



Juicio No. 17510-2017-00387

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL

(PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO

TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 14 de abril del 2021, las 15h15.

Vistos.-

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por la abogada María Fernanda Morales Alarcón, procuradora judicial del Director General, Director Nacional de Intervención y Directora de Auditoría e Inspecciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia de mayoría de 28 de marzo de 2017, a las 16h17, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2017-00387 propuesto por el Sr. Xu Tao en contra de la Resolución No. SENAE-SENAE-0341-RE emitida por el Director Nacional del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar la demanda de impugnación presentada, consecuentemente se dejó sin efecto el acto impugnado y su antecedente.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 21 de mayo de 2020, a las 08h03, dictado por el doctor Paúl Rengel Maldonado, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declaró la admisibilidad del recurso de casación por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de *aplicación indebida* del art. 139.2 del Código Tributario en concordancia con los arts. 2 y 5 del Art. 103 *ibídem*, asociados al art. 76.7 i) de la Constitución de la República del Ecuador; y, también por el vicio de *falta de aplicación* de los numerales 2 y 4 del art. 63 de la Resolución 1684.

1.2.2 Sorteo de la causa número 17510-2017-00387, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.3 Auto de 5 de abril de 2021 dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convocó a las partes a audiencia para el día 9 de abril de 2021, a las 10h30.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. El conjuez Fernando Antonio Cohn Zurita -en calidad de juez-, actúa en reemplazo del juez Gustavo Adolfo Durango Vela, conforme acta de sorteo del 29 de marzo de 2021 que se dispone sea incorporada en el proceso-

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problema jurídico planteado.- CASO 5: El recurrente considera que la sentencia recurrida, incurre en el vicio de *aplicación indebida* del art. 139.2 del Código Tributario en concordancia con los

arts. 2 y 5 del Art. 103 ibídem, asociados al art. 76.7 i) de la Constitución de la República del Ecuador y, también por el vicio de *falta de aplicación* de los numerales 2 y 4 del art. 63 de la Resolución 1684.

2.4 Fundamentación del recurso.- La entidad casacionista señala que la resolución impugnada en instancia y su antecedente, la Rectificación de Tributos, se encuentran debidamente motivadas y por ello el Tribunal A quo realizó una indebida aplicación del art. 139.2 del Código Tributario. Afirma que cuando el tribunal de instancia sostiene que no existe explicación de los motivos del análisis de las mercaderías, eso no es así, pues aquello se ha explicado en la Rectificación de Tributos. Finalmente señala que la información contenida en la base de datos es confidencial. Que el SENAE entregó al Tribunal los comparables que utilizó para descartar el segundo método de valoración y, también la aplicación del tercer método de valoración. Concluye la fundamentación del primer vicio alegado señalando: *“ ¼ la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativo de los poderes públicos deberán ser motivados, este deber no se ve de ninguna manera vulnerado en virtud de la identificación yy detalle de las mercancías con la que la administración tributaria aduanera comparó el valor de mercancías objeto de la presente controversia, pesto que en materia de valoración aduanera dicha información tienen el carácter de confidencial. La única excepción a esta regla es que podrá ser revelada dicha información con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden judicial”* (fs. 218 del expediente de casación).- Respecto al segundo vicio alegado, el recurrente sostiene que el Tribunal de instancia pretende que la administración aduanera revele en sede administrativa información confidencial, conociendo que existe normativa que le impide hacerlo. Que el tribunal A quo no analizó ni aplicó los artículos referentes a la confidencialidad de la información de la base de datos de la aduana (arts. 2 y 4 Resolución No. 1684), y señala que esto fue lo que lo llevó a concluir que existe falta de motivación en el acto impugnado y su antecedente.

2.5 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 9 de abril del 2021, a las 10h30.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Maria Fernanda Morales, procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y, por la contraparte, el abogado Andrés Rivas Fárez, en calidad de procurador de la parte accionante en instancia, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a **Art. 268.- CASOS.-** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación*

indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto^o. Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso 5 tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada y el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste *“es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”*; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

Y respecto a la falta de aplicación señala que: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”*^o, (ibídem pág. 359).

3.3 El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas de derecho:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 139.2.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”

Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; 5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se

consideren afectados por un acto de la administración°.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.-

^a Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

RESOLUCIÓN 1684 DEL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571

*^a Art. 63.- **Obligación de suministrar información**^{1/4} 2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la autoridad aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial^{1/4} 4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la administración aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo°.*

3.4 Previo a iniciar con el análisis respectivo, es necesario señalar que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que esta Sala Especializada verifique si la sentencia emitida por el tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *a quo*, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se pueden volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. De verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

3.5 En virtud de lo señalado, en el fallo de instancia constan como hechos probados en el considerando SÉPTIMO (fs. 205) lo siguiente: *“7.4.2.-... este tribunal ha verificado en virtud del control de legalidad conforme los Arts. 300 y 313 del COGEP, que la parte actora no logró desvirtuar la DUDA RAZONABLE que tuvo la aduana, y tampoco lo ha hecho en esta sede*

contenciosa; por lo tanto el descarte del primer método de valoración resulta adecuado^{1/4} 7.4.4.-^{1/4} De las constancias procesales revisadas, se evidencia que la administración aduanera aplica el tercer método, sin señalar qué mercadería se encontró en la base de datos que permitió que la aduana afirme que existen mercancías similares, lo cual ciertamente genera que el destinatario del acto impugnado y de su antecedente no conozca la valoración que la autoridad aduanera dio a la misma, menos aún las razones fácticas y jurídicas que le permitieron llegar a la conclusión por la que se ha ratificado el acto impugnado; pues, el informe remitido por la Aduana, tiene un mayor detalle sin haber violentado la confidencialidad de la base de datos de la Aduana, en los términos que prevén los arts. 25 de la Decisión 571 y 225 del COPCI lo que refleja que pudo haber hecho este análisis en la rectificación de tributos, cuestión que no lo hizo, lo que evidencia falta de motivación^o ^{1/4} 7.5.-^{1/4} Este Tribunal no ha podido llegar a tener certeza sobre las razones que tuvo la Administración Aduanera para negar el reclamo presentado por quien es hoy actor^o ^{1/4} 7.9.- Es necesario señalar que no sólo el acto impugnado adolece de falta de motivación, sino también su antecedente, pues este tribunal en ejercicio del control de legalidad ha conocido el contenido del mismo, verificando que si bien se intenta realizar un análisis escueto del descarte del segundo método de valoración, no se logra explicar los motivos por los cuales se lo ha descartado; de igual forma al intentar aplicar el tercer método de valoración no se logra explicar cómo se aplica dicho método, qué comparables se ha utilizado, de qué características, cantidades, etc. 7.10.- Se ha evidenciado que la Administración Aduanera no ha valorado la documentación referida en los Considerandos precedentes, incumpliendo uno de sus deberes sustanciales establecido en los numerales 2 y 5 del Art. 103 del Código Tributario^{1/4} ^o ..

3.6 El SENAE en su recurso de casación argumenta que el tribunal de instancia realiza una aplicación indebida del art. 139.2 del Código Tributario, al respecto hay que señalar que al ser impugnado un acto administrativo, obligatoriamente le correspondía verificar al tribunal juzgador si dicho acto se encontraba motivado, y, al haber encontrado los jueces de instancia después de la revisión y valoración de la prueba que el acto impugnado y su antecedente no se encontraban debidamente motivados, siendo este hecho probado dentro del fallo de instancia, lo que correspondía era la aplicación del referido art. 139.2 del Código Tributario en concordancia con los numerales 2 y 5 del Art. 103 del mismo código y con el art. 76. 7 l) de la Constitución, pues esas son las disposiciones que gobiernan el asunto, ya que no sólo establecen cómo es el *deber ser* de la administración tributaria cuando expide actos determinativos de obligación tributaria y resoluciones administrativas sino también *la consecuencia* en caso de no atender a dicha obligación, obligación que no solamente está regulada en la Ley sino también en la norma suprema del Estado Ecuatoriano, convirtiéndose en una verdadera garantía del debido proceso.- Cabe señalar que la casación no constituye una instancia adicional para las partes, sino que es un recurso extraordinario de alta técnica jurídica que tiene por

objeto exclusivamente verificar si se han producido los yerros de derecho, alegados por quienes recurren y no, volver a analizar los argumentos esgrimidos en instancia, por ello, mal podría esta Sala revisar el fondo del asunto como pretende el casacionista cuando afirma que el acto administrativo impugnado y su antecedente si estaban debidamente motivados, siendo además un hecho probado todo lo contrario y, encontrándonos en el análisis del caso quinto del art. 268 del COGEP.- Finalmente es necesario señalar que la motivación debe estar contenida en el acto administrativo como tal y no, pretender que el análisis efectuado en informes o en alcances a estos, o en el acto administrativo antecedente, sea considerado motivación sin estar incluido este análisis en el acto administrativo generador de obligaciones y/o derechos, pues dicho análisis no supe a la motivación; tampoco cabe que en el acto administrativo se haga mención al número de informe o alcance en el cual consta el análisis, o al acto antecedente, pues la derivación tampoco constituye motivación.-Por estas consideraciones, se rechaza el yerro alegado respecto a la aplicación indebida del art. 139.2 y 103 numerales 2 y 5 del Código Tributario y art. 76.7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

3.7 Sobre la falta de aplicación de los numerales 2 y 4 del Art. 63 de la Resolución 1684, esta Sala Especializada realiza el siguiente análisis:

3.7.1 Es importante señalar que el tribunal de instancia resolvió la controversia, por existir falta de motivación en el acto impugnado y también en su antecedente. Sin perjuicio de ello, para este segundo vicio alegado, es preciso recordar que como hechos probados se encuentran: *a 7.4.4.-1/4 De las constancias procesales revisadas, se evidencia que la administración aduanera aplica el tercer método, sin señalar qué mercadería se encontró en la base de datos que permitió que la aduana afirme que existen mercancías similares, lo cual ciertamente genera que el destinatario del acto impugnado y de su antecedente no conozca la valoración que la autoridad aduanera dio a la misma, menos aún las razones fácticas y jurídicas que le permitieron llegar a la conclusión por la que se ha ratificado el acto impugnado; pues, el informe remitido por la Aduana, tiene un mayor detalle sin haber violentado la confidencialidad de la base de datos de la Aduana, en los términos que prevén los arts. 25 de la Decisión 571 y 225 del COPCI lo que refleja que puedo haber hecho este análisis en la rectificación de tributos, cuestión que no lo hizo, lo que evidencia falta de motivación* (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.7.2 De lo expuesto se determina con absoluta certeza que, la razón principal por la cual el tribunal de instancia llegó a la conclusión de aceptar la demanda, fue por haberse comprobado la existencia de falta de motivación en el acto impugnado y en su antecedente, por no haberse

realizado una subsunción de los hechos al derecho, por no haber valorado la documentación que fue presentada en sede administrativa, en fin, por todas estas situaciones que hacen que sea inaceptable que la autoridad aduanera dentro de sus actos administrativos, llegue a conclusiones de forma imprecisa, sin aportar elementos esclarecedores y objetivos que permitan ejercer correctamente la defensa a quienes se sienten afectados con dichos actos y que, a su vez, permitan a los tribunales competentes resolver el fondo mismo de la controversia con el fin de esclarecer los casos sometidos a su conocimiento.

3.7.3 Del fallo de instancia se aprecia que los juzgadores A quo en ningún momento en la sentencia recurrida señalaron que la administración aduanera debía revelar su base de datos, como lo afirma el recurrente, al contrario en el numeral 7.4.4 del fallo recurrido se verifica que el tribunal cuestiona que la administración aduanera luego de revisar su base de datos, ni siquiera pueda señalar qué mercadería se analizó para concluir que era similar y aplicar el tercer método de valoración; más adelante en el mismo numeral, los jueces de instancia no sólo que reconocen la confidencialidad de la base de datos y se refieren a los arts. 25 de la Decisión 571 y 225 del COPCI (que no han sido acusados de vicio alguno) sino que, señalan que el informe elaborado por la Aduana tiene mayor detalle sin violentar la confidencialidad de la base de datos y que este mismo análisis pudo haberse realizado en el acto antecedente del acto administrativo impugnado. Con estos hechos probados en instancia, no sólo que se verifica que no procede el vicio alegado de falta de aplicación de los numerales 2 y 4 del Art. 63 de la Resolución 1684, pues con su aplicación o sin ella, no se hubiese visto afectada la decisión adoptada en la sentencia de mayoría, ya que como se analizó *ut supra*, el fundamento del fallo de instancia radicó en la falta de motivación del acto administrativo impugnado y su antecedente, volviéndose inoficioso el análisis del segundo yerro de ^a falta de aplicación^o; y, por otro lado, sin perjuicio de lo señalado, tampoco hubiese prosperado este vicio, por no haber señalado el tribunal de instancia que debía revelarse la base de datos y por no haber desconocido su confidencialidad, a contrario sensu de lo afirmado por el casacionista.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría de 28 de marzo de 2017, a las 16h17, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito

Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2017-00387.

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No.352-UATH-2021-OQ, de fecha 5 de abril del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

**MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

**JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
CONJUEZ NACIONAL**