cooperación o protocolos técnicos que permitan al

SRI ejercer efectivamente su potestad determinadora en el ámbito de importaciones, sin duplicidades ni vacíos de control.

Por otra parte, este precedente fortalece la seguridad jurídica de los contribuyentes. Al establecer que el SENA E no puede determinar el ICE ni el IVA en procedimientos aduaneros, se evita que existan decisiones contradictorias entre autoridades distintas y se garantiza que los actos administrativos en materia tributaria provengan únicamente de la entidad competente. De este modo, se asegura la predictibilidad de las decisiones tributarias, lo que constituye una exigencia del artículo 82 de la Constitución en relación con el derecho a la seguridad jurídica (CRE, 2008).

No obstante, el precedente también plantea desafíos. El voto salvado de la jueza Marta Mercedes Caicedo evidenció que existe una interpretación alternativa según la cual el SENA E sí podría determinar tributos internos como el ICE en el marco del control posterior, cuando estos tengan como hecho generador la importación. Aunque esta postura no fue acogida por la mayoría, revela que el debate no está completamente cerrado y que persisten tensiones en la distribución de competencias entre SRI y SENA E.

La coexistencia de normas dispersas en la LRTI, el COPCI y el Código Tributario genera zonas grises que han propiciado conflictos como el analizado. Una reforma legal que precise expresamente el rol del SENA E como ente de percepción y del SRI como ente determinador, acompañada de mecanismos de cooperación interinstitucional, contribuiría a un sistema tributario más coherente y eficiente.

La Sentencia No. 0677-2023 marca un hito en el derecho tributario ecuatoriano al reafirmar la primacía del principio de legalidad y la distribución clara de competencias. Sus efectos no se limitan al caso concreto, sino que inciden directamente en la actuación del SENA E y del SRI, en la relación de los contribuyentes con la administración tributaria y en la necesidad de perfeccionar el marco normativo vigente.

## **CAPÍTULO 3**

### **3. Propuesta interpretativa sobre la competencia en la determinación del ICE en importaciones**

El presente capítulo desarrolla la propuesta interpretativa sobre la competencia en la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) cuando este se causa con motivo de importaciones de bienes sujetos al tributo. Luego del análisis normativo y jurisprudencial expuesto en los capítulos precedentes, se advierte que la problemática no radica únicamente en la letra de la ley, sino en la falta de precisión sobre los límites funcionales entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) al aplicar el tributo en contextos de desaduanización.

Por lo tanto, el capítulo busca esclarecer las causas de la confusión competencial, construir una interpretación coherente con el principio de legalidad tributaria y con la estructura del sistema fiscal ecuatoriano, y finalmente plantear una solución práctica que permita armonizar la actuación de ambas instituciones sin necesidad de una reforma legislativa. Para ello, se parte del análisis del origen de la controversia y de las dos lecturas institucionales que la sustentan, para luego desarrollar una delimitación interpretativa basada en la coexistencia funcional de las competencias y proponer mecanismos de coordinación que fortalezcan la eficiencia recaudatoria y la seguridad jurídica.

#### **3.1. Origen y fundamentos de la confusión competencial entre el SENAE y el SRI**

La controversia sobre la competencia para la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en las importaciones se origina en la coexistencia de dos regímenes administrativos distintos que, sin una delimitación expresa en la normativa, se superponen en la práctica. Por un lado, el Servicio de Rentas Internas ejerce la administración de los tributos internos, conforme a lo dispuesto en la Constitución de la República, que en su artículo 301 establece el principio de legalidad tributaria, y en la Ley de Creación del SRI, que le asigna la gestión de los impuestos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Por otro lado, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en virtud del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), administra los tributos al comercio exterior y ejerce facultades de control, entre estos el control posterior, incluyendo la verificación y rectificación de tributos derivados del proceso de desaduanización. La falta de coordinación normativa y

procedimental entre ambos regímenes ha generado un campo de ambigüedad competencial que se manifiesta con particular intensidad en el tratamiento del ICE cuando el hecho generador del tributo se produce o se modifica en el marco del despacho aduanero (CRE, 2008; Asamblea Nacional, 2010).

El origen de esta confusión se encuentra en la naturaleza híbrida del ICE, que, aunque jurídicamente se clasifica como un tributo interno, puede generarse tanto en operaciones de producción y comercialización interna como en la importación de bienes gravados. El hecho imponible del ICE, cuando se configura por la introducción de bienes al territorio nacional, tiene un punto de contacto directo con la función aduanera, lo que ha llevado al SENA E a sostener que, en esos casos, ejerce competencia para determinar los valores correspondientes dentro de su control tributario aduanero. De manera simultánea, el SRI mantiene la tesis de que el ICE, por su naturaleza y fuente legal, es un impuesto de carácter interno, por lo que su determinación solo puede ser efectuada por la administración tributaria interna (Asamblea Nacional, 2010).

Desde la perspectiva del SRI, el principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley determinan que únicamente la autoridad prevista expresamente por la ley puede administrar y determinar los tributos internos. El Código Tributario, en sus artículos 9 y 68, define la gestión tributaria y la facultad determinadora como funciones exclusivas de la administración competente, y la Ley de Creación del SRI le atribuye la administración de todos los tributos previstos en la LRTI, incluyendo el ICE. A partir de esta normativa, el SRI sostiene que la competencia del SENA E en relación con el ICE es únicamente instrumental, limitada, pero sin facultades para determinar o modificar la obligación tributaria principal. Bajo esta lógica, cualquier acto de determinación o liquidación del ICE realizado por el SENA E carecería de sustento legal, vulneraría el principio de legalidad y podría ser declarado nulo por incompetencia (CRE, 2008; Ley de Régimen de tributario Interno, 2004).

La postura institucional del SENA E se apoya en las disposiciones del COPCI, que le confieren amplias facultades para ejercer control aduanero, tanto en el despacho como con posterioridad a la nacionalización de las mercancías. El artículo 145 del COPCI faculta expresamente al SENA E a realizar controles posteriores, rectificar tributos y emitir títulos ejecutivos cuando detecte diferencias en los valores declarados por los importadores. Desde esta óptica, si la diferencia en el pago del ICE tiene su origen en

hechos detectados dentro del proceso de desaduanización, como errores en la clasificación arancelaria, subvaloración, determinación incorrecta de la base imponible o pérdida de beneficios arancelarios, el SENA E tendría competencia para verificar, aforar y rectificar los valores correspondientes, incluso respecto del ICE. Esta interpretación, aunque pragmática, amplía el alcance de la función aduanera hasta zonas donde la ley no ha definido expresamente una frontera entre el control operativo y la determinación tributaria sustantiva (COPCI, 2010).

La tensión entre ambas posiciones se amplifica por el diseño legal mismo, que no prevé un mecanismo de coordinación interinstitucional ni define el alcance de las competencias concurrentes. La Constitución, en su artículo 226, dispone que las instituciones del Estado deben ejercer exclusivamente las competencias que les sean atribuidas por la Constitución y la ley, pero también que deben coordinar acciones para el cumplimiento de los fines del Estado (CRE, 2008). En el caso concreto del ICE, la ausencia de un desarrollo normativo que especifique cuándo la competencia pasa del control aduanero al tributario ha llevado a un escenario de coexistencia funcional no regulada, en el que cada institución interpreta de forma autónoma el alcance de sus facultades. Este vacío ha derivado en una práctica administrativa fragmentada, donde el SENA E y el SRI, en ocasiones, emiten actos paralelos o contradictorios respecto del mismo hecho generador, afectando tanto la seguridad jurídica de los contribuyentes como la eficiencia recaudatoria del Estado.

La jurisprudencia nacional ha intentado establecer ciertos límites frente a este conflicto. En particular, la sentencia No. 17510-2021-00026, emitida por la Corte Nacional de Justicia, sostuvo que la determinación del ICE es competencia del SRI por tratarse de un impuesto de naturaleza interna, y que la participación del SENA E en su gestión se limita al ámbito operativo de percepción en frontera. Este pronunciamiento fijó un precedente relevante, al reconocer que la función del SENA E no incluye la determinación del ICE, sino únicamente la recaudación y verificación de los valores declarados en la importación. No obstante, pese a la claridad del fallo, y de su voto salvado, en la práctica persisten interpretaciones divergentes, ya que el SENA E, en el ejercicio de sus facultades de control posterior, continúa incluyendo diferencias relacionadas con el ICE dentro de sus procesos de rectificación de tributos, argumentando que tales diferencias derivan de irregularidades detectadas en la declaración aduanera y

que, por tanto, son competencia de su ámbito fiscalizador (Corte Nacional de Justicia, 2023).

El problema, no se limita a una disputa por competencias, sino que refleja un desajuste estructural entre la naturaleza jurídica del tributo y la forma en que se materializa en el comercio exterior. El ICE, al gravar ciertos bienes de consumo especial, se causa también en el momento en que estos ingresan al territorio nacional; por tanto, su determinación puede depender de elementos cuya verificación es estrictamente aduanera. Así, mientras el SRI es competente para administrar el tributo en general, el SENA E tiene el control de los elementos que inciden en la base imponible, lo que crea una relación de interdependencia que la ley no ha previsto de manera adecuada.

Esta confusión, en la práctica, genera consecuencias tanto para el Estado como para los contribuyentes. Para el Estado, la falta de coordinación produce ineficiencia recaudatoria, pues puede dar lugar a liquidaciones dobles, reclamaciones cruzadas o nulidades por incompetencia. Para los importadores y agentes de aduana, implica inseguridad jurídica y mayores costos de cumplimiento, ya que se enfrentan a la posibilidad de ser fiscalizados por dos entidades distintas respecto del mismo hecho económico. En los distritos aduaneros con mayor incidencia operativa para sus respectivas zonas, esta situación ha derivado en un aumento de los litigios tributarios, donde se discute no solo el fondo del tributo sino la competencia de la autoridad que emitió la liquidación.

La confusión competencial entre el SENA E y el SRI en la determinación del ICE responde a una combinación de factores normativos, institucionales y operativos. Desde el punto de vista legal, la causa está en la ausencia de una regla expresa que delimite el ámbito de actuación de cada entidad cuando el hecho generador del ICE se verifica en la importación. Desde la perspectiva institucional, el problema radica en la falta de canales formales de coordinación y en la ausencia de un criterio uniforme de interpretación sobre el alcance del control posterior aduanero. Y desde el punto de vista operativo, la dificultad surge porque los elementos determinantes del tributo, como el valor en aduana, la clasificación arancelaria o las condiciones del régimen, se gestionan en procesos separados, sin que exista interoperabilidad de información entre ambas administraciones.

### **3.2. Coexistencia funcional y delimitación interpretativa de competencias**

La coexistencia funcional entre el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) en la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) requiere una interpretación sistemática que permita delimitar los ámbitos de actuación de cada entidad sin incurrir en duplicidades ni vacíos de control. Esta delimitación no implica una división tajante de competencias, sino la construcción de una línea interpretativa que reconozca la naturaleza interna del tributo y, al mismo tiempo, la incidencia del proceso de desaduanización en la configuración del hecho generador (COPCI, 2010). La coexistencia funcional se concibe, en este sentido, como una relación complementaria entre ambas administraciones, donde cada una actúa dentro de los límites que la Constitución y la ley le confieren, pero bajo un principio de coordinación y cooperación técnica que asegure la eficiencia del sistema tributario.

El punto de partida de esta delimitación es el reconocimiento de que el ICE, de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, es un tributo interno cuya administración corresponde al SRI. El artículo 301 de la Constitución de la República establece que solo por ley se pueden crear tributos y determinar los sujetos activos competentes para administrarlos, mientras que el artículo 68 del Código Tributario dispone que la facultad determinadora corresponde exclusivamente a la administración designada por la ley. Estas disposiciones configuran la competencia primaria y ordinaria del SRI sobre el ICE, sustentada en la naturaleza interna del impuesto y en el principio de legalidad tributaria. En consecuencia, corresponde al SRI ejercer la potestad de verificación, determinación y recaudación del ICE en todos aquellos casos en que el hecho generador se produzca en el ámbito interno o no dependa de elementos verificados en la aduana (CRE, 2008; Código Tributario, 2005).

Sin embargo, la configuración del hecho generador del ICE en ciertos casos de importación introduce una particularidad que exige matices. Cuando la causación del tributo se produce con motivo del ingreso de bienes al territorio nacional, los elementos esenciales para determinar la obligación tributaria, así como la clasificación arancelaria, el valor en aduana, la aplicación de preferencias o la identificación de bienes gravados, se encuentran estrechamente vinculados con el proceso aduanero. En tales circunstancias, el SENAE, como autoridad competente para ejercer el control y la verificación de las

declaraciones aduaneras, puede intervenir de forma excepcional para revisar o rectificar los componentes que inciden directamente en la determinación del ICE, siempre que tales diferencias se originen en hechos detectados durante el despacho o en el ejercicio del control posterior. Esta intervención, sin embargo, no implica una sustitución de la competencia del SRI, sino un ejercicio operativo condicionado a la naturaleza del hecho detectado.

Bajo esta perspectiva, la coexistencia funcional entre ambas entidades debe interpretarse conforme a los principios de coordinación y eficiencia administrativa previstos en el artículo 226 de la Constitución (CRE, 2008). La función pública, en todas sus manifestaciones, se rige por el deber de cooperación entre las instituciones del Estado para el cumplimiento de los fines públicos. En materia tributaria, este mandato constitucional se traduce en la obligación de las administraciones de articular sus competencias de modo que se evite la duplicidad de controles, se respeten los ámbitos funcionales y se optimicen los recursos del Estado. Así, el SRI y el SENAЕ no deben concebir su actuación en términos excluyentes, sino complementarios: mientras el SRI conserva la potestad determinadora general sobre el ICE, el SENAЕ actúa como órgano técnico de apoyo en aquellos supuestos en los que la verificación aduanera incide directamente en los elementos cuantificadores del tributo.

Esta interpretación equilibrada permite superar la visión conflictiva de las competencias y sustituirla por una lógica de concurrencia condicionada. El SRI, como órgano rector de la política tributaria interna, mantiene la competencia para dictar criterios vinculantes, ejercer la gestión integral del impuesto y consolidar la recaudación. El SENAЕ, por su parte, interviene en la esfera operativa de control aduanero, con facultades para detectar inconsistencias y comunicar al SRI los resultados de sus verificaciones (Moreta, 2023). Cuando las diferencias detectadas por el SENAЕ derivan exclusivamente de hechos aduaneros, por ejemplo, subvaloración, clasificación errónea o pérdida de beneficios arancelarios, y estos modifican directamente la base imponible del ICE, la administración aduanera puede emitir un acto de rectificación tributaria respecto de ese componente, siempre que motive adecuadamente su competencia en función del origen aduanero de la diferencia y notifique al SRI para fines de registro y control integral del tributo. En cambio, cuando la diferencia o el incumplimiento no se relaciona con

elementos verificados en aduana, corresponde exclusivamente al SRI realizar la determinación o el ajuste correspondiente.

Este modelo de coexistencia funcional no vulnera el principio de legalidad, siempre que se mantenga la proporcionalidad y la delimitación material de las facultades. La determinación del ICE por parte del SRI responde a su competencia material sobre los tributos internos, mientras que la actuación del SENA E se justifica únicamente en la medida en que la diferencia surge del ámbito aduanero y se limita a la verificación de los elementos fácticos que inciden en el tributo. En la práctica, esta distribución funcional permitiría evitar tanto la omisión de control en los casos de irregularidades aduaneras que afectan al ICE, como la duplicidad de actuaciones cuando ambas instituciones intervienen sobre el mismo hecho imponible. La coexistencia funcional, interpretada de esta forma, se convierte en un mecanismo de complementariedad institucional y no en una superposición de competencias (Moreta, 2023).

La viabilidad de esta delimitación interpretativa requiere, no obstante, que existan canales de comunicación y coordinación interinstitucional claros. La simple coexistencia funcional, sin mecanismos de información recíproca, corre el riesgo de perpetuar los conflictos actuales. En este sentido, el principio de coordinación exige que las actuaciones del SENA E y del SRI estén articuladas mediante protocolos o instrumentos administrativos que establezcan procedimientos uniformes para el intercambio de información, la notificación de rectificaciones y la remisión de antecedentes. La interoperabilidad de los sistemas informáticos y la trazabilidad de las declaraciones son elementos esenciales para garantizar que las actuaciones de ambas administraciones se desarrollen de manera coherente y complementaria. De igual forma, la transparencia en los procesos de control posterior y la publicidad de los criterios de interpretación contribuyen a fortalecer la seguridad jurídica y la confianza de los contribuyentes.

Además, la coexistencia funcional debe sustentarse en la noción de jerarquía funcional, según la cual el SRI conserva la potestad rectora sobre la gestión del tributo y la coordinación general del sistema. En este esquema, los actos del SENA E que afecten elementos del ICE deben tener un carácter instrumental y comunicarse al SRI, que podrá validar o incorporar la información en su sistema de determinación y recaudación. Esta jerarquía funcional no implica subordinación orgánica, sino coherencia institucional: ambas entidades comparten la finalidad común de garantizar la correcta aplicación de la

ley tributaria y la eficiencia recaudatoria, pero lo hacen desde competencias distintas y coordinadas. En este sentido, el principio de unidad de la función pública adquiere relevancia práctica, pues permite articular las actuaciones sin alterar la estructura legal de competencias (Moreta, 2023).

En definitiva, la coexistencia funcional entre el SRI y el SENA E en la determinación del ICE debe entenderse como una solución interpretativa que armoniza el principio de legalidad con las exigencias de la gestión moderna del tributo. No se trata de una dualidad competencial sino de una división de tareas basada en el origen del hecho generador y en la naturaleza del tributo. El SRI mantiene la competencia general para administrar y determinar el ICE en todos los casos, mientras que el SENA E actúa de manera excepcional y condicionada cuando el hecho imponible se configura o se modifica dentro del proceso de desaduanización. Este enfoque permite reconocer la realidad operativa del comercio exterior sin desnaturalizar la estructura jurídica del sistema tributario ecuatoriano. La delimitación interpretativa propuesta, sustentada en los principios de coordinación, eficiencia y legalidad, ofrece una salida viable a la confusión competencial y sienta las bases para el desarrollo de mecanismos administrativos que, sin necesidad de reforma legislativa, clarifiquen las competencias, eviten la duplicidad de actuaciones y garanticen un ejercicio armónico y eficiente de la función pública tributaria.

### **3.3. Propuesta práctica de coordinación y solución institucional**

La superposición funcional entre el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENA E) en la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) ha evidenciado la necesidad de una respuesta institucional que no dependa exclusivamente de una reforma legislativa, sino que se fundamente en mecanismos administrativos de coordinación, comunicación y capacitación. La experiencia demuestra que las controversias competenciales, en el ámbito tributario, no siempre se solucionan ampliando o modificando la ley, sino mediante instrumentos de gestión interinstitucional que traduzcan los principios constitucionales de coordinación y eficiencia en procedimientos concretos. Por ello, resulta posible que ambas entidades adopten medidas prácticas que permitan armonizar sus actuaciones y asegurar la coherencia del sistema tributario, sin alterar la distribución legal de competencias.

El punto de partida de esta propuesta es el artículo 226 de la Constitución de la República, que impone a todas las instituciones del Estado el deber de coordinar sus acciones para el cumplimiento de los fines públicos (CRE, 2008). Este mandato, de carácter general, se complementa con el principio de eficiencia administrativa, el cual las autoridades deben ejercer sus funciones de manera oportuna, eficaz y no duplicada. En el caso del SRI y el SENA, la coordinación es indispensable porque ambas instituciones, aunque actúan en esferas distintas, convergen sobre un mismo objeto material: la determinación y recaudación del ICE cuando este se causa con motivo de la importación. La ausencia de canales formales de comunicación entre ellas ha permitido la existencia de interpretaciones dispares, duplicidad de controles e incluso litigiosidad innecesaria, con consecuencias negativas para la seguridad jurídica y la eficiencia recaudatoria del Estado.

La solución más eficiente y viable consiste en la emisión de una resolución interinstitucional conjunta entre el SRI y el SENA, que establezca criterios de actuación y protocolos obligatorios de coordinación en materia de ICE. Dicha resolución tendría como fundamento jurídico el propio deber constitucional de cooperación interinstitucional, las facultades de los directores generales de ambas entidades para dictar normas internas de carácter general, y el principio de jerarquía administrativa, que permite la expedición de disposiciones interpretativas dentro de sus respectivos ámbitos de competencia. Este instrumento debería fijar, de manera expresa, los supuestos en los que el SENA puede intervenir respecto del ICE y los casos en los que su competencia se limita a la percepción o verificación operativa. En concreto, la resolución podría disponer que el SENA intervenga únicamente cuando la diferencia detectada se origine en hechos estrictamente aduaneros y que, en esos casos, se comunique al SRI la información y documentación pertinente para el registro y control del tributo. Asimismo, la resolución debería definir los procedimientos de remisión de antecedentes, los plazos de respuesta y los mecanismos para resolver discrepancias interpretativas entre las instituciones.

La emisión de una resolución de este tipo permitiría estandarizar los criterios aplicados por ambas administraciones y reducir significativamente la posibilidad de que un mismo hecho imponible sea objeto de determinaciones paralelas o contradictorias. Además, al tratarse de un acto conjunto, tendría efectos vinculantes para los servidores

de ambas entidades y serviría como parámetro interpretativo para los órganos jurisdiccionales al momento de resolver controversias. De este modo, la coordinación no dependería de la buena voluntad de las instituciones, sino de un marco normativo operativo que garantice coherencia y previsibilidad. La aplicación uniforme de la ley tributaria es, en última instancia, una exigencia del principio de seguridad jurídica, y su cumplimiento se ve fortalecido cuando las entidades administrativas adoptan instrumentos de autorregulación que facilitan la interpretación y la ejecución coordinada de las normas.

La resolución conjunta, por sí sola, no bastaría para asegurar la plena articulación entre el SRI y el SENA. La coordinación efectiva requiere una estructura técnica permanente que funcione como enlace entre ambas instituciones. En este sentido, resulta pertinente potenciar la Oficina Nexa SENA-SRI, ubicada en la ciudad de Quito, como instancia operativa encargada de canalizar los procesos de comunicación y seguimiento en materia de determinación del ICE. Este órgano técnico podría actuar como una unidad de enlace, con funciones de asesoría, intercambio de información, elaboración de informes conjuntos y resolución técnica de discrepancias antes de que escalen a niveles directivos o jurisdiccionales. Su existencia, respaldada mediante convenios de cooperación y resoluciones administrativas, permitiría institucionalizar la coordinación, garantizando que las decisiones se tomen con base en información compartida y actualizada. La Oficina Nexa, además, podría desarrollar criterios interpretativos internos, capacitar al personal de ambas instituciones y mantener un registro sistematizado de los casos en los que se haya aplicado el mecanismo de cooperación, generando datos que sirvan para evaluar la efectividad de la medida.

El fortalecimiento de esta instancia interinstitucional contribuiría, además, a la interoperabilidad de los sistemas informáticos y al intercambio automatizado de información tributaria y aduanera. La integración tecnológica es fundamental para que los actos administrativos se comuniquen de manera inmediata y para que las verificaciones realizadas por una institución tengan efecto en los sistemas de la otra. Ello no solo evitaría duplicidades, sino que también permitiría construir una base de datos consolidada que refleje la situación tributaria y aduanera de los importadores en tiempo real. La cooperación técnica en materia de información es un componente indispensable

para garantizar la trazabilidad de las operaciones y la transparencia en los procesos de control.

Otro componente esencial de la propuesta es la implementación de un programa de fortalecimiento de la cultura aduanera y tributaria, dirigido tanto a los servidores públicos como a los operadores del comercio exterior, la confusión competencial entre el SRI y el SENA no solo se origina en la ambigüedad normativa, sino también en la falta de comprensión práctica del alcance de las facultades de cada entidad. En este sentido, la capacitación constante y la difusión de criterios uniformes son herramientas que contribuyen a prevenir errores interpretativos y a promover el cumplimiento voluntario. Un programa conjunto de formación podría incluir módulos sobre la naturaleza del ICE, los elementos del hecho generador en la importación, la determinación de la base imponible en aduana, la interacción entre control posterior y determinación tributaria, y los derechos y deberes de los contribuyentes frente a ambos organismos. Asimismo, se podrían elaborar manuales de procedimiento y guías prácticas que expliquen, de forma sencilla, los pasos que deben seguir tanto los servidores públicos como los administrados en caso de detectar inconsistencias relacionadas con el ICE durante la importación.

La creación de una cultura aduanera sólida, basada en la cooperación institucional y en la comprensión técnica de las competencias, favorecería la eficiencia recaudatoria y fortalecería la confianza de los contribuyentes en la administración tributaria. Además, permitiría construir una visión compartida entre el SRI y el SENA sobre la gestión del tributo, evitando que las diferencias de interpretación se traduzcan en conflictos administrativos o judiciales. La claridad en los procedimientos y la previsibilidad en las actuaciones son pilares esenciales de un sistema tributario justo y eficiente, y solo pueden alcanzarse si las autoridades actúan con coherencia y los contribuyentes conocen las reglas aplicables.

La aplicación de estas medidas generaría beneficios tangibles tanto para las instituciones como para los administrados. Desde la perspectiva estatal, la coordinación permitiría reducir el número de actos anulados por incompetencia, disminuir la carga litigiosa en los tribunales y mejorar los índices de recaudación del ICE. Para los administrados, la existencia de criterios claros reduciría la incertidumbre y los costos de cumplimiento, garantizando un trato equitativo y transparente. La solución práctica propuesta se alinea con los principios constitucionales de eficiencia, seguridad jurídica y

coordinación, y responde a la necesidad de modernizar la gestión tributaria sin recurrir a reformas estructurales. La resolución interinstitucional, el fortalecimiento de la Oficina Nexa SRI-SENAE y la promoción de una cultura aduanera colaborativa constituyen herramientas concretas y factibles para superar la confusión competencial existente, garantizar una gestión tributaria coherente y consolidar un sistema fiscal articulado y eficiente.

## CONCLUSIONES

El análisis desarrollado demuestra que la controversia en torno a la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en operaciones de importación no puede resolverse únicamente mediante una lectura rígida de las normas o de la sentencia No. 0677-2023, sino que exige una comprensión del sistema tributario ecuatoriano. Si bien la Ley de Régimen Tributario Interno atribuye al Servicio de Rentas Internas (SRI) la administración del ICE, la realidad operativa del comercio exterior evidencia que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) interviene de manera indispensable en la verificación de los elementos que inciden en la base imponible del tributo al momento de la desaduanización.

En consecuencia, se concluye que ambas instituciones poseen competencias concurrentes pero diferenciadas, el SRI conserva la facultad determinadora primaria y general del ICE, derivada de su carácter de tributo interno y del principio de legalidad tributaria. Por su parte, el SENAE ejerce una competencia técnica y operativa vinculada al control aduanero, que le permite verificar y rectificar los elementos del ICE cuando su modificación deriva exclusivamente de hechos detectados en el proceso de importación, esta competencia no sustituye la potestad determinadora del SRI, pero sí la complementa, configurando un modelo de coexistencia funcional.

La sentencia No. 0677-2023 aporta un precedente relevante, pero no agota la problemática, pues incluso dentro del propio tribunal existen criterios divergentes, como lo evidencia el voto salvado, por ello, la solución no se encuentra en escoger entre una competencia exclusiva o en negar la incidencia aduanera en el tributo, sino en armonizar los roles institucionales mediante una delimitación interpretativa basada en los principios de legalidad, coordinación y eficiencia administrativa.

Es por ello que se propone la implementación de mecanismos de coordinación formal entre ambas entidades que permitan articular sus actuaciones sin duplicidad ni invasión competencial, este modelo asegura seguridad jurídica para los contribuyentes, evita nulidades por incompetencia, reduce la litigiosidad actual y consolida un sistema tributario coherente y funcional para la gestión del ICE en importaciones.

## REFERENCIAS

- Andrade-Vilela, J., Guerrero-Cortez, V., Pizarro-Vargas, V., & Ibarra-Carrera, O. (2024). Tributos por importación y su incidencia en la recaudación tributaria del Ecuador. *593 Digital Publisher CEIT*, 9(2), 744–754. <https://doi.org/10.33386/593dp.2024.2.2274>
- Armas, C. (2017). *ANÁLISIS EN LA RECAUDACION TRIBUTARIA DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS DEL ECUADOR: IMPUESTO A LA RENTA, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES, IMPUESTO SALIDADE DIVISAS.*
- Constitución de la República del Ecuador, (2008).
- CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES, (2010).
- Chiriboga, V. (2016). *La desnaturalización del ICE en el gravamen de bienes de uso doméstico que funcionen mediante la combustión de gas.*
- Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 463 (2004).
- CODIGO TRIBUTARIO, (2005).
- Comunidad Andina. (2015). *La equidad fiscal en los países andinos.* 238–294.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, (1997).
- Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V, COPCI, (2011).
- Editorial de la UTPL. (2007). *GUIA DIDACTICA - Impuesto Valor Agregado e ICE .*
- Hurtado, M., & Rodríguez, E. (2010). *IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES: BASE IMPONIBLE AUTORES.*
- Moreano, D. (2021). *IMPUESTO AL CONSUMO ESPECIAL.*
- Moreta, A. (2023). *Derecho Administrativo Ecuatoriano (II).*
- Núñez-Pérez, D. A., Pante-Morales, M. J., Bonilla-Bonilla, S. P., & Fiallos, S. (2024). Análisis del impacto jurídico del impuesto a los consumos especiales (ICE) [Analysis of the legal impact of the special consumption tax (ICE)]. *Verdad y Derecho. Revista Arbitrada de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 3(especial\_Ambato), 51–60. <https://doi.org/10.62574/hpc9fe34>
- Pérez, E. (2021). *Derecho Administrativo (Vol. I, 5ª ed.).* (5th ed.).
- Pico Aguilar, A. L. (2015). *Impuesto a los consumos especiales y su incidencia en el consumo del cigarrillo en el Ecuador. Período 2007 – 2013 .*
- Saccone, M. Augusto. (2002). *Manual de derecho tributario.* La Ley.
- SANCHEZ, R. (2021). *ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LAS OPERACIONES ADUANERAS POR LA POSIBLE FUSION DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS – SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS DEL ECUADOR.*
- Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. (2021). *Plan Institucional SENAE 2021-2025.*
- Sentencia No. 0677-2023 , (2021). Corte Nacional de Justicia