



Juicio No. 09501-2018-00641

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE)**

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 8 de abril del 2022, las 14h25. **VISTOS:** El señor Antonio Fernando Daza, por sus propios y personales derechos, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2019, a las 15h49, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00641, que resuelve declarar sin lugar la demanda propuesta en contra de la resolución administrativa contenida en la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV de 19 de julio de 2018 y notificada el 16 de octubre de 2018, emitida por el Director General del SENAE declarando improcedente el recurso de revisión insinuado por el actor.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante acta de sorteo de la causa, realizado el 13 de abril de 2021, a las 16h05, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio

Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 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, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida al Dr. José Suing Nagua, autorizada mediante oficio Nro. 0247-P-CNJ de 23 de febrero del 2022, actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, conforme consta del acta de sorteo del 15 de marzo de 2022.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- El señor Antonio Fernando Daza, presenta recurso extraordinario de casación (fs. 331 a 336), el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 23 de enero de 2020, a las 15h07, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.- Mediante auto de 10 de junio del 2020, las 11h40, dictado por el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por el procurador judicial del actor, con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP por el cargo de falta de aplicación del inciso primero del art. 143 del Código Tributario.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

A la presente sentencia de casación le han precedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia del jueves 31 de marzo de 2022, las 13h54, dictada por el Juez Nacional Ponente de esta Sala Especializada en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 7 de abril de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por parte del recurrente Antonio Fernando Daza, el abogado Andrés Tarquino Páez Benalcázar; y, por la parte demandada Director Distrital y Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la abogada Paula Andrea Ordoñez Espinoza, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados; hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

Tomada que fue la decisión en forma unánime por parte de la Sala, se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la

notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO

SEÑALADO.- La defensa técnica del recurrente, en el escrito y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, respecto del cargo admitido por el Conjuer Nacional, alegó y manifestó que: En la sentencia se ha incurrido en la falta de aplicación del inciso primero del art. 143 del Código Tributario previsto en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Afirma que: *"(...) en criterio de los señores jueces, no cabe recurso de revisión si la resolución ha sido tomada por un Director Distrital en calidad de delegado del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador° ; continúa señalando que de haberse aplicado el referido Art. 143 del CT, los juzgadores habrían establecido "la posibilidad de recurrir de los actos emitidos por los delegados de la máxima autoridad de la administración tributaria que nace de la naturaleza del recurso de revisión constante en el Art. 143 del Código Tributario inciso primero es totalmente consonante con el Art. 76 numeral 7/itera/ m) de la Constitución de la República."* Afirma que su falta de aplicación *"llevó a que no se realice ninguna reflexión sobre la naturaleza del Recurso de Revisión, y esto a su vez a que se decida como si fuera un recurso de alzada, en el que lógicamente no se pudiera conocer la resolución de un delegado."*

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.-

La autoridades aduaneras no han dado contestación por escrito al recurso planteado por el señor Daza, sin embargo, en la audiencia convocada para conocer la causa, el procurador judicial del SENA, procede a dar contestación al recurso, señalando que no cabe recurso de revisión de los actos emitidos por la máxima autoridad y por tanto estuvo correcta la decisión de instancia en negar dicha posibilidad y por tanto no procede el recurso de casación propuesto.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.-

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.- El presente recurso de casación se fundamenta en el caso quinto del Art. 268 del COGEP, que establece:

"Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudencia/es obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto."

Contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo 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.

8.2. ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de falta de aplicación de la norma de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. págs. 359 al respecto sostiene que:

En cuanto a la **falta de aplicación**: *"Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia*

con /os 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 tallador o por abierta rebeldía contra el precepto ...";

8.3. NORMA LEGAL APLICABLE AL CASO.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la violación de la norma sustantiva que el recurrente estima infringida, cuyo contenido es el siguiente:

Código Tributario:

"Art. 143.-Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional/ y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o ~~jurídica~~ que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; (...)"

8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al recurso de casación propuesto por el señor Antonio Fernando Daza, en estudio, se considera:

8.4.1. El Tribunal de instancia, en la sentencia impugnada, en el numeral

5.3 señala que en la audiencia preliminar se fijó como objeto controvertido, sin objeción alguna de las partes: *"Establecer si es procedente y ajustada a derecho la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV (acto impugnado en este juicio), mediante el cual se declaró improcedente el recurso de revisión insinuado por la ahora parte actora mediante petición de fecha 28 de diciembre de 2017 y las consecuencias jurídicas pertinentes."*

8.4.2. Esta Sala Especializada, para resolver la controversia sobre la falta de aplicación de la norma que regula la procedencia del recurso de revisión, parte de la imposibilidad de revalorar las pruebas, por tanto debe considerar como ciertos los hechos dados como probados en la sentencia. En el caso tenemos: **i)** el contribuyente mediante petición ingresada con número de trámite SENAE JDAR-2017-8933-E del 28 de diciembre de 2017 insinuó un recurso de revisión contra la Rectificación de Tributos N°JRP2-2016-0337-D001 de fecha 16 de marzo de 2017, suscrita por el Director Regional 2 de Intervención, encargado de la Dirección Nacional de Intervención del SENAE. **ii)** el Director General del SENAE mediante Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0587-RE de 19 de octubre de 2017, en atención a lo previsto en el art. 213, en concordancia con los literales a) y m) del art. 216 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), y el art. 114 del Reglamento al Título 11 del Libro V del COPCI, expresamente delegó su atribución de rectificar tributos a la Dirección Nacional de Intervención.

8.4.3 Al respecto del recurso de revisión, el Tribunal juzgador señala que dentro de los casos de improcedencia, previstos en el art. 145 del Código Tributario específicamente el numeral 5, señala que no procede el recurso insinuado sobre una resolución emitida por la máxima autoridad, y que de conformidad al art. 59 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) y ratificado en el art. 71 numeral 1 del Código Orgánico Administrativo, las resoluciones y decisiones administrativas emitidas por delegación se entienden adoptadas por la autoridad delegante, con lo que concluye en su sentencia que, la actuación de la Administración Aduanera *"es procedente y ajustada a derecho, en virtud que no cabe recurso"*

de revisión, para ante el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (máxima autoridad de la Administración Tributaria Aduanera), cuando el acto administrativo sobre el cual se insinúa el recurso de revisión consta suscrito por el Delegado del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme las normas legales antes referidas."

8.4.4. Al respecto de la infracción denunciada, esta Sala de Casación considera necesario remitirse a la naturaleza de la rectificación de tributos, pues es el acto cuya revisión se insinuó y que ha sido declarado improcedente por la Autoridad Aduanera, criterio que ha sido ratificado por los jueces de instancia. En ese sentido, tenemos que, la ^aRectificación de tributos^o es el acto administrativo que emana del ejercicio de control posterior, que es una de las formas de determinación aduanera previstas en el Art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), en ejercicio de la facultad determinadora que conforme el art. 68 del Código Tributario es *"el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía de un tributo"*; proceso del que emana un acto de determinación señalado en el Art. 140 del COPCI (rectificación de tributos), por cierto, de conformidad con el art. 124 del mismo COPCI, el importador puede presentar reclamo administrativo contra los actos administrativos dictados por el Director General o por los Directores Distritales de Aduanas, todo lo cual guarda consonancia con el art. 114 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el cual señala: *"la rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina la diferencia de tributos respecto a los efectivamente cancelados(1/4)^o*; en conclusión, se trata de un acto administrativo de determinación tributaria que por la Ley y su reglamento es potestativo de la

máxima autoridad aduanera.

8.4.5. Establecida su naturaleza y competencia, corresponde referirse a la norma que contempla la procedencia del recurso de revisión y que según lo ha señalado el casacionista, no ha sido aplicada por el juzgador. De la lectura de las normas que regulan este recurso, se evidencian cuatro elementos que lo condicionan: **1)** Se iniciará de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo. **2) Que el acto administrativo sea firme o la resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria.** **3)** Que tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho se enmarquen dentro de las causales previstas en la misma norma; y, **4)** Que sea conocido por la máxima autoridad tributaria del ente público del cual emana. (El resaltado corresponde a este Tribunal)

8.4.6. El cuestionamiento judicializado se centra en que el acto es emitido por delegación del Director General, respecto del cual se aplica el art. 145 numeral 5 del Código Tributario, pues no cabe sobre **^a resoluciones expedidas por la máxima autoridad de la administración tributaria.**^o Sobre este mismo punto de derecho, esta Sala Especializada de Casación dentro del juicio No. 09501-2019-00244, efectuó el análisis del alcance de la referida norma en donde se estableció: ^a (1/4) **iii) *Para resolver el punto controvertido, es propicio hacer referencia a que el mismo Código Tributario establece una diferencia clara entre actos administrativos y resoluciones; así el artículo 83, establece que ^a Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubieren presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala^o; y, el artículo 84, prevé que ^a Se consideran actos ejecutoriados aquellos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma sede administrativa^o (los resaltados nos corresponde); iv) Las disposiciones referidas son totalmente concordantes con la condición que también exige el Código Tributario para insinuar revisión: que el **acto** esté firme o la **resolución** se encuentre ejecutoriada, al tenor de lo preceptuado en el artículo 143 del referido cuerpo legal, con lo que se ratifica, una vez más, la diferencia prevista en el citado cuerpo legal^o***

8.4.7. Consecuentemente, la condición prevista en el caso 5 del Art. 245 del CT, hace referencia a una resolución emitida por la máxima autoridad y al ser el acto administrativo

insinuado para revisión una Rectificación de tributos, que como se señaló es el resultado del ejercicio de la facultad determinadora de la administración aduanera, se insiste que constituye un **acto administrativo** cuya otra condicionante que debía revisarse es su **firmeza**, análisis que no se evidencia de la sentencia emitida en razón del que el juzgador no aplicó el art. 143 inciso primero al no discernir que la misma norma establece para la procedencia del recurso de revisión condiciones diferentes,, una para los actos administrativos y otra para las resoluciones; lo cual llevo a aplicar una norma que no está llamada a resolver el controvertido y declarar el recurso como improcedente.

8.4.8. Razones expuestas por las cuales se ha configurado el vicio de falta de aplicación del art. 143 primer inciso del Código Tributario, y por tanto se procede a CASAR la sentencia.

NOVENO: SENTENCIA DE MÉRITO.- Según lo dispuesto en el Art. 273 numeral 3 del COGEP en concordancia con la Resolución Nro. 07-2017 de 22 de febrero de 2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia emite sentencia de mérito, en los siguientes términos:

9.1. En el caso in examine se establece que el accionante en sede administrativa insinuó el recurso sobre la Rectificación de Tributos Nro. JRP2-2016-0337-D001 de 16 de marzo de 2017 suscrita por el Director Regional 2 de Intervención (E) del SENA E, quien actúa por delegación conferida por el Director General del SEANE, acto impugnado cuya revisión insinuada procede siempre que el acto se encuentre en firme, hecho que no fue controvertido dentro del proceso y por lo que se lo tiene por cierto. Además al no enmarcarse dentro del art. 145 numeral 5 conforme se analizó en la infracción de la norma, no deviene en improcedente, razón por la que se establece que la providencia No. SENA E-DNJ-2018-0492-PV (acto impugnado en este juicio) por la cual se declaró que no procede el recurso de revisión insinuado por el señor Antonio Fernando Daza, es ilegal pues no se ajusta a derecho por contravenir lo dispuesto en el Art. 145 numeral 5 del Código Tributario.

DÉCIMO: DECISIÓN.-

10.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve **CASAR** la sentencia recurrida de 11 de diciembre de 2019, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de

Guayaquil por tanto sin validez ni efecto la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV, que declara improcedente la insinuación de recurso de revisión por parte del señor Fernando Daza, disponiendo que, la Administración Aduanera sin dilación, de trámite a la revisión insinuada.

102 Sin costas.

10.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

10.4 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 23 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
CONJUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL