EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

295-2017, 302-2017

Año III - Nº 138 - 100 páginas
Quito, miércoles 17 de noviembre de 2021

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Verdad, Seguridad y Paz
Illumanta, Kamaymanta, Kasikmanta

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL PONENTE

Acción objetiva de anulación No. 530-2015

Resolución No. 295-2017

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-
DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

Quito, jueves 27 de abril del 2017, las 08h40.-

ASUNTO

Procede este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario a pronunciarse sobre la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales (en adelante la acción), deducida por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representaba en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (asetel), en adelante accionante, conforme lo acredita con la documentación anexada a la presente acción -funciones que en la actualidad las cumple el economista Jorge Cevallos Clavijo-, en contra de la "*Ordenanza Municipal que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*", expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, provincia de Manabí (en adelante el accionado O GAD municipal del cantón Jipijapa), publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de martes 12 de agosto de 2014.

I.- ANTECEDENTES

1.1.- De la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.

1.1.1.- El accionante deduce demanda en acción objetiva de anulación en contra de la "*Ordenanza Municipal que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*", expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, provincia de Manabí, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de martes 12 de agosto de 2014, enfatizando en los artículos 1, 4, 13, 18; y, 21, por considerar que se están violentando derechos objetivos de sus socios perjudicando gravemente sus intereses y, al respecto expone:

1.1.2.- Que el Estado central, tiene competencia exclusiva sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones de conformidad con el artículo 261 numeral 10 de la Constitución de la República, por tanto, la fijación y cobro de tasas por parte del accionado carece de sustento constitucional y legal; y en relación a la competencia que tiene el Estado central sobre el espectro radioeléctrico, el régimen de comunicaciones y telecomunicaciones, la Corte Constitucional en diferentes sentencias, tales como la No. 007-15-SIN-CC, y la No. 008-15-SIN-CC, ha sido clara en señalar que el tema telecomunicaciones es de exclusividad del Estado central, particular recogido en el tercer inciso del artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, al establecer que los gobiernos autónomos descentralizados no deben establecer tasas para el uso del espacio aéreo regional, provincial y municipal en relación a transmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencia de espectro radioeléctrico, lo cual contraviene al

artículo 1 de la mencionada ordenanza que refiere al objeto de: "*regular, controlar y sancionar por la implantación de estructuras, postes, y tendidos de redes; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo Municipal, suelo y subsuelo del Cantón Jipijapa a fin de cumplir con las condiciones de zonificación y reducción del impacto ambiental, sujetos a las determinaciones de las leyes, ordenanzas y demás normativas vigentes*".

1.1.3.- Pese a lo manifestado, el accionante manifiesta que el GAD municipal de Jipijapa en su artículo 18 de la Ordenanza impugnada, impone el pago de tasas, generadas por la implantación e instalación de postes, tendidos de redes y estructuras, utilización u ocupación del espacio público, la vía pública y el espacio aéreo municipal; así pues, 1. Estructuras metálicas (20% del RBU diario), utilizadas también para uso de comunicación a celulares o canales de televisión. 2. Antenas para servicios celulares (20% del RBU diario), por concepto de uso del espacio aéreo. 3. Antenas para radio ayuda y radioaficionado ($0.10), por concepto de uso del espacio aéreo. 4. Antena para radio emisoras comerciales ($ 1.50 diario), por concepto de uso del espacio aéreo. 5. Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital ($ 0.3 centavos diarios). 6. Cables ($ 0.1 centavo diario); y, 7. Postes ($ 0.25 centavos diarios); de ahí que, el accionado sobrepasó sus atribuciones y competencias otorgas por la Constitución de la República, en su artículo 226, que refiere: "*Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras y servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley*".

1.1.4.- Enfatiza, que la normativa fundamento utilizada por el accionado para emitir la Ordenanza recurrida fue el artículo 567 del Código Orgánico de Organización Territorial, COOTAD, que dice: "*(...) las empresas públicas o privadas que utilicen u*

ocupen el espacio público o la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes, pagarán al gobierno autónomo descentralizado respectivo la tasa o contraprestación por dicho uso u ocupación"; normativa que contradice, lo manifestado por la Corte Constitucional, para lo cual, hace mención a la sentencia No. 007-15-SIN-CC, que trata de la competencia de los gobiernos autónomos para el establecimiento de tasas por el uso del espacio aéreo y también por el soterramiento de cables; sentencia que estableció los casos de exclusividad del Estado central para el cobro de tasas y más valores; a saber: i) Por el uso el espacio aéreo que tenga relación con el régimen de comunicaciones y telecomunicaciones; ii) Tendidos de cables que se encuentran soterrados; particular recogido, por la Corte Nacional de Justicia en el juicio 128-2013 en consecuencia, solicita la anulación total de los numerales del artículo 18 de la Ordenanza impugnada.

1.1.5.- Agrega que, la Ordenanza impugnada a excusa de regular y tasar el uso y ocupación del espacio aéreo, regula *"(...) y lo que es más importante, gravando, el uso de frecuencias previamente concesionadas a los sujetos pasivos de estos tributos por las autoridades competentes en materia de telecomunicaciones En suma, queda claramente entendido que en el ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada sobrepasa los límites establecidos dentro de las competencias exclusivas que la Constitución de la República, en su artículo 264 asigna a los gobiernos municipales; y de esta manera, invade aquellas otorgadas privativamente al Estado central en el artículo 261.10 sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de telecomunicaciones, aspecto que vuelve a este cuerpo normativo de carácter general como inconstitucional (...)".* (fs. 22 vlta. del proceso sustanciado en esta Sala).

1.1.6.- Con relación a los artículos 4, 13 y 21 de la Ordenanza recurrida, mismos que tratan, de las condiciones particulares de implantación de postes, tendidos de redes y

estructuras fijas de soportes de antenas comerciales, el permiso de implantación será un equivalente a diez remuneraciones básicas unificadas de cada estructura y sus elementos, infracciones y sanciones; respectivamente, el accionante expresa que: *"(…) Cabe resaltar el hecho de que dejar la continuidad de la prestación de los servicios de telecomunicaciones y retransmisión, sometido a la precariedad de un permiso municipal, significa a fin de cuentas, desde un punto de vista material, que quedan en las manos de un Gobierno Autónomo Descentralizado la posibilidad virtual de autorizar o desautorizar la prestación de este servicio, competencia que no tiene ni le corresponde, la cual se encuentra constitucionalmente conferida al Estado Central. Enlazar, adicionalmente, esta ilegítima autorización al pago de una tasa exorbitante, resulta inaceptable y reñido con el régimen de competencia exclusivas establecidas en la Ley y en nuestra Constitución Política (…)"*. (*Ibídem*, fs. 23 vlta.)

1.1.7.- En lo que respecta a la valoración del tributo, recogidos en los artículos 4, 13 y 21 de la mencionada Ordenanza, el accionante ha indicado que son ilegales e inconstitucionales, por cuanto, las tasas por regla general se establecen como contraprestación de algún servicio prestado por la administración tributaria, premisa recogida en el artículo 566 del COOTAD, que trata al objeto y determinación de las tasas; sin embargo, el GAD municipal de Jipijapa cobra una tasa sin prestar ningún servicio: *"(…) Pero la continuidad en el tiempo de este gravamen, cuyo importe, como podrá apreciarse del texto de la ordenanza es considerable, evidentemente que no cumple con el presupuesto normativo de guardar relación con el costo de producción del servicio. Debe recordarse que la pretensión del GAD demandado es que estos valores, tasados en salarios básicos unificados, deben satisfacerse cada vez que, según dicho GAD, aparentemente caduque este permiso, (la duración por supuesto la pueden fijar a placer, vía ordenanza), y eso significa que, a largo plazo, el contribuyente, con el pretexto de permiso que no es competencia del GAD municipal, terminará satisfaciendo valores que excederán el valor mismo del activo de su*

propiedad, lo cual configura un caso práctico de lo que la doctrina tributaria universalmente denomina tributo confiscatorio; no obstante de lo anterior, debo mencionar que en la actualidad, como lo demostraremos, el permiso constante en la ordenanza impugnada que me he referido, tiene una duración permanente mientras dure la actividad comercial, esto de conformidad con el Acuerdo Ministerial del MINTEL de 15 de septiembre de 2015; en tal virtud el mentado permiso contenido en la Ordenanza, ya no tiene valor alguno. En este caso, el tributo confiscatorio se reviste del ropaje de tasa, pero su aplicación configura un virtual impuesto a los activos, dirigido selectivamente a quienes prestan una actividad determinada, y violentando la expresa prohibición de confiscación que consagra la frase final del Art. 323 de la Carta Política, que proscribe TODA FORMA de confiscación (…)".(*Ibídem*, fs. 24.)

1.1.8.- En consideración a la tasa establecida en el artículo 18 de la mencionada Ordenanza, el accionante, enfoca su análisis en que *"(…) si bien existen diversas conceptualizaciones de tasa en la doctrina tributaria, todas ellas coinciden en la prestación de una actividad estatal vinculante, ya sea efectiva o potencial, en el caso sub judice particularizada en la prestación de un servicio público. Como consecuencia de ello, establecemos que la tasa es un tributo vinculado cuyo hecho generador consiste en la realización de una actividad estatal (…) En este caso, es evidente que el Gobierno Municipal no presta ningún servicio, sino que autoriza que a los particulares hagan uso privativo y con fines comerciales de un espacio público de uso común. Precisamente, el hecho de que un particular ejerza actividades dentro de estos espacios de manera exclusivas diferencial al resto de personas, elimina el sentido de gratuidad que existe en el uso de estos espacios y lo deriva en el nacimiento de una obligación tributaria (…)"* (*Ibídem*, fs. 25 vlta.), enfatizando que en el caso de instalaciones en bienes privados, las tasas que cobren los gobiernos autónomos descentralizados no podrán ser otras que las directamente vinculadas con el costo justificado del trámite de otorgamiento de los permisos de instalación o

construcción de conformidad con el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

1.1.9.- Agrega que *(…) las tasas por ocupación de espacio público, previstas en el artículo 18 de la Ordenanza atentan contra el principio de no confiscatoriedad, en la medida en que el pago de sus tarifas originan de forma evidente una afectación a la renta o patrimonio del contribuyente, la cual sobrepasa los niveles de carga tributaria que todo contribuyente debe asumir en el pago de sus obligaciones. Como en el caso del servicio de audio y video por suscripción que brinda DIRECTV en este cantón que comparado con el número de abonados, podría llegar a sobrepasar el 100% del ingreso total (…)".* (*Ibídem*, fs. 26 vlta.).

1.1.10.- Solicita, que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante sentencia, declare la "*anulabilidad total*" de la Ordenanza impugnada, con todas las consecuencias jurídicas que implica la declaratoria de anulación; del mismo modo, la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la mencionada Ordenanza, en especial la ejecución de la mencionada "ilegal" Ordenanza.

1.2.- De la admisión a trámite de la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.

1.2.1- Mediante auto de fecha 8 de enero de 2016, las 10h51 (*Ibídem*, fs.31), este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, califica y admite a trámite la demanda interpuesta por el accionante, disponiendo que el accionado conteste la demanda dentro del término legal.

1.3.- De la citación a las partes demandas.

1.3.1.- De autos (fs. 34-58) consta que las autoridades demandadas, así como el señor Procurador General del Estado han sido citadas legalmente. En escrito de 25 de enero de 2016, las 11h38, el abogado Marcos Arteaga Valenzuela, en calidad de Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, señala casilla judicial.

1.4.- De la contestación a la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.

1.4.1.- La parte demandada, da contestación a la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales en los siguientes términos: Que mediante sentencia No. 029-15-SIN-CC, emitida por la Corte Constitucional, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 2 y 18 de la Ordenanza impugnada; además de la frase espacio aéreo municipal y subsuelo en el artículo 1, de la frases subsuelo y espacio aéreo en el primer inciso del artículo 3. Que la Ordenanza impugnada fue derogada con la expedición de la Ordenanza que regula la implantación de estaciones base celular, centrales fijas y de radiocomunicaciones en el cantón Jipijapa; misma que fue aprobada por el Consejo del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, el 22 de julio de 2014; y, sancionada y promulgada el 28 de enero de 2016.

1.4.2. - Por lo dicho, el accionado se opone a las pretensiones del actor, toda vez que la Ordenanza recurrida se encuentra derogada, por tanto la acción objetiva de anulación no procede.

1.5.- De la calificación a la contestación a la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales; y, apertura de prueba.

1.5.1.- Mediante providencia de 23 de marzo de 2016, las 11h10 (*Ibídem*, fs. 168), se calificó la contestación a la demanda y se abrió la causa a prueba por el término de diez días, período durante el cual, el accionante solicita la práctica de las siguientes diligencias: **I.** Que se reproduzca como prueba a su favor, todo cuanto de autos le fuera favorable; **II.** Que se oficie a la Escuela Politécnica del Litoral con la finalidad que remita copias certificadas de: 1.- Análisis de Impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerada dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones del Ecuador; y, 2.- Consultoría análisis regulatorio, técnico, económico respecto a las tasas impuestas por los GADS, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones, en sus cantones; **III.** Que se oficie a la Corte Constitucional para que remita copias certificadas de las siguientes sentencias de inconstitucionalidad Nros. 029-15-SIN-CC, 007-15-SIN-CC; y, 008-15-SIN-CC; **IV.** Que se oficie a la Procuraduría General del Estado para que remita copias certificadas del Oficio No. 00969, de 27 de abril de 2015, suscrito por el Procurador General del Estado y dirigido al Alcalde del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Salcedo, en el cual se absolvieron las siguientes consultas: a) Es aplicable la disposición contenida en el segundo párrafo del artículo 567 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, para que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Salcedo, pueda regular sobre el uso, autorización y cobro de frecuencias del espectro radioeléctrico, dentro de su jurisdicción territorial?; y, b) La disposición contenida en el segundo párrafo del Art. 567 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, permite al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Salcedo, regular sobre la infraestructura de telecomunicaciones que prestan servicios de telecomunicaciones inalámbricas, que se encuentran instaladas en predios de propiedad privada, bajo el concepto de uso de espacio público aéreo?. **V.** Que se oficie a la accionada con la finalidad que remita: i). Copias certificadas del expediente administrativo en el que conste todo el procedimiento legislativo de aprobación de la ordenanza impugnada, de conformidad

a lo establecido en el artículo 322 del COOTAD, constando los informes técnicos de creación de tasas al amparo del artículo 566 *ibídem*; ii) Copias certificadas de todos los títulos de crédito que se han emitido con motivo de la expedición de la ordenanza recurrida, **VI.** Que se oficie al Ministro de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información para que emita copias certificadas del Acuerdo Ministerial No. 037-2013; **VII.** Que se oficie a asetel para que emita copias certificadas del Estatuto actualizado de la mencionada Asociación. **VIII.** Que se tenga en cuenta que la presente acción tiene como finalidad la anulación total de un acto administrativo de carácter general; **IX.** Que se considere a la contestación a la demanda como improcedente, impertinente y ajena a la litis; además, que la Corte Constitucional declaró la inconstitucionalidad del artículo 18 de la mencionada Ordenanza, por tal motivo el cobro realizado es ilegal; y, **X.** Impugnación en contra de las pruebas presentadas por la accionada.(*Ibídem*, fs. 170-172).

1.5.2.- En tanto el GAD municipal del cantón Jipijapa, solicitó la práctica de la siguiente prueba: **i)** Que se reproduzca la contestación a la demanda, así como los escritos de complementación a la misma; **ii)** Que se reproduzca como prueba a su favor, los documentos habilitantes anexos a la contestación a la demanda, mismos que justifican su representación judicial; **iii)** Que se reproduzca como prueba a su favor el original del Suplemento del Registro Oficial No. 309 de 12 de agosto de 2014, en el cual consta la Ordenanza hoy recurrida; **iv)** Que se reproduzca como prueba a su favor la copia certificada del Registro Oficial Edición Especial No. 503 de 16 de febrero de 2016, en la cual consta la nueva Ordenanza que regula la implantación de estaciones base celular, centrales fijas y de radiocomunicaciones en el cantón Jipijapa, misma que deroga la Ordenanza objetada; **v)** Que se reproduzca y se tenga a su favor los estatutos de asetel; **vi)** Que se reproduzca y se tenga a su favor la falta de legitimación en la causa activa por asetel, ya que la mencionada entidad no puede demandar la anulabilidad de una ordenanza que aplica a empresas de

telecomunicaciones y no a un gremio empresarial; **vii)** Que se impugna y rechaza las pruebas presentadas por el accionante, por impertinente y carentes de valor de derecho.

II.- INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

2.1.- Corresponde conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por las doctoras Ana María Crespo Santos (en calidad de Ponente), Maritza Tatiana Pérez Valencia; y, doctor José Luis Terán Suárez.

III.- JURISDICCION Y COMPETENCIA

3.1.- Este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero del 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015; y 060-2015 de 1 de abril de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador: *"Conocer los recursos de casación, de revisión y los demás que establezca la ley"*; y, 185 apartado segundo, numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial *"Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial"*.

IV.- VALIDEZ PROCESAL

4.1.- Este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario no observa ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar.

V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL DE IMPUGNACIÓN.

5.1.- De la acción objetiva de anulación con efectos generales.-

5.1.1.- Con relación a la acción objetiva, es importante describir al artículo 185, apartado segundo, del numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, que dispone: "*las acciones de impugnación propuestas en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos generales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quién tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas.* Entonces resulta que, esta acción objetiva tiene como finalidad el imperio de la juridicidad con la anulación total o parcial del acto normativo impugnado, por considerarlos violatorios de la normativa legal no se trata de lesión a un derecho subjetivo, sino que lo que se persigue es su anulación con efectos generales, no tiene término de caducidad, se ejerce en defensa e interés de la legalidad abstracta sobre los actos de la administración de inferior categoría; en consecuencia, lo resuelto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es de efecto general; normativa que da la posibilidad de presentar la mencionada acción, a más de las personas que tengan interés directo, a las entidades públicas o privadas.

5.1.2.- Con relación al interés directo la doctrina, ha referido que: "*(...) Debe ser un interés sustancial concreto por cuanto debe existir en cada caso especial, respecto de una determinada relación jurídica material, y es atinente a las peticiones formuladas en determinada demanda, por una o por varias personas individualizadas. Debe ser*

un interés sustancial serio y actual (…)[1]; de modo similar, Enrique Tarigo Vásquez ha dicho que debe tener presente el interés directo *"(…) el inmediatamente vulnerado por el acto, significando tanto como interés inmediato, no eventual o futuro (…)"*[2]; al mismo tiempo, se debe tener presente la legitimación causal, que para Giorgi la *legitimatio ad causam* es la condición indispensable para obtener una sentencia favorable, que el presupuesto procesal lo constituye la *legitimatio ad procesum*, la primera implica la calidad de sujeto del litigio, en sentido material, en tanto la segunda implica la calidad de sujeto de la acción, en sentido formal[3]; en consecuencia, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario para la anulación de un acto normativo expedido de manera ilegal, su anulación será imperativa en los casos en que el acto estuviera viciado por irregularidades; de manera que el interés directo, debe ser actual o inmediato y no eventual o futuro.

5.1.2.1.- Teniendo como norte lo dicho, lo primero que cabe recordar, es que: i) La presente acción objetiva, es interpuesta por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representa en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones asetel, conforme lo acredita del instrumento que adjunta y que consta a fojas 17 de los autos, cabe recalcar, que mediante escrito y anexo de fecha 19 de diciembre de 2016, que obra a fojas 414-415, comparece el economista Jorge Cevallos Clavijo, como nuevo Director Ejecutivo de asetel; ii) Que la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones asetel, es una entidad de derecho privado, con personería jurídica y patrimonio propio, sin fines de lucro; que de conformidad al artículo 2, Capítulo I, DENOMINACIÓN, OBJETIVOS, DOMICILIO Y DURACIÓN, de su Estatuto tiene como finalidad: "*el promover el desarrollo armónico del sector de las Telecomunicaciones; la cooperación entre los miembros de la*

---

[1] Hernando Devis Echandia, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo I, Editorial Temis, 2012, p. 256

[2] Enrique Tarigo Vásquez, *Enfoque Procesal del Contencioso Administrativo de Anulación*, Editorial FCU, primera edición, Montevideo-Uruguay, 1999, ps. 29-30

[3] Héctor Giorgi, *El Contencioso Administrativo de Anulación*, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República de Uruguay, p. 122.

Asociación; así como la protección y defensa de los legítimos derechos e interés de los asociados". (Fs. 173-178); iii) Que su representante "*legal, judicial y extrajudicial*" es el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, designación realizada en Asamblea General de 28 de enero de 2015 (*Ibídem*, foja 17); nombramiento que fuera inscrito en el Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, el 20 de agosto de 2015.

5.1.2.2.- De lo manifestado se puede considerar el interés directo, por parte del accionante, pues, basa su petición en que la Ordenanza impugnada *"carece no solamente de sustentación legal sino también de fundamento constitucional"*, además de afectar las actividades de sus representadas por la interposición de una tasa inmersa en la mencionada Ordenanza.

5.2.- ANALISIS DEL CASO

5.2.1.- Es importante recalcar, que el accionante, presenta la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales en contra de la "*Ordenanza Municipal que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*", publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de martes 12 de agosto de 2014, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, provincia de Manabí; con énfasis en los artículos 1 (objeto y ámbito de aplicación), 4 (condiciones particulares de implantación de postes, tendidos de redes y estructuras fijas de soportes de antenas comerciales, 13 (el valor de implantación será de diez remuneraciones básicas unificadas), 18 (valoración de las tasas); y, 21 (infracciones y sanciones).

5.2.4.- Queda claro, que la carga probatoria le corresponde al accionante, de conformidad al artículo 258 del Código Tributario; en este sentido, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario procederá a realizar el análisis de la prueba incorporada por el accionante; así pues, dentro del expediente consta: **i)** A fojas 184-237, Oficio No. 1523-CC3-SG-CER-2016, de fecha 13 de abril de 2016, emitido por el Secretario General de la Corte Constitucional, anexando las copias certificadas de las sentencias constitucionales No. 029-15-SIN-CC dentro del expediente No. 0011-15-IN, No. 008-15-SIN-CC dentro del expediente No. 0008-13-IN; y, 007-15-SIN-CC dentro del expediente No. 0009-13-IN; **ii)** A fojas 240-249, Oficio No. MINTEL-DPC-2016-0013-0, de 14 de abril de 2016, suscrito por la Directora de Patrocinio y Contratación del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, constando la copia certificada del Acuerdo Ministerial No. 037-2013; **iii)** A fojas 250-265, Oficio No. 05547, de fecha 14 de abril de 2016, suscrito por el Director Nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado, en el cual consta la copia certificada del Oficio No. 00969, de fecha 27 de abril de 2015, expedido por el Procurador General del Estado. **iv)** A fojas 266-277, Oficio No. 042-AS-2016, de 18 de abril de 2016, suscrito por el Director Ejecutivo de asetel, de aquella época, anexando sus estatutos; **v)** A fojas 279-403, escrito emitido por la parte accionada, y anexos de 1.- copias certificadas del expediente administrativo en el que consta el procedimiento legislativo de aprobación de la Ordenanza recurrida; y, 2. Copias certificadas de los títulos de crédito emitidos con motivo de la expedición de la Ordenanza impugnada; **vi)** A fojas 407, el oficio No. ESPOL-R-OFC-0406-2016, de 3 de mayo de 2016 firmante por el Rector de la Escuela Superior Politécnica del Litoral, en el cual da cumplimiento al Oficio No. 666-2016-SCT-CNJ de 8 de abril de 2016, emitido por la secretaria de la Sala.

5.2.5.- Clarificadas las pruebas presentas por las partes procesales; y del contexto general de las pruebas incorporadas por el accionante, mismas que fueran analizadas

se puede extraer, la Sentencia No. 029-15-SIN-CC, del caso No. 0011-15-IN por acción pública de inconstitucionalidad, que tiene injerencia en la causa *in examine*, interpuesta por la señora María del Carmen Burgos Macías, en su calidad de procuradora judicial del Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicaciones, CONECEL S.A., en contra del artículo 18, que refiere a la valorización de las tasa, de la Ordenanza hoy impugnada.

5.2.6.- Cabe señalar, que este Tribunal al conocer la presente acción objetiva de anulación de carácter general, tiene como finalidad exclusiva el control de legalidad de la Ordenanza recurrida; enfatizando que el control de constitucionalidad le corresponde a la Corte Constitucional.

5.2.7.- Con relación al artículo 18 de la Ordenanza impugnada, (normativa de índole tributario) debemos indicar que Ecuador al ser un Estado Constitucional de derechos y justicia, respeta los derechos constitucionales de las ciudadanas y ciudadanos, también, el derecho de las partes procesales dentro de un proceso legal. Un Estado en el cual los administradores de justicia debemos incorporarnos al nuevo paradigma constitucional, el cual recoge el principio de sujeción de la administración de justicia a la Constitución de la República; principio que proclama que en un Estado Constitucional de derechos, todas las personas que administren justicia están sujetas y deberán atenerse preferentemente, en su actividad jurisdiccional, al texto de la Constitución, en tanto ésta es la norma jurídica más importante y la fuente de todas las demás[4]; sin embargo, nuestro Estado respeta el principio de legalidad el mismo que debe estar en armonía con la Norma Suprema; así pues, los administradores de justicia, tenemos que afirmar la legalidad y coadyuvar a la justicia por el derecho[5] y la

---

[4] Juan Montaño Pinto, *La Función Judicial y la justicia indígena en la nueva Constitución ecuatoriana*, en Ramiro Ávila Santamaría, Agustín Grijalva Jiménez, Rubén Martínez Dalmau, Desafíos constitucionales, *La constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva*, SERIE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS, NEOCONSTITUCIONALISMO Y SOCIEDAD, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Tribunal Constitucional, 2008, p. 196.

[5] Fernando de la Rúa, *Teoría general del proceso*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1991, p. 28

Constitución de la República y preservar la independencia que es garantía de su imparcialidad[6].

5.2.7.1.- En este sentido, los administradores de justicia al momento de expedir una sentencia debemos observar el trámite propio de cada procedimiento[7] y no ser extensivos en relación a la interpretación de una norma o proceso legal, pero aún interferir en las atribuciones y competencias de los órganos de administración de justicia; de ahí que, el artículo 429 de la Norma Suprema, establece que: *"La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia"*; órgano que ejerce el control abstracto de constitucionalidad, teniendo como finalidad el garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico; que dentro de sus funciones está conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado[8].

5.2.7.2.- De manera que, el máximo organismo de control constitucional, en el caso No. 0011-15-IN, conoció, analizó y resolvió mediante sentencia No. 029-15-SIN-CC, la acción de inconstitucionalidad, interpuesta por la señora María del Carmen Burgos Macías, procuradora judicial de CONECEL S.A., en contra del artículo 18 de la "*Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales y jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*", publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de 12 de

---

[6] Ibídem. p.25.
[7] Artículo. 76 numeral 3 de la Constitución de la República.
[8] Artículos 74; y, 436 numerales 2, 3, 4, 8 y 10 de la Constitución de la República.

agosto de 2014 –Ordenanza, hoy impugnada, mediante la presente acción objetiva-; que en lo medular señaló: i) Que el control y regulación del espectro radioeléctrico es de exclusividad del Estado Central, y que es el CONATEL quien entrega los títulos habilitantes con relación a los servicios de telecomunicación, la concesión del espectro radioeléctrico, por tanto se declaró la inconstitucionalidad del artículo 18, numerales 2, 3 y 4; ii) La competencia para la regulación por utilización del subsuelo le corresponde exclusivamente al Estado central por tratarse de un tema de comunicación y telecomunicación lo cual no debe ser regulado por las municipalidades; por tanto se declaró la inconstitucionalidad del numeral 6, artículo 18; iii) Por vulnerar el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 300 de la Norma Suprema, se declaró la inconstitucionalidad del inciso primero y numerales 1, 5 y 7 del artículo 18.

5.2.8.- Cabe recalcar, que la sentencia No. 029-15-SIN-CC, que contiene la acción de inconstitucionalidad No. 0011-15-IN del artículo 18 de la "*Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales y jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*", publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de 12 de agosto de 2014, que fue dictada en ejercicio del control abstracto de constitucionalidad surte efecto de cosa juzgada y produce efectos generales hacia el futuro; siendo el efecto jurídico la inexistencia de la mentada disposición dentro del régimen normativo.

5.2.9.- Queda claro, entonces, que el artículo impugnado por el accionante en la presente acción objetiva de anulación con efectos generales; esto es, artículo 18; fue previamente declarado inconstitucional, por el máximo órgano de control constitucional, mediante sentencia No. 029-15-SIN-CC de fecha 29 de julio de 2015;

de manera que, resulta inapropiado que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario se pronuncie respecto de la nulidad del mencionado artículo.

5.2.10.- Con relación a los artículo 1, 4, 13; y, 21, de la Ordenanza impugnada, que en su orden refieren al objeto y ámbito de aplicación; condiciones particulares de implantación de postes, tendidos de redes y estructuras fijas de soportes de antenas comerciales; el permiso de implantación será un equivalente a diez remuneraciones básicas unificadas, por cada estructura y sus elementos; e, infracciones y sanciones; esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario no realizará ningún análisis; por cuanto el contenido del mismo, no es de carácter tributario.

5.2.11.- Conforme lo solicitado por el accionante, en lo referente a la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tiene que ver la ejecución de dicha ordenanza, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ya se ha pronunciado al manifestar que: *"(...) los actos emitidos al amparo de la ordenanza controvertida tienen una esencia autónoma y por lo tanto deben ser impugnados en su debido momento, bajo las acciones establecidas en el ordenamiento jurídico, y de acuerdo a la naturaleza de ellas, al amparo de las acciones subjetivas allí recogidas, cuyo procedimiento de impugnación son distintos en esencia a la presente acción de impugnación (...)"*[9]; en consecuencia, esta Sala está impedida de conocer asuntos de carácter procedimental o legal contrarios a la naturaleza de la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.

[9] Criterio recogido por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en las Sentencias No. 501-2015, 0073-2016, 0074-2016, 0299-2016, 318-2016.

5.2.12.- Por lo expresado, *ut supra* y a la luz del análisis que queda indicado, de donde deviene, que el máximo órgano de control Constitucional se ha pronunciado mediante sentencia No. 029-15-SIN-CC, causa No. 0011-15-IN, de fecha 29 de julio de 2015, declarando la inconstitucionalidad de la normativa impugnada (artículo18) de la Ordenanza Municipal que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, provincia de Manabí, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de martes 12 de agosto de 2014, este órgano jurisdiccional de control de legalidad, se encuentra vedado –en el presente caso- de proceder a realizar cualquier otro control del ya realizado por la Corte Constitucional.

VI.- DECISIÓN

6.1. En mérito de lo expuesto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en voto de mayoría: ***"ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA"***, resuelve.

VII. SENTENCIA

7.1.- RECHAZAR, la acción de impugnación objetiva de anulación, con efectos generales, interpuesta por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representaba en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (asetel), en contra de la " *Ordenanza Municipal que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Jipijapa*",

expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Jipijapa, provincia de Manabí, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de martes 12 de agosto de 2014.

7.2.- Actúe la abogada Alejandra Morales Navarrete, en calidad se Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, emitida por el Consejo de la Judicatura.

7.3.- Comuníquese y publíquese en el Registro Oficial.

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZA NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete
Secretaria Relatora

En Quito, jueves veinte y siete de abril del dos mil diecisiete, a partir de las nueve horas y veinte y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL CONCEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTON JIPIJAPA - MANABÍ en la casilla No. 285 y correo electrónico eliasgonzb@hotmail.com; eligonzab@gmail.com; elias.gonzalez13@foroabogados.ec; dpto.legal@municipiojipijapa.gob.ec del Dr./Ab. ELIAS VICENTE GONZALEZ BAQUE; ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL CONSEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTON JIPIJAPA - MANABI en la casilla No. 5237 y correo electrónico eliasgonzb@hotmail.com; eligonzab@gmail.com; elias.gonzalez13@foroabogados.ec; dpto.legal@municipiojipijapa.gob.ec del Dr./Ab. ELIAS VICENTE GONZALEZ BAQUE. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las doce (12) fotocopias que anteceden, son iguales a las que constan dentro de la Demanda de Acción Objetiva No. 530-2015 seguido por la **ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL** en contra del **GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN JIPIJAPA, PROVINCIA DE MANABÍ**, las mismas que se encuentran debidamente certificadas. Quito, 08 de mayo de 2017. Certifico.-

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE
SECRETARIA RELATORA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Verdad, Seguridad y Paz
Illumanta, Kamaymanta, Kasikmanta

CORTE NACIONAL JUSTICIA
Sala de lo Conte Tributario
SECRETARÍA

Recurso No. 09501-2016-00370-COGEP

Resolución No. 302-2017

VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DE LA DRA.

ANA MARÍA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, jueves 27 de abril del 2017, las 16h27.-

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General y del Director (E) de la Dirección Regional 1 de Intervención, del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 30 de enero de 2017, las 14h14, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2016-00370, propuesto por la señora Wan Chen Zuleika, por sus propios y personales derechos, en contra de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0266-D001 del 1 de agosto de 2016, emitida por el Director Regional 1 de Intervención (E) de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduanada del Ecuador.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y del Director (E) de la Dirección Regional 1 de

Intervención, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 30 de enero de 2017, las 14h14, en la que se *"...resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la Señora WAN CHEN ZULEIKA, en contra del Director General y Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0266-D001; y, en virtud de que la demanda ha sido aceptada en su totalidad, en base a lo previsto en el penúltimo inciso del art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, se dispone que los valores depositados por concepto de caución, para suspender los efectos del acto impugnado, sean devueltos a la actora con los correspondientes intereses"*; además de que en el presente caso no procede el pago de ningún tipo de indemnización, intereses ni costas.

En el considerando 7 de la sentencia recurrida (fs. 1246 vta.), el Tribunal *a quo* manifiesta que: "*...el objeto de la controversia consiste en: a) Determinar si la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0266-D001, emitida el 1 de agosto del 2016, se encuentra debidamente motivada; b) Determinar si la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0266-D001, es nula por falta de competencia de la administración aduanera para determinar el valor correspondiente al impuesto al valor agregado; y, c) Determinar si la administración aduanera en la rectificación de tributos aplicó correctamente el tercer método de valoración, según lo establecen las normas supranacionales y el ordenamiento jurídico interno.*"

Siguiendo la línea de análisis del Tribunal de instancia, en el considerando 7.1.2 (fs. 1247), en lo que se refiere al segundo punto objeto de la controversia (literal b), manifiesta que: *"...siendo la diferencia del IVA una simple consecuencia aritmética del cambio de esos tres rubros (FOB, aranceles y*

FODINFA); Haciendo abstracción de que los artículos 209 y 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones correspondan esencialmente a los textos de los artículos 7 y 9, respectivamente, de la ya derogada Ley Orgánica de Aduanas en base de la cual se emitieron los fallos de la Corte Nacional alegados por la parte actora, dado que el ajuste de IVA fue una simple consecuencia aritmética del ajuste al valor FOB, la administración aduanera puede determinar diferencias de IVA que son consecuencia directa de cambio de valor de mercancías (...) en consecuencia se desestima la alegación planteada por la parte actora de incompetencia de la administración aduanera para determinar IVA en casos como el litigado."

En este mismo orden de ideas, el Tribunal *a quo* en el considerando 7.2.3 (fs. 1248), en lo pertinente al primer y tercer punto de la controversia (literales a y c), considera que: "*...Como colofón del análisis realizado, para la determinar en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías...*"; y más adelante señala: "*...que para que el valor de transacción de mercancías similares sirva de referente para la comparación con el valor de otras mercancías similares, en forma previa debe haber sido aceptado por la Aduana, es decir debe existir una declaración de importación que haya culminado con el pago de tributos para que se considere aceptada, y lo que es más, la determinación de ese valor debe haber sido realizado en base al valor de transacción. Al no existir constancia de que ello haya ocurrido, significa que*

la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares."

Es en base de estos argumentos, que el Tribunal de instancia, en el numeral 7.2.5 de la sentencia impugnada (fs. 1248 vta.), concluye señalando lo siguiente: *"Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional."*

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 dictado por la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de esta Sala, en el que declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por el Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial de los Directores General y Regional 1 de Intervención (E), del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), exclusivamente por el cargo de *falta de aplicación* de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846), al amparo del caso 5 de casación.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2016-00370, 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 el Tribunal de Casación integrado por el doctor José Luis Terán Suárez, Juez Nacional

Ponente; y, las doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos, Juezas Nacionales.

1.2.3 Auto de 29 de marzo de 2017, las 14h56, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia.

1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por los recurrentes Director General y Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, Mat. Foro Abogados 09-2012-018, CC. 091876098-4; y, por la contraparte, en calidad de Procurador Judicial de la señora Wan Chen Zuleika, el A. Luis Gabriel Ortega Vallejo, Mat. Foro Abogados 17-2010-173, CC. 171613856-3, conforme lo justifica con el Poder Especial con Procuración Judicial que consta a fs. 39 – 46 del proceso.

1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- El Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg, en defensa del Director General y Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, manifiesta: *"En el numeral 7.2.4 nosotros podemos determinar que existe una clarificación por parte del Tribunal Distrital en donde dice que efectivamente sí se ha identificado la mercadería pues el problema es que no ha sido determinada la información de la base que no constituye per se una información que permite el valor de las mercancías sino únicamente verificar los valores declarados haciendo imposible en este sentido realizar una aplicación directa de lo que nosotros podemos determinar la errónea aplicación del art. 225, 63 y numeral 10 de las respectivas normas que han sido señaladas dentro de la presente acción (sic)."*

1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- El Ab. Luis Gabriel Ortega Vallejo, en defensa de la señora Wan Chen Zuleika, expone: *"En el recurso se alude que se debía o simplemente bajo un principio de*

legalidad dice que no se debía de haber expuesto esta información si bien es cierto existe este artículo y en la parte correspondiente dice el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida únicamente la parte correspondiente al art. 225 sobre la base de datos del COPCI si manifiesta que esta es una información protegida esto es al momento del aforo y hasta que se determina y se establece la partida la sub partida arancelaria para el tema de bisutería.- Posterior a eso simplemente se hace alusión o simplemente ya dentro del recurso estamos ya bajo la majestad de las órdenes judiciales y se debe exponer y manifestar bajo qué principio se hizo el control que es lo que ha evidenciado el Tribunal Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil en sentencia (sic).”

1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.- La parte recurrente dice: *“El objeto de la presente causa es determinar la errónea interpretación que ha realizado el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario concede (sic) en Guayaquil dentro de su sentencia que se encuentra recurrida, ahora no se trata de analizar si existe o no un principio de legalidad, el principio de legalidad se encuentra previamente estipulado y la errónea aplicación de las normas que he citado anteriormente y que se encuentran claramente expuestas dentro de este recurso podemos determinar que a lo largo de la sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no se ha respetado este principio de legalidad.- Únicamente se ha limitado a determinar de que por qué no el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no ha determinado cual fue la mercancía con la cual ha sido comparada determina que existe una falta de motivación dentro del acto administrativo que se encuentra impugnado (sic.)”*

1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.- La contraparte replica: *“Desde nuestra percepción parece que se pretende hacer valer o validar el art. 225 y el que la información sea protegida para intentar hacer valer en un recurso de casación algo que debía haberse demostrado en la instancia inferior, por lo tal*

si estamos hablando de un principio de legalidad y una extemporaneidad al intentar demostrar algo que ya sucedió por lo tanto el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil falló acertadamente ya que simplemente no se demostró la rectificación de tributos en qué está fundamentada cual fue el método de comparación y acertadamente nos concedió la razón (sic)."

1.2.4.5 De las preguntas de los señores jueces nacionales.- La doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Nacional, pregunta a la parte recurrente: ¿aclare cuál es el cargo con el cual se está fundamentando este recurso? El abogado defensor responde: *"Es una indebida, de hecho es la falta de aplicación de estas tres de las tres normas que han sido mencionadas."*

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 las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; 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 impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.- El recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el recurrente en el recurso.

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La administración tributaria aduanera, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio de los recurrentes la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de ***falta de aplicación*** de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846).

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 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 jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto". Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso quinto del art. 268 del COGEP 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 resolutiva del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por *aplicación indebida* que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la ***falta de aplicación***, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la *errónea interpretación* de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

El Director General y el Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de su Procurador Judicial, en su primera intervención argumentó que se configura el cargo, puesto que el Tribunal de instancia llega a la errónea conclusión al confundir la divulgación

con la identificación de la información consignada en la Base de Valor del SENAE; que basta con que exista identificación de la información, pues la divulgación está prohibida por la ley; y luego, en su segunda intervención replicó que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no ha respetado el principio de legalidad.

Por su parte, la defensa técnica de la señora Wan Chen Zuleika, en sus intervenciones argumentó y replicó que el Tribunal *a quo* ha fallado acertadamente, pues ha resuelto bajo el principio de control o legalidad; que la rectificación de tributos no está fundamentada cuál fue el método de comparación y que por eso acertadamente les concedió la razón.

Como puede advertirse del recurso de casación, las alegaciones del recurrente es que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846), que están siendo alegados como infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada; que cuando existan motivos para descartar el Primer Método de Valoración (Valor de la Transacción), como lo dispone el art. 17 de la Decisión 571 de la CAN; se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE, información que según el art. 225 del COPCI, y numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684, le brindan el carácter de CONFIDENCIAL; que el numeral 2 de la Resolución

1684 de la CAN, dispone que justamente por tener carácter confidencial dicha información comercial, ya que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información NO SEA DIVULGADA, sino únicamente para objeto de estudio de la Administración Aduanera, no puede ser revelada sino bajo la misma autorización de quien la proporcionó, o en su defecto por orden judicial; que conforme al art. 63 numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, la actora pudo solicitar al Tribunal Contencioso que ordene judicialmente que el SENAE revele dichos valores, ya que dicha forma era la única vía para poder revelar lo que la Sala tanto exige que forme parte de la motivación de la Rectificación de Tributos; que sí bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que todo sujeto pueda contradecir en lo que se crea afectado; no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, conforme al art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante ORDEN JUDICIAL la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENAE; que las decisiones tomadas por la administración aduanera no cumplan con lo dispuesto el Art. 76 numeral 7 de la Constitución es FALSO, ya que la misma se encuentra enmarcada dentro de la legislación vigente y cumple con los presupuestos jurídicos contemplados en el Art. 76 numeral 7 letra 1) de la Constitución del Ecuador.

Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas.

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

*"**Art. 225.-** Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y*

bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos.

El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal".

RESOLUCION No. 1684 "ACTUALIZACIÓN DEL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571 – VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS" DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (Anterior art. 62 de la Resolución 846)

*"**Artículo 63.** Obligación de suministrar información.*

1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.

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.

3. Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior.

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".

3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- De la revisión de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal *a quo* consideró como hechos probados relevantes para la resolución los siguientes: *"6.1.- Que en la rectificación de tributos se desglosaron los valores a pagar por aranceles, fodinfa e impuesto al valor agregado, en cuya determinación se evidencia que la liquidación del IVA se produjo como consecuencia del incremento del valor FOB de las mercancías. 6.2.- Que la rectificación de tributos impugnada, establece las razones por las que la administración aduanera ha descartado el primer método de valoración, y la aplicación del tercero, acto que le ha permitido al Tribunal formar su convicción respecto a si dicho acto se encuentra debidamente motivado, y si en la determinación se aplicaron correctamente las normas supranacionales y el ordenamiento jurídico interno, conforme quedó establecido en el objeto de la controversia."* Luego, en el considerando 7.2 en lo relacionado con la falta de motivación de la rectificación de tributos y si la administración aduanera aplicó correctamente el tercer método de valoración, según lo establecen las normas supranacionales y el ordenamiento jurídico interno, el Tribunal realiza el siguiente análisis: *"7.2.1 (...) Esta situación se corrobora con el hecho de que la accionante, dentro de este juicio no ha desvanecido los argumentos por los que la administración aduanera descartó el*

primer método de valoración, entre ellos el beneficiario de las transferencias que no corresponden al proveedor, por lo que tuvo razones suficientes para descartar la aplicación del primer método de valoración...De igual manera justifica la falta de aplicación del Segundo Método de Valoración por cuanto dentro del Banco de Datos la Administración Aduanera no ha encontrado precios de mercancías idénticas, por lo que ha acudido al método del valor de transacción de mercancías similares." Posteriormente, en el considerando 7.2.2 establece que: *"...en el presente caso, no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método, ni que tales mercancías hayan sido vendidas para la exportación al mismo país de importación, ni que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado, peor aún existe constancia de que las mercancías similares con las que se ha comparado, hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración."* Sin embargo, el propio Tribunal de instancia afirma: *"Es verdad que en la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0266-D001 (fs. 16 vta.), señala que "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de BISUTERÍAS (subpartida arancelaria 7117.19.00.00), realizadas en un momento aproximado, originaria de China sean similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características (...). Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidas en el mismo país: CHINA...", y más adelante enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto*

en el numeral 3 del Art. 37 de la Resolución 846. el valor de transacción de las mercancías con las que ha comparado corresponden a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración y que han sido exportadas en un mismo momento o en un momento aproximado...". Concluye la Sala juzgadora, manifestando: *"...sin embargo, ni siquiera se cita la fuente donde constan las mercancías con cuyos precios ha realizado la comparación, peor existe constancia documental de tales precios ni de que las mercancías que sirvieron de referencia para la comparación hayan sido similares a las que son objeto de la presente controversia, por lo que mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se ha realizado la comparación. El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuales son las mercancías que han servido de referencia, de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en caso contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, al señalar que (...). Si esto es así, al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos*

objetivos y cuantificables". En el considerando 7.2.3, el Tribunal *a quo* insiste que: *"Por otro lado no hay que olvidar que el Art. 15.2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC establece que (...) Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, adicionalmente la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37.2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución. Como colofón del análisis realizado, para determinar en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías".* En el considerando 7.2.4, la Sala juzgadora señala que la actuación de la Administración Aduanera atenta contra las normas de valoración, llegando a la errónea conclusión de que la Aduana *"...no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías*

similares". Por esta razón, en el considerando 7.2.5, asimismo de manera errónea el Tribunal *a quo* concluye que: *"Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución…".* (El subrayado nos pertenece).

Es precisamente sobre esta última conclusión que el recurrente sostiene que el Tribunal de instancia, CON DICHO ARGUMENTO DEJA DE APLICAR LO DISPUESTO EN LAS NORMAS ANTES SEÑALADAS QUE AMPARAN LA CONFIDENCIALIDAD DE LA BASE DE VALOR.

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra l) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en el la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la identificación y detalle de las mercancías con las que la administración tributaria aduanera comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, puesto que en materia de valoración aduanera dicha información, que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden de autoridad judicial. De ahí que, el argumento utilizado por el Tribunal de instancia de que *"…para la aplicación del tercer método de valoración, adicionalmente la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con*

las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución…", es un criterio desproporcionado y antojadizo del juzgador de instancia, que contraviene expresamente la normativa aplicable en materia de valoración aduanera que prohíbe tales exigencias. Por lo tanto, el argumento de que no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión y además que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en este caso. Lo que sucede es que en materia de valoración aduanera, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) no puede revelar el contenido de su base de valor porque según lo previsto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), *"El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida"*, lo cual es concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que establece: *"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", numeral éste que dispone que: *"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"*; vinculación normativa por la cual se tiene que, toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial (art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994). En definitiva, el contenido de la Base de Valor del SENAE es información confidencial o protegida, la cual puede ser revelada únicamente mediante orden judicial. De tal suerte que, si el importador tiene interés en conocer la información tomada de la base de datos de la Aduana, para ejercer su derecho a la defensa, la misma norma comunitaria le faculta a que se levante dicho sigilo mediante orden de autoridad judicial competente. En tal virtud, el juzgador de instancia no puede presumir que la Aduana no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares, cuando no tuvo acceso a la Base de Valor de la Aduana para verificar tal argumento, pues no existe constancia procesal de que el importador haya hecho uso de su derecho a que se revele dicha información conforma manda la ley. Es por esta razón que esta Sala Especializada, en fallos de mayoría (recursos Nos. 538-2014; 364-2016; 381-2016; 446-2016; 544-2016; 635-2016, entre otros), ha sostenido que: **1.** El tercer método de

valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, *"tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables"*, y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. **2.** La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, que de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. **3.** Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes tanto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); como en el art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, y, que han sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación. **4.** Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera

autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENAE es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal *a quo* (fs. 1248 vuelta) numeral 7.2.4 de que: *"...La argumentación de la Administración Aduanera en el sentido de que para la determinación del valor en aduana de las mercancías objeto de la presente controversia ha comparado con el valor de mercancías similares que ha encontrado en su base de datos tampoco justifica la aplicación del tercer método de valoración, por el contrario esta actuación atenta contra las normas de valoración..."*, transgrede la normativa interna y externa aplicable a la calidad de *"información protegida"* de los datos que reposan en la Base de Valor del SENAE, ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la importadora WAN CHEN ZULEIKA, que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la citada importadora. **6.** Las normas de derecho que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENAE, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la señora Wan Chen Zuleika; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio

dispositivo, quedaba a criterio de la accionante, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla con el objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el quinto caso del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta no consta como hecho probado que exista tal orden de autoridad judicial que haya sido inobservada por parte de la autoridad aduanera; motivo por el cual, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de *falta de aplicación* de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAE.

4. DECISIÓN

4.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justica, 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:

5. SENTENCIA

5.1 CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 30 de enero de 2017, las 14h14.

5.2 Sin costas.

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

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL (V.S.)

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RECURSO DE CASACIÓN

N° 09501-2016-00370 COGEP

VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

ACTOR: SRA. WAN CHEN ZULEIKA

DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL 1 DE INETRVENCIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

(RECURRENTE)

Quito, jueves 27 de abril del 2017, las 16h27.-

VISTOS: Composición del Tribunal: La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso. ----------

I. ANTECEDENTES

1.1.- Sentencia recurrida: El Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General y del Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 30 de enero de 2017, emitida a las 14h14 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso

VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00370, instaurado en contra de la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0266-D001 y cuyo fallo resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la señora WAN CHEN ZULEIKA.

1.2.- Argumentos del recurrente: El casacionista fundamenta su recurso en los casos **segundo** y **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; del Art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) así como considera infringidos los Arts. 89 del Código General de Procesos, Art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.----------

1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional: En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 17 de marzo de 2017 a las 14h09, la Dra Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en función del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, pero únicamente por los cargos de: falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del Art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento

Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones.----------

1.3.2.- Sorteo de la causa: De conformidad con el acta de sorteo suscrita por la Secretaria Relatora de esta Sala Especializada realizada el 27 de marzo de 2017, y que consta a foja 19 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos, y Dr. José Luis Terán Suárez en calidad de Juez Ponente. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 29 de marzo de 2017, 14h56, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día jueves 20 de abril de 2017 a las 10h00, en el primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. ----------

II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

2.1.- Competencia: Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación en conformidad con los arts. 184 numeral 1 de la Constitución, 269 del Código General de Procesos y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. ----------

2.2.- Validez: En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. ----------

2.3.- Audiencia: En cumplimiento del auto de 29 de marzo de 2017 a las 14h56, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: -Por el recurrente, Director General y Regional 1 de Intervención del Servicio

Nacional de Aduana del Ecuador, el Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg con Mat. Foro Abogados 09-2012-018 y CC. 091876098-4; y por la contraparte, la señora WAN CHEN ZULEIKA, el Ab. Ortega Vallejo Luis Gabriel con Mat. Foro Abogados 17-2010-173, CC. 171613856-3.----------

2.3.1.- De la intervención de las partes: De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 48 a 50 del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: *"En el numeral 7.2.4 nosotros podemos determinar que existe una clarificación por parte del Tribunal Distrital en donde dice que efectivamente sí se ha identificado la mercadería pues el problema es que no ha sido determinada la información de la base que no constituye per se una información que permite el valor de las mercancías sino únicamente verificar los valores declarados haciendo imposible en este sentido realizar una aplicación directa de lo que nosotros podemos determinar la errónea aplicación del art. 225, 63 y numeral 10 de la respectivas normas que han sido señaladas dentro de la presente acción."* La contraparte, a su vez señala que: *"En el recurso se alude que se debía o simplemente bajo un principio de legalidad dice que no se debía de haber expuesto esta información si bien es cierto existe este artículo y en la parte correspondiente dice el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida únicamente la parte correspondiente al art. 225 sobre la base de datos del COPCI si manifiesta que esta es una información protegida esto es al momento del aforo y hasta que se determina y se establece la partida la sub partida arancelaria para el tema de bisutería.- Posterior a eso simplemente se hace alusión o simplemente ya dentro del recurso estamos ya bajo la majestad de las órdenes judiciales y se debe exponer y manifestar bajo qué principio se hizo el control que es lo que ha evidenciado el Tribunal Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil en su sentencia."*.- **2.3.2.- De la**

réplica de las partes: De conformidad con el acta resumen la parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente: *"El objeto de la presente causa es determinar la errónea interpretación que ha realizado el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario concede en Guayaquil dentro de su sentencia que se encuentra recurrida, ahora no se trata de analizar si existe o no un principio de legalidad, el principio de legalidad se encuentra previamente estipulado y la errónea aplicación de las normas que he citado anteriormente y que se encuentran claramente expuestas dentro de este recurso podemos determinar que a lo largo de la sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no se ha respetado este principio de legalidad.- Únicamente se ha limitado a determinar de que por qué no el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no ha determinado cual fue la mercancía con la cual ha sido comparada determina que existe una falta de motivación dentro del acto administrativo que se encuentra impugnado."*. Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: "*Desde nuestra percepción parece que se pretende hacer valer o validar el art. 225 y el que la información sea protegida para intentar hacer valer en un recurso de casación algo que debía haberse demostrado en la instancia inferior, por lo tal si estamos hablando de un principio de legalidad y una extemporaneidad al intentar demostrar algo que ya sucedió por lo tanto el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil falló acertadamente ya que simplemente no se demostró la rectificación de tributos en qué está fundamentada cual fue el método de comparación y acertadamente nos concedió la razón."*----------

2.4.- Determinación del problema jurídico a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: ----------

2.4.1.- Problema jurídico: De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: ----------

a) ¿En La sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos** por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos y del Art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones en cuanto a la obligación de suministrar información.?----------

III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

3.1.- La Casación: Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: "*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*", así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: "[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está*

atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.". Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que "*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.".* Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario. Hay que destacar que a partir del 20 de Mayo de 2016, en el Ecuador entró en vigencia el Código General de Procesos que derogó la Ley de Casación y demás normativa procesal

ecuatoriana, estableciendo un nuevo sistema de sustanciación de juicios a través del Sistema Oral, en donde la Casación tuvo variantes respecto a su forma de sustanciación y resolución de los casos establecidos en el artículo 268, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71).----------

3.2.- Principios Constitucionales Tributarios.- Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, *"se deduce la intención distribuidora de la imposición."* (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios "*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en*

diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.". En este sentido los principios constitucionales que regentan el régimen tributario, deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las Leyes Tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República no constituyen los únicos principios aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas éstos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha definido de forma general como: *"un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios"* (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004). En este sentido dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas Dino Jarach indica que: "*Deben considerarse como principios*

de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración." (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, pág. 299). Así pues sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas la personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *"Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal* [...]". (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79). Carlos Giuliani Fonrouge señala que: "C*omo derivación del principio de igualdades menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar*

SECRETARÍA

afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]". Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora *"supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen."* (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: *"Se priorizarán los impuestos directos y progresivos."*. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en *"dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión."* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial

Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: *"la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes* [...]"(Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: "*Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal."* (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: "*Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho*

plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.". Por su parte Roberto Dromi destaca que: *"los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella."* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que *"se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rulesof the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro "The road to serfdom.".* Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo "Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a

Dina Jarach dice que: *"Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles."* (Arístides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que *"la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos."*. Por su parte Roberto Dromi señala que: *"La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de*

cualquier tipo de discriminación. [...] *La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.".* Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: "*La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la*

documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.". En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: "[...] *se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".* (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuanta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en al primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se

realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad.----------

IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

4.1.- Esta Sala Especializada procederá a continuación a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis. **4.1.1.-** El problema jurídico materia del presente análisis se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos que establece: "*Cuando se 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.*". **4.1.2.-** La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique, a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (*error in iudicando*), al comprobarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es de la falta de aplicación y errónea interpretación de normas de Derecho. El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359 en cuanto a la **falta de aplicación** de normas de Derecho señala que: "*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 haberle restado validez, sea por*

desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto". Frente a los referidos vicios, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, tomando en cuenta claro está, en función de los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.-** Vale señalar también que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. ----------

4.2.- Normas denunciadas: Para iniciar con el análisis que amerita el presente caso, se procederá a transcribir lo que señalan las normas denunciadas como infringidas, esto es: Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones: *"**Art. 225**.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las*

SECRETARIA

actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.". Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846): *"**Artículo 63.** Obligación de suministrar información. [...] 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.".*----------

4.3.- Hechos probados: Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: "***7.2.2.-*** [...] *sin embargo, ni siquiera se cita la fuente donde constan las mercancías con cuyos precios ha realizado la comparación, peor existe constancia documental de tales precios ni de que las mercancías que sirvieron de referencia para la comparación hayan sido similares a las que son objeto de*

*la presente controversia, por lo que mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se ha realizado la comparación.". "**7.2.3.-** y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución* [...]". "**7.2.5.-** *7.2.5.- Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional. 7.2.6.- Finalmente, en virtud de que la Administración Aduanera pretende justificar la falta de revelación de las mercancías similares con las que ha comparado el valor de transacción de las mercancías objeto de la presente controversia, vale la pena dejar sentado que si bien tanto el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, como la Decisión 571 de la CAN establecen en sus Arts. 10 que "Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser*

necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.": sin embargo, el hecho de que la Administración Aduanera utilice en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones, de tal suerte que lo contrario constituiría un grave atentado contra la seguridad jurídica y la obligación de motivar los actos administrativos que garantizan los Arts. 82 y 76 numeral 7) literal l) de la constitución.- [...]". .(el subrayado me corresponde).----------

4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como infringidas: 4.4.1.- Del texto transcrito en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración, como hecho cierto y probado, que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo. **4.4.2.-** En relación al cargo de **falta de aplicación de las normas consideradas como infringidas** señala el casacionista que de conformidad a los artículos que están siendo alegados como infringidos el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no podría revelar el contenido de su base de valor como lo manifiesta la Sala en la sentencia ya que su contenido e información es protegida y además únicamente mediante orden judicial esta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada. Señala que hay que considerar que cuando existan motivos para descartar el primer método de valoración "Valor de Transacción" como lo dispone el Art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE información que según la normativa nacional

como el Art. 225 del COPCI, así como la supranacional como el numeral 4 del Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN), le brindan el carácter de **CONFIDENCIAL** a dicha información. Señala que el Art. 225 del COPCI, ley que regula la actividad aduanera en el Ecuador es claro respecto a la calidad de "**información protegida**" de los datos que reposan en la Base de Datos del SENAE y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; dicha información es restringida por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de control a las que está facultado el SENAE tanto por la legislación nacional, cuanto por normativa comunitaria, por lo que si la Sala de Instancia aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida ya que la misma debió haber sido aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, antecedente de la resolución impugnada, ya que dichas normativas prohíben lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla. Sostiene que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación para que todo sujeto pasivo pueda contradecir en lo que se crea afectado, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera de conformidad con el Art, 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante Orden Judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la base de valor del SENAE, artículo que dejó de aplicar la Sala en su decisión. De aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio, de ahí que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplen con lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, en

concordancia con el Art. 81 del Código Tributario, es decir el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la que se fundamenta la decisión tomada así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración, en relación a los hechos sujetos a controversia. Señala que la Sala en la sentencia indica que: "**no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método**"; sin embargo con dicho argumento deja de aplicar lo dispuesto en las normas consideradas como infringidas que amparan la confidencialidad de la base de valor y que más bien limitan a la Administración Aduanera de no poder brindar o individualizar con fecha y número de refrendo que se extrajo para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere la Sala por ser información comercial por su naturaleza y por ende de carácter confidencial ya que de lo contrario el SENAE estaría infringiendo lo dispuesto en la normas de la CAN así como del Art. 225 del COPCI. Manifiesta que la Sala está contraviniendo normativa supranacional que respalda la información de transacciones comerciales que reposan en la Base de Datos del SENAE, ya que al disponer que la Administración Aduanera tenía la obligación de revelar dichas importaciones que fueron tomadas para la aplicación del reajuste del valor en la Rectificación de Tributos, pretende que el SENAE transgreda normativa que conforma el marco legal de la Comunidad Andina de Naciones, lo cual tendría incluso una grave repercusión a nivel internacional por andar revelando en cada acto administrativo información comercial o negociaciones entre los importadores y los proveedores en el exterior, ya que de haber aplicado la normativa que se ha señalado como transgredida por su falta de aplicación a los puntos controvertidos, la Sala no hubiese procedido a declarar nulos los actos administrativos impugnados por una supuesta falta de motivación. Finalmente señala que

la Sala ha determinado que el acto impugnado así como su antecedente no se encuentran supuestamente debidamente motivados, y que por lo tanto dichos actos son nulos, es por ello que la decisión de la Sala de dejar sin efecto estos actos genera una incidencia perjudicial a los procedimientos de la SENAE por cuanto se le impide que se realice una nueva auditoría al importador ya que nunca justificó los valores declarados de las mercancías importadas. Solicita se case la sentencia.----------

4.4.3.- Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas denunciadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen, por lo que es importante destacar el Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, determina que las Administraciones Tributarias allí descritas pueden tener libre acceso sin restricción a las bases de datos de varias entidades públicas; a la vez que establece que los servidores públicos que no entreguen dicha información a las entidades tributarias habilitadas en esta disposición, serán sancionados con la destitución, disponiendo finalmente que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana es información protegida que, "**su acceso no autorizado**" o la "**utilización indebida**" sobre dicha información, será sancionada conforme el Código Penal. Del examen jurídico, teórico y usual de esta disposición, que regula las atribuciones de las administraciones tributarias para la solicitud de información, así como la calificación de esta información como "protegida" para fines de "accesos no autorizados" así como de "utilización indebida", se observa que no guarda la debida pertinencia, con el hecho probado aseverado por los juzgadores de instancia, de que el acto impugnado carecía de motivación. Por su parte el Art. 63 de la Resolución N° 1684 referente a la "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas", mantiene relación

Tribunal
SECRETARÍA

con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición tampoco mantiene pertinencia alguna con la decisión material de instancia que en el acto impugnado no existe motivación. **4.4.3.-** Adicionalmente, es oportuno manifestar que mantengo el criterio de que la Administración Aduanera al ejercer su facultad para la redeterminación de tributos de control, debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional, a la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, literal l), numeral 7 de la Constitución de la República y así habilitar el derecho a la defensa de los administrados en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: *"**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: [...] a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*[...]". Para los propósitos antedichos debe motivarse en cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración como por ejemplo los productos y precios para que el importador conozca la forma cómo se determinó la obligación tributaria, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia o personalísima de cada contribuyente como por ejemplo su nombre o su

RUC y más aun tomando en cuenta el verdadero alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. El procedimiento de determinación de la Administración Tributaria reviste de singular complejidad y relevancia, que debe procurar el debido proceso y la seguridad jurídica, para ello, sin desmerecer la facultad determinadora de la Administración Tributaria, esta debe cumplir los parámetros de la legalidad. La auditoría comprende: perfiles de riesgo para analizar la prefactibilidad o no de su ejecución, análisis y relevancia del caso, para lo cual cuenta con las bases de datos, estas últimas provienen de diversas fuentes originarias, las cuales son reservadas y confidenciales; sin embargo, la Administración en sus procesos de determinación debe procurar entregar información sobre la forma cómo determina, su metodología, variables generales; lo cual de ninguna manera implica entregar información personal de los contribuyentes, la misma que es reservada y confidencial. ----------

V.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, en esta sentencia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: ----------

VI.- SENTENCIA

No se casa la sentencia recurrida. Sin costas. Notifíquese, devuélvase publíquese. ----------

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

En Quito, jueves veinte y siete de abril del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: WAN CHEN ZULEIKA en el correo electrónico dsangurima@aseleg.com. zuleikawan@andinanet.net del Dr./Ab. SANGURIMA LOAYZA DIANA MARIBEL. DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR DE LA DIRECCION REGIONAL 1 DE INTERVENCION (E) DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico andreysellandeleg@hotmail.com, 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, isellan@aduana.gob.ec del Dr./Ab. ISIDRO ANDREY SELLAN DELEG. Certifico:

JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE
SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

RAZÓN: Siento como tal que las 27 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 09501-2016-00370 (Juicio de Impugnación No. 09501-2016-00370), que sigue la señora WAN CHEN ZULEIKA, en contra del DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL 1 DE INTERVENCION DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 5 de mayo del 2017. Certifico.-

ABG. ALEJANDRA MORALES NAVARRETE
SECRETARIA RELATORA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

R

N° 09501

RECURSO DE

N° 09501-2016

CORTE NACIONAL .

SALA ESPECIALIZADA DE

JUEZA PONENTE: DRA. MAR

1.1.- Sente

calidad

Art

ACTOR: COMPAÑÍA QUIMPA .. QUIMPACSA

(RECURRENTE)

DEMANDADO: DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Quito, martes 2 de mayo del 2017, las 10h46.-

VISTOS: Composición del Tribunal: La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso. ----------

I. ANTECEDENTES

ncia recurrida: El Abogado Xavier Paúl Cuadros Añazco, en su de procurador judicial de los señores Gonzalo Hincapié Narváez y uro Orrantia Santos, representantes de la compañía QUIMPAC ECUADOR S.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia expedida el 17 de enero de 2017, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en el cantón Guayaquil, dentro del proceso ordinario, instaurado en contra del Director Zonal N° 9 del Servicio de Rentas Internas, relacionado con la impugnación que la parte actora ha realizado en contra de la Resolución N° 109012015183891 de 16 de mayo de 2016 que negó el reclamo administrativo en contra del acta de determinación N° 09201524901420253 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012. La sentencia recurrida resolvió: "[...] *declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por QUIMPAC ECUADOR S.A. QUIMPACSA en contra de la Resolución No. 109012016RREC047671 emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia se dispone lo siguiente: 1) Se ratifica la glosa relacionada con los Casilleros 713 y 714 de la Declaración de impuesto a la renta: Sueldos y Salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS. 2) Se da de baja la glosa relacionada con el Costo por Depreciación No Acelerada de Planta y Equipo, y Gastos por Depreciación No Acelerada de otros equipos. 3) Se ratifica la glosa por Créditos Tributarios por Retenciones en la Fuente, con excepción del valor de USD 9.788,63 al cual sí tiene derecho la compañía, según el análisis del numeral 7.6.1 de este fallo. 4) Se ratifica la glosa por Créditos Tributarios por Impuesto a la Salida de Divisas. En virtud de que la demanda ha sido aceptada parcialmente, en base a lo previsto en el penúltimo inciso del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, se dispone que el original de la garantía bancaria que obra a fojas*

COGEP

JUSTICIA
Sala de lo Contencio
Tributario
SECRETARIA

371 de los autos sea entregada a la Administración Tributaria con el fin de que sea ejecutada y sirva como abono a la obligación tributaria que se encuentre pendiente de pago, si existiese algún remanente deberá ser devuelto a la parte actora, de ser el caso. 9.- LA PROCEDENCIA O NO DEL PAGO DE INDEMNIZACIONES, INTERESES Y COSTAS.- No se dispone el pago de indemnizaciones por no haber constado en el objeto de la demanda conforme al artículo 98 del COGEP; ni de intereses por no corresponder a la naturaleza de la demanda; ni de costas al considerar este Tribunal que las partes no han litigado en las condiciones previstas en el artículo 284 del COGEP".----------

1.2.- Argumentos del recurrente: El casacionista fundamenta su recurso en los **casos cuarto y quinto**, del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). **i)** En lo referente al **caso cuarto** el recurrente indica que en la sentencia se evidencia una falta de aplicación del artículo 223 del COGEP, puesto que a su criterio no ha existido imparcialidad por parte del perito insinuado por la Administración Tributaria, lo cual habría sido expuesto en la audiencia de juicio y no fue tomado en consideración por el Tribunal de instancia. **ii)** En lo relativo al **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, el recurrente manifiesta su inconformidad respecto a dos glosas, la primera es la "*Glosa por subsidios ocasionales pagados a personal de Quimpac*", y la segunda la "*Glosa por no reconocimiento de créditos tributarios por pago de impuesto a la salida de divisas*". En este aspecto respeto a la primera glosa el recurrente indica que en la sentencia existe una aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del artículo 95 del Código Tributario. En este sentido arguye que "*los incentivos excepcionales pagados a cierto grupo de personal* [sic] *e la compañía QUIMPAC, no forman parte de las remuneraciones regulares y demás estipuladas* [sic] *en el artículo 11 de la Ley de Seguridad Social, lo que significa que dichos*

subsidios extraordinarios tienen el carácter de excepcional, por lo que no forman parte de la remuneración susceptible de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.". Además manifiesta que: *"Los subsidios ocasionales que han sido pagados a cierto grupo del personal de Quimpac, no forman parte de la remuneración regular, ya que estos mismos son considerados como pagos excepcionales que se implementaron en la política interna de la mencionada compañía, para efectos de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana y que por ser estos pagos directamente vinculantes con la actividad generadora de los ingresos gravados de la compañía Quimpac en el año 2012, constituye materia deducible para el Impuesto a la Renta. El hecho que la forma y momento de pago pago* [sic] *de dichos subsidios ocasionales se encuentren regulados en la política interna de la compañía Quimpac, no significa que se les da el carácter de ordinario, debido a que la regularidad de la remuneración implica que el trabajador perciba dicho rubro de forma mensual y que conste en su rol de pagos como remuneración. Pero en el presente caso, los subsidios ocasionales no forman parte del rol mensual de pagos de Quimpac a sus trabajadores, sino que dicho se realizará de forma excepcional por un período que no constituye una mensualización y siempre que se cumpla con las expectativas estipuladas* [sic] *por Quimpac. Además, cabe recordar que el propio artículo 10, numeral 9, segundo párrafo establece que:* [...] *Precisamente cuando el numeral hace alusión a la frase <cuando corresponda> significa que no todo pago que se realiza al trabajador deba ser sujeto a aportación al IESS, ya que en algunos casos ciertos pagos no forman parte de la remuneración sino que constituyen incentivos de carácter excepcional, como es el caso del subsidio ocasional.* [...] *Por último el Tribunal no tomó en cuenta el artículo 95 del Código del Trabajo, en el cual define que es considerado como remuneración mensual y que inclusive en el segundo párrafo del referido artículo, establece como excepción al concepto de remuneración en general, los subsidios ocasionales;*

es decir, los subsidios ocasionales no forman parte de la remuneración en general". Por otro lado en cuanto a la segunda glosa, el recurrente manifiesta que en la sentencia recurrida existe una falta de aplicación del artículo 162 de la Ley de Equidad Tributaria. Manifiesta que: "[...] *el perito designado por la parte actora , al momento de realizar su fundamentación oral de su informe pericial en la respectiva audiencia de juicio, utilizando el lenguaje técnico contable correspondiente, justificó que QUIMPAC había procedido a extraer y/o reclasificar el ISD desde la cuenta denominada <importaciones en tránsito> (cuenta de activo) hacia otra cuenta de activo No. 1.01.30.10.0014 <Crédito Tributario por ISD> y cuenta No. 2.01.10.01.001 <Proveedores locales> (cuenta interna transitoria de registro preliminar de pagos ISD), todo por el valor de $106,273.23, sin que ello signifique que al cierre del ejercicio contable 2012, esos valores hayan afectado contablemente el costo de producción a través de la ecuación contable pertinente, pues Quimpac mediante registros en el sistema contable llamado <Openside>, asignó el pago del citado ISD a crédito tributario y no a costo de producción, como erróneamente el Tribunal lo ha manifestado en su sentencia."*----------

1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional: En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 21 de marzo de 2017 a las 11h20, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite el recurso de casación en los siguientes términos: *"se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto, al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el cargo de aplicación indebida del art. 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno."*. Si bien es cierto el auto de admisión en su parte dispositiva señala que admite a trámite el vicio contenido en el numeral 9

del artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se evidencia que en la parte considerativa del referido auto se observa lo siguiente: *"Con relación a la aplicación indebida del art. 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, en relación a la Glosa por subsidios ocasionales a personal de Quimpac, en la especie existe la suficiente argumentación con la cual se establece las razones por las cuales no debía aplicarse la norma en mención, se determina la norma que a criterio del recurrente debió ser aplicada (art. 95 del Código Trabajo), y finalmente se establece la transcendencia de la infracción en la parte dispositiva de la sentencia, lo que amerita el conocimiento del fondo del problema jurídico objeto de casación por parte de las señoras Jueces y Juez Nacionales de esta Sala."*. En virtud de lo expuesto, y con el propósito de garantizar la seguridad jurídica y la tutela efectiva de derechos e intereses de las partes procesales, esta Sala Especializada analizará los cargos admitidos en el contexto íntegro del auto de admisión de 21 de marzo de 2017, es decir se examinará la aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno así como la falta de aplicación del artículo 95 del Código de Trabajo. **1.3.2.- Sorteo de la causa:** De conformidad con el acta de sorteo suscrita por la Secretaria Relatora de esta Sala Especializada realizada el 27 de marzo de 2017, y que consta a foja 16 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia, en calidad de Jueza Ponente, y Ana María Crespo Santos, así como el Dr. José Luis Terán Suárez en calidad de Juez Nacional. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de martes, 28 de marzo de 2017 a las 16h46, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día martes 25 de abril de 2017 a las 10h00, en el segundo piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. -----

II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

Contencioso Tributario SECRETARÍA

2.1.- Competencia: Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación en conformidad con los arts. 184 numeral 1 de la Constitución, 269 del Código General de Procesos y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. ----------

2.2.- Validez: En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. ----------

2.3.- Audiencia: En cumplimiento del auto de lunes, 28 de marzo de 2017 a las 16h46, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el segundo piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: por el recurrente COMPAÑÍA QUIMIPAC ECUADOR S.A. el Ab. Cuadros Añazco Xavier Paúl, con Mat. Foro Abogados 09-2013-84, CC. 092653353-0; y por la contraparte, DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, la Ab. Lucero Núñez Rubby Arlling, con Mat. Foro Abogados 09-2011-305, CC. 092579288-9.----------

2.3.1.- De la intervención de las partes: De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 28 a 29 del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: "*Estos pagos de subsidios ocasionales o estos incentivos que son bonos de producción no forman parte, nunca formaron parte de la remuneración del trabajador, nunca forman parte* **(sic)**.- *El Servicio de Rentas Internas durante*

la etapa administrativa se atribuyó una competencia que no tenía derecho en realizar, y cuál es esa competencia realizar una interpretación extensiva del art. 11 de la Ley de Seguridad Social.- Los subsidios pagados por QUIMPAC no fueron regulares, son de carácter excepcional, primer punto y segundo al ser de carácter excepcional QUIMPAC no tenía la obligación de aportar al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social esos valores.- Solicitamos respetuosamente que case la sentencia impugnada.". La contraparte, a su vez señala que: "*El 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno si ustedes verifican es una norma totalmente pertinente en la controversia que se discutió en primera instancia, en única instancia, el 10.9 como lo leyó la parte actora indica parafraseando un poco el art. 10.9 que las remuneraciones para que sean deducibles deben haber aportado al IESS.- El Servicio de Rentas Internas no se está atribuyendo una competencia del IESS como mal lo expone QUIMPAC que inclusive la Sala de instancia efectivamente declaró que lo que el Servicio de Rentas Internas había hecho es verificar si el gasto era o no deducible de acuerdo a la normativa de Régimen Interno, el Servicio de Rentas Internas no está diciendo que el subsidio ocasional es o no es una remuneración, no está interfiriendo con el sistema laboral lo que está diciendo es debes aportar al IESS por que el subsidio ocasional que QUIMPAC está pagando cumple con las premisas establecidas en la norma sustantiva pertinente este caso el 10.9 de la Ley de Régimen Tributario.- Solicito no casar la sentencia.*".----------

2.3.2.- De la réplica de las partes: De conformidad con el acta resumen la parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente: "*Estos pagos de subsidios ocasionales insisto nunca formaron parte de la remuneración y por ende q no tenía la obligación de aportar al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y por ende ratificamos que QUIMPAC tiene todo el derecho a que se reconsidere estos pagos de estos incentivos como*

gastos deducibles para el Impuesto a la Renta.". Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: "*Si el actor acusa de que no debió haberse aplicado una norma que declara un gasto deducible cómo pretende entonces que los subsidios ocasionales sean deducibles si precisamente esa norma es la que establece la deducibilidad o no del gasto.*".----------

2.4.- Determinación de los problemas jurídicos a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: ----------

2.4.1.- Problema jurídico: De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: ----------

a) ¿En la sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por supuestamente existir en la sentencia de instancia una aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues los subsidios ocasionales supuestamente pagados no formarían parte de la remuneración de sus empleados y que a consecuencia de tal aplicación indebida se ha producido una falta de aplicación del artículo 95 del Código del Trabajo?----------

III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

3.1.- La Casación: Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la

parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: "*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*", así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: "[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*". Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de

los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que "*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.*". Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario. Hay que destacar que a partir del 20 de Mayo de 2016, en el Ecuador entró en vigencia el Código General de Procesos que derogó la Ley de Casación y demás normativa procesal ecuatoriana, estableciendo un nuevo sistema de sustanciación de juicios a través del Sistema Oral, en donde la Casación tuvo variantes respecto a su forma de sustanciación y resolución de los casos establecidos en el artículo 268, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). ----------

IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Esta Sala Especializada procederá a continuación a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta

sentencia el cual se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, teniendo en consideración el auto de admisión.----------

4.2.- Sobre el problema jurídico establecido en el literal a) del artículo 268 del COGEP: El problema jurídico establecido en el literal a) del numeral 2.5.1. *ut supra* guarda relación con el caso quinto del artículo 268 del COGEP, el cual establece: "*Cuando se 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*". **4.2.1.-** La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique, a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (*error in iudicando*), al comprobarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es el de aplicación indebida de normas de Derecho. El referido vicio en palabras de Luis Armando Tolosa es: "*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. La norma es entendida rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por la norma, haciéndole producir efectos no contemplados en ella*". (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359). Ahora bien, en este caso en particular, por las consideraciones expuestas *ut supra*, el Conjuez ponente ha admitido también el vicio de falta de aplicación del artículo 95 del Código del Trabajo como consecuencia de la aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en tanto

esta Sala Especializada considera oportuno también en qué consiste el vicio de falta de aplicación de normas de Derecho, lo cual implica el desconocimiento del juzgador respecto de la norma que debió ser aplicada al caso concreto, en palabras de Luis Armando Tolosa: "*Ocurre esta violación cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por exclusión de la norma en la sentencia. No se trata de la interpretación errónea porque no hay interpretación equivocada de una norma que no se aplica*" (Teoría y Técnica de la Casación, pág. 357, primera edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, Colombia, 2005). Frente a los referidos vicios, la labor del Juez Casacionista consiste en realizar el control de legalidad sobre la sentencia recurrida, considerando si las normas aplicadas en el edicto recurrido debían ser subsumidas a los hechos considerados como ciertos y probados en por el Tribunal de instancia en el proceso judicial, y en cuanto a la falta de aplicación de normas si el contenido de estas se adecuan a los presupuestos fáticos de la sentencia. Es claro que en casación no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse los referidos yerros, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.2.2.-** Vale señalar también que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los

hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. ----------

4.3.- Hechos probados en la sentencia recurrida: En este punto es importante tener en cuenta que para realizar el control de legalidad de la sentencia, tomando en cuenta el único vicio casacional admitido a trámite, es necesario revisar la parte de la sentencia que se refiere a la glosa por subsidios ocasionales pagados al personal de la parte actora, la cual se encuentra en el punto 7.4 del edicto. El referido numeral de la sentencia señala lo siguiente: *"RESPECTO DE LA GLOSA por Subsidios ocasionales pagados a personal de QUIMPAC sin aportación al IESS por $ 109.140,92: (Casilleros 713 y 714 de la Declaración. Sueldos y Salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS): El objeto de la controversia se lo definió en el siguiente sentido "Determinar si los valores pagados forman parte de los ingresos regulares de los trabajadores o son excepcionales, y por ende si los mismos son o no sujetos a aportación al IESS; y, si la Administración Tributaria era competente para ello.". El Tribunal realiza el siguiente análisis: 7.4.1) La Política "Procedimiento para Cancelación de Subsidio Ocasional" que consta dentro de la documentación de soporte del informe pericial del Econ. Carlos Moreno, indica que este subsidio aplica para todas las jefaturas y gerencias de las diferentes áreas a nivel nacional, y que al cierre del primer semestre y al cierre de noviembre de cada año se revisarán los resultados en ventas y de rentabilidad de la empresa y que si los mismos cumplen con lo presupuestado, se procederá a elaborar al pago de estos valores en los porcentajes que ahí se describen. En las actas de recepción de este subsidio se ha dejado constancia que el monto recibido no es parte de la remuneración ordinaria por ser la naturaleza del subsidio ocasional, excepcional y no permanente.- El numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario vigente en el ejercicio fiscal auditado, en*

Tributario SECRETARÍA

relación a la deducibilidad de remuneraciones en general y los beneficios sociales establece lo siguiente: "Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 9.- (...) Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta; (...)".- Por su parte, el Art. 11 de la Ley de Seguridad Social en relación a la materia gravada establecía lo siguiente: "Art. 11.- MATERIA GRAVADA.- Para efectos del cálculo de las aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal, en cada una de las categorías ocupacionales definidas en el artículo 9 de esta Ley. En el caso del afiliado en relación de dependencia, se entenderá por sueldo o salario mínimo de aportación el integrado por el sueldo básico mensual más los valores percibidos por concepto de compensación por el incremento del costo de vida, decimoquinto sueldo prorrateado mensualmente y decimosexto sueldo. Integrarán también el sueldo o salario total de aportación los valores que se perciban por trabajos extraordinarios, suplementarios o a destajo, comisiones, sobresueldos, gratificaciones, honorarios, participación en beneficios, derechos de usufructo, uso, habitación, o cualesquiera otras remuneraciones accesorias que tengan carácter normal en la industria o servicio. La Compensación Económica para alcanzar el salario digno no será materia gravada.". 7.4.2) <u>En la sustentación del informe del perito Ing. Aguillón de la parte actora se desprende que él no hizo una revisión del documento</u>

referente a los pagos de subsidios semestrales, y por tanto se basó para sus conclusiones exclusivamente en las actas de entrega de los valores a los funcionarios. El Perito Econ. Moreno de la parte demandada señaló que las conclusiones de su primer informe se basaron en las políticas que pudo revisar, pero que no existía documentación que refiera cuáles específicamente fueron las metas u objetivos (productividad o nivel de venta) que en cada semestre se alcanzaron, que permitiera concluir que efectivamente se cumplió la condición a la que estaba supeditado el pago o no pago de los subsidios.- Adicionalmente no se obró prueba documental en ese sentido y la resolución impugnada solo menciona lo que dice en términos generales las políticas respecto a que se pagan los valores en caso de cumplirse "resultados en ventas y de rentabilidad". ***En suma, no se ha acreditado que en efecto haya existido el cumplimiento de condiciones, en las que el actor sustenta su postura de la no regularidad de los ingresos*** *(esto es, que podían o no cumplirse las expectativas a que estaban supeditados los pagos), lo que imposibilita a este Tribunal a considerar esa alegación.- 7.4.3) Continuando con el análisis de esta glosa, en el presente caso, si bien en las actas de recepción del subsidio se ha dejado una simple constancia que el monto recibido no es parte de la remuneración ordinaria por ser la naturaleza del subsidio ocasional, excepcional y no permanente; sin embargo de ello, en la práctica y en la realidad durante el ejercicio fiscal 2012 este valor ha sido pagado a los beneficiarios (jefaturas y gerencias) en ambos semestres, es decir dos veces al año, conforme lo ha detallado el perito Econ. Carlos Moreno en su informe pericial en donde consta un cuadro detallado con los valores recibidos tanto el 06 de julio de 2012 como el 12 de diciembre de 2012 e incluso ha adjuntado como soporte las actas de recepción de estos valores por parte de los empleados. Lo cual ha sido también ratificado por el perito de la parte actora al sustentar su informe en la audiencia de juicio. Mientras tanto, en la demanda solamente se ha anunciado y practicado como prueba las actas de*

recepción correspondientes al segundo pago recibido por los trabajadores; y, en el informe pericial del Ing. Edward Aguillón asimismo se ha hecho referencia a los montos pero sin hacer constar la fecha de pago de los mismos, por lo que no brinda mayores elementos de convicción su informe. 7.4.4) Si bien la compañía en las actas de recepción del subsidio lo calificó como excepcional y no permanente, la mayoría de los beneficiarios (jefaturas y gerencias) recibió este denominado "subsidio" dos veces al año (06 de julio de 2012 y el 12 de diciembre de 2012), conforme lo ha detallado el perito Econ. Carlos Moreno en su informe pericial, por lo que estos montos pagados adquieren la calidad de regulares y por lo tanto se encuentran dentro de la materia gravada para efectos de aportación al IESS conforme el Art. 11 de la Ley de Seguridad Social, y por ende, para ser deducibles del Impuesto a la Renta debían ser aportados a la seguridad social conforme lo ordena el numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en el sentido de que "Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda". 7.4.5) Y en referencia al cuestionamiento constante en la demanda sobre la competencia de la Administración Tributaria para calificar si los montos pagados por este concepto constituyen materia gravada para aportación a la seguridad social, este Tribunal considera que la actuación administrativa ha sido realizada en cumplimiento del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario, dentro del ejercicio de su facultad determinadora, esto es verificando que "Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley.". Es decir, para analizar la procedencia de la deducibilidad de los montos

pagados por remuneraciones y beneficios sociales, la Administración ha verificado el cumplimiento de los requisitos que la propia Ley tributaria exige en concordancia con la Ley de Seguridad Social, por lo tanto, se desestima las alegaciones de falta de competencia del SRI constantes en la demanda.- En consecuencia, se ratifica la glosa levantada por la Administración Tributaria, ya que los valores pagados como subsidios fueron recibidos dos veces al año por los funcionarios, por ello, debían formar parte de la materia gravada y ser sujetos de aportación al IESS para que pudiesen ser considerados como deducibles del impuesto a la renta." (Los énfasis nos pertenecen). **4.3.1.-** Teniendo en cuenta el contenido de la sentencia recurrida, *prima facie,* este Tribunal de casación debe señalar que el argumento casacional que ha sido propuesto por la parte actora únicamente se refiere a la deducibilidad del gasto, más no se encuentra en discusión la competencia del Servicio de Rentas Internas para catalogar la deducibilidad del gasto, situación que ha sido analizado por el Tribunal de instancia y de lo cual no existe objeción por el recurrente. En este orden de ideas y teniendo como base los hechos transcritos *ut supra*, a continuación esta Sala de casación observa que el vicio denunciado guarda relación con la supuesta aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que a consecuencia de tal aplicación indebida se ha producido la falta de aplicación del artículo 95 del Código de Trabajo, por lo tanto, en primer lugar esta Sala revisará el contenido material de las normas denunciadas y posteriormente se verificará si estas son subsumibles a los hechos considerados como ciertos y probados en el edicto recurrido.----------

4.4.- Normas denunciadas: La norma denunciada como aplicada indebidamente en la sentencia señala lo siguiente: *"Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este*

impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: [...] *9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta; Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. En este último caso, los aspectos específicos para su aplicación constarán en el Reglamento a esta ley. Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios*

sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional. La deducción adicional no será aplicable en el caso de contratación de trabajadores que hayan sido dependientes del mismo empleador, de parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o de partes relacionadas del empleador en los tres años anteriores. Será también deducible la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores". La norma denunciada como no aplicada por el Tribunal de instancia a consecuencia de la aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir el artículo 95 del Código del Trabajo reza de la siguiente forma: *"Art. 95.- Sueldo o salario y retribución accesoria.- Para el pago de indemnizaciones a que tiene derecho el trabajador, se entiende como remuneración todo lo que el trabajador reciba en dinero, en servicios o en especies, inclusive lo que percibiere por trabajos extraordinarios y suplementarios, a destajo, comisiones, participación en beneficios, el aporte individual al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social cuando lo asume el empleador, o cualquier otra retribución que tenga carácter normal en la industria o servicio. Se exceptúan el porcentaje legal de utilidades el pago mensual del fondo de reserva, los viáticos o subsidios ocasionales, la decimotercera y decimocuarta remuneraciones, la compensación económica para el salario digno, componentes salariales en proceso de incorporación a las remuneraciones, y el beneficio que representan los servicios de orden social."* (El subrayado nos pertenece).----------

4.5.- Control de legalidad.- Teniendo en como premisas, los hechos considerados como ciertos y probados por el Tribunal de instancia en el edicto recurrido, y el contenido de las normas jurídicas denunciadas como aplicada indebidamente aplicada y no aplicada, esta Sala Especializada

realiza las siguientes consideraciones: **i)** Partiendo de los presupuestos fácticos de la sentencia en primer lugar se observa que el Tribunal de instancia señala que en relación a los pagos realizados a los empleados de la empresa por concepto de "subsidios ocasionales" (declaración realizada por el propio actor) no se ha acreditado que en efecto haya existido el cumplimiento de condiciones en las que el actor haya sustentado su postura de la no regularidad de dichos ingresos. En este orden de ideas esta Sala Especializada verifica que una de las razones de la sentencia o su *ratio decidendi* sobre esta glosa en particular es básicamente la falta de elementos probatorios por parte de la actora para sustentar su teoría de que los pagos realizados hayan sido o no ocasionales. **ii)** En segundo lugar se observa que el Tribunal de instancia tiene como hecho cierto, a partir de los informes periciales, que el referido subsidio a ciertos empleados se los ha realizado en dos ocasiones en el período fiscal materia de análisis, es decir en el año 2012, estos es el 06 de julio de 2012 y el 12 de diciembre de 2012. Partiendo de esta premisa el Tribunal de instancia tiene como hecho cierto y probado que los pagos realizados tienen la calidad de regulares, y por lo tanto forman parte de la materia gravada conforme al artículo 11 de la Ley de Seguridad Social. **iii)** Al tenor de estas premisas mayores, referidas por la sentencia de instancia como hechos probados, el Tribunal de instancia llega a la conclusión de que para que dichos gastos realizados sean considerados como deducibles, debieron ser aportados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, en aplicación del artículo 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. **iv)** Este Tribunal de casación debe indicar que observa de la sentencia de instancia, la aplicación del artículo 11 de la Ley de Seguridad Social, precepto normativo que no ha sido denunciado como erróneamente interpretado ni aplicado indebidamente por el Tribunal de instancia. En virtud de lo expuesto en un primer momento debemos indicar que no existe una proposición jurídica completa planteada por el recurrente, pues la subsunción del artículo 10 numeral 9

de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno está ligada a la subsunción del artículo 11 de la Ley de Seguridad Social a los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia de instancia. En este mismo orden de ideas es necesario señalar que esta Sala Especializada considera que si una retribución no es excepcional, (como ocurre en el presente caso por cuanto se la paga dos veces al año y se verifica que es institucionalizada a través de la política "Procedimiento para Cancelación de subsidio ocasional") debe ser parte de la materia gravada para la aportación de la seguridad social, y por lo tanto para que el pago sea deducible, debe existir la aportación y pago al IESS. Consideraciones similares han sido realizadas por esta Sala Especializada en los casoS 482-2011, 103-2013, 78-2012 entre otros. **v)** Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí señalado, esta Sala Especializada considera que la subsunción del artículo 10 numeral 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno es correcta a los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia de instancia, por lo tanto no se configura el vicio denunciado por la parte actora. **vi)** Como *obiter dicta* esta Sala debe indicar que el recurso contiene un error conceptual respecto al vicio denunciado, por cuanto se puede observar que la pretensión del recurrente es que se le reconozca un tipo de deducción respecto al pago que ha realizado a sus trabajadores por concepto del autodenominado "subsidios ocasionales"; sin embargo al acusar el artículo 10 numeral 9 de la Ley de Orgánica de Régimen Tributario como norma que no debía ser aplicada al caso en particular niega que en esencia que el pago realizado a sus trabajadores sea deducible, dándole de esta manera la razón al fallo recurrido. En este sentido si el recurrente hubiese pretendido cuestionar el alcance que se le otorgó a la norma denunciada en su recurso, debió formularlo indicando otro cargo y no una indebida aplicación, error que no puede ser enmendado de oficio por esta Sala Especializada. **vii)** Ahora bien, esta Sala Especializada debe indicar *prima facie*, que al no haberse configurado la

aplicación indebida del artículo 10 numeral 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno tampoco se habría configurado la falta de aplicación del artículo 95 del Código del Trabajo, sin embargo, de todas formas también es importante señalar que el contenido material del artículo 95 del Código de Trabajo se refiere al concepto de remuneración para el cálculo de las indemnizaciones laborales que tiene derecho el trabajador, norma jurídica que no guarda relación con el caso materia de análisis tributario realizado por el Tribunal de instancia en su sentencia. Sin que sea necesario realizar ningún tipo de consideración adicional, este Tribunal de Casación toma la siguiente decisión.----------

Tributario SECRETAR

V.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, en esta sentencia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: ----------

VI.- SENTENCIA

No se casa la sentencia recurrida. Sin costas. Notifíquese, devuélvase y publíquese. ----------

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

En Quito, martes dos de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las once horas notifique la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA QUIMIPAC ECUADOR S.A. en la casilla **No. 1193** y correo electrónico xaviercuadros_a@hotmail.es proamirsa@gmail.com, andreaproano_m@hotmail.com, eaguillon@consultaxlegal.com del Dr./Ab. CUADROS AÑAZCO XAVIER PAÚL. DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla **No. 568** y correo electrónico juridico_rls@sri.gob.ec, camoreno@sri.gob.ec del Dr./Ab. LUCERO NÚÑEZ RUBBY ARLLING. AGUILLON AGUILLON EDWARD FRANKLIN en el correo electrónico eaguillon@consultaxlegal.com. AGUILLON AGUILLON EDWARD FRANKLIN en el correo electrónico eaguillon@consultaxlegal.com. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE
SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

RAZÓN: Siento como tal que las trece (13) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 09501-2016-00343 (juicio impugnación No. 09501-2016-00343) seguido por la COMPAÑÍA QUIMPAC ECUADOR S.A., en contra del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 08 de mayo de 2017. Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Telf.: 3941-800
Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.