



EDICIÓN JURÍDICA

Año I - № 11

Quito, viernes 30 de agosto de 2019

ABG. JAQUELINE VARGAS CAMACHO DIRECTORA - SUBROGANTE

Quito: Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto

Oficinas centrales y ventas:

Telf.: 3941-800 Exts.: 2561 - 2555

Sucursal Guayaquil:
Calle Pichincha 307 y Av. 9 de Octubre,
piso 6, Edificio Banco Pichincha.
Telf.: 3941-800 Ext.: 2560

Suscripción anual:

US\$ 400 + IVA para la ciudad de Quito US\$ 450 + IVA para el resto del país

Impreso en Editora Nacional

120 páginas

www.registroficial.gob.ec

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



CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

Oficio N° 1131-2018-SCT-CNJ R155-2018, R156-2018.

Quito, 9 de agosto del 2018 Oficio No. 1131-2018-SCT-CNJ

Señor Ingeniero
HUGO DEL POZO BARREZUETA
DIRECTOR DEL REGISTRO OFICIAL
Presente.-

Adjunto al presente remito a usted copias certificadas de las resoluciones y sentencias dictadas por los señores Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, desde el 26 de marzo del 2018 hasta el 18 de mayo del 2018 para que sean publicadas en el Periódico Oficial de la República.

Se remite del período comprendido del 26 de marzo al 18 de mayo del 2018, por haber estado la suscrita encargada de la Secretaría de la Sala, conforme constan en los textos originales, organizados cronológicamente por fechas, con los respectivos números de juicios y recursos, así como especificando los nombres de las partes procesales.

Las resoluciones que se servirá publicar conforme ordena la Ley corresponden al siguiente detalle.

- 7.- RESOLUCIÓN No. 155-2018 Juicio No. 01501-2017-00005 Recurso de Casación No. 01501-2017-00005 que sigue la señora Silvana Patricia Contreras Minchala en contra del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.
- 8.- RESOLUCIÓN No. 156-2018 Juicio No. 09501-2017-00061 Recurso de Casación No. 09501-2017-00061 que sigue el abogado la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A., en contra del Director Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas.

Atentamente,

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (ENCARGADA) DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA



CORTÉ TITUCIONAL CORTÉ TITUCIOR

Recurso No. 01501-2017-00005-COGEP

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, miércoles 4 de abril del 2018, las 16h21.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por la abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 07 de julio de 2017, las 09h50, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2017-00005, propuesto por la señora Silvana Patricia Contreras Minchala, en contra de la Rectificación de Tributos No. JRP3-2016-0172-D001, de 05 de septiembre de 2016, que rectifica los valores de la declaración aduanera No. 028-2014-10-00316333 del año 2014, realizada por la mencionada importadora.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- La abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 07 de julio de 2017, las 09h50, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso

Tributario con sede en Cuenca, en la que: "...se acepta la demanda propuesta por la señora Silvana Patricia Contreras Minchala, en contra del señor Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y deja sin efecto por falta de motivación y vulneración del procedimiento para la emisión del acto de determinación; la Rectificación de Tributos No. JRP3-2016-0172-D001 emitida el 05 de septiembre de 2016...".

- 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 califica de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el siguiente cargo: Errónea interpretación de los artículos 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 DE la Comunidad Andina de Naciones anterior art. 62 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones.

NAI

- 1.2.2 Sorteo de la causa número 01501-2017-00005, 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; la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Nacional; y, el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, Juez Nacional.
- 1.2.3 Auto de 23 de febrero de 2018, las 10h39, 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 para el día martes 27 de marzo de 2018, a las 11h30, en la sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia.
- 1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por el recurrente, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la Abogada Inés Johanna Villavicencio López, con matrícula profesional No. 01-2007-31 y cédula de ciudadanía No. 030200855-2; y, por la contraparte, señora Silvana Patricia Contreras Minchala, el doctor Olmedo Vinicio Álvarez Jiménez, con matrícula profesional No. 2673 del Colegio de Abogados del Azuay, y cédula de ciudadanía No. 010277742-2.
- 1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente. La defensa técnica de la parte recurrente "DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR", manifiesta: "Señores Jueces existe un claro error de interpretación por parte del Tribunal toda vez que en el presente caso estamos hablando del proceso de control posterior establecido en el art. 145 del COPCI y no estamos hablando del rechazo de la declaración aduanera que se refiere al proceso establecido en control concurrente es decir si nos referimos

ONAI

específicamente al proceso de control posterior como lo es en el presente caso el mismo culmina en una corrección a la declaración aduanera de importación o declaración sustitutiva en el caso respectívo, no puede confundirse el procedimiento de control posterior de ninguna manera con el rechazo de la declaración aduanera establecido en el art. 67 del Reglamento al Libro Quinto del Código de la Facilitación Aduanera el mísmo que esta normado también en la Resolución de la Aduana referente al rechazo de la declaración aduanera el cual es un procedimiento específico para control concurrente de tal manera que no es posible confundir los dos procesos el de control posterior con el proceso en control concurrente cuyos resultados son totalmente diferentes por lo tanto es evidente el error de interpretación incurrido por el Tribunal toda vez que en la sentencia específicamente se refiere al rechazo de la declaración aduanera y no a la corrección de una declaración aduanera efectuada en control posterior.

Al referirme al cargo de errónea interpretación del art. 25 de la Decisión 571 de la CAN y art. 41 de la Resolución 1684 de la Secretaría de la CAN es claro en estas normas se establecen en primer lugar la obligación que tiene los países de la Comunidad Andina de establecer una base de datos para permitir precisamente establecer los perfiles de riesgo y también para el ejercicio de valoración y estudio de valoración de las mercancías es obligatoria precisamente que la Administración Aduanera constituya dicha base de valoración de igual manera en el art. 41 que se establece ya la Resolución 1684 de la CAN se refiere a los aspectos generales de aplicación precisamente del tercer método de valoración que establece que una vez que se hayan descartado el primero y el segundo método la administración aduanera debe comprobar que dichos valores identificar que dicha información sea la que esta, haya sido aceptada en base al primer método de valoración.

Si el Tribunal se ampara en su Resolución en estas dos normas las cuales en ninguna parte indican que esa información debe constar en el acto de determinación lo cual le llevo al Tribunal a considerar que aunque no constare la información con la cual se comparó las mercancías de la señora Silvana Patricia Contreras Minchala para la aplicación del tercer método de valoración no carece de motivación sino únicamente lo que se hace es precisamente respectar el sigilo y reserva de la información conforme la normativa establecida que en adelante me permito indicar.

De igual manera fundamenta el recurso de casación en la errónea interpretación del art. 225 del COPCI y de igual manera en el art. 63 del Reglamento de la Decisión 1684 anteriormente el art 72 de la Resolución 846 en primer lugar debemos establecer que en el COPCI se establecen textualmente que el contenido de las bases de datos del SENAE es información protegida su acceso no autorizado, la autorización indebida de la información contenida en ella será sancionada conforme el Código Penal, lo cual es precisamente concordante con el art. 63 de la Resolución 1684 de la Secretaria de la CAN."

1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- La defensa técnica de la parte actora señora Silvana Patricia Contreras Minchala, manifiesta: "Es decir señores Jueces estamos hablando que la Aduana estaba en la obligación de emitir dos informes un informe preliminar concediéndonos el término de 10 días para presentar cualquier alegación y luego con esas alegaciones y del análisis pertinente emitir el informe definitivo y como consecuencia de ese informe definitivo emitir una rectificación de tributos sin embargo a criterio de la Administración Aduanera considera de que no era necesario la emisión de ese informe definitivo sino directamente la emisión de la rectificación de tributos por cuanto así determina la norma reglamentaria como una excepción y señala que

emitirá el informe definitivo a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento del delito en los que se realizara las determinaciones tributarias a través de las rectificaciones de tributo al comercio exterior señores jueces estamos en un Estado constitucional de derechos y garantías el cual claramente determina y dice de que todas las normas aquellas que se opongan con la Constitución no tendrán valor alguno lo que se está haciendo con esta norma es vulnerando el derecho a la defensa pues si no se nos ha notificado con un informa preliminar menos con un definitivo mal podíamos ejercer nuestro legítimo derecho a la defensa y justificar estas vulneraciones."

1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.- La parte recurrente dice: "De la lectura de la sentencia conforme consta en el proceso es evidente que el Tribunal pretende que se revele información que es absolutamente prohibida para la Aduana del Ecuador y específicamente por la cual se interpuso el recurso de casación en base al caso quinto de la errónea interpretación del art. 225 del art. 63 de la Decisión 1684 tal es así que en el 3.4 se indica en el documento que tiene rectificación de tributos no con notificación alguna respecto a las mercancías similares que fueron utilizadas para la comparación a efectos de establecer el valor pues no se dice que tipo de telas es la comparable su gramaje la cantidad sus componentes su calidad cuál es el nivel comercial de su venta a la fecha aproximada de su importación aspectos que son sustanciales para que proceda el control posterior. Señores Jueces es evidente que lo que se exige por parte del Tribunal es una revelación parcial de la información constante en la base de datos del SENAE lo cual está expresamente prohibido toda vez que no existe la posibilidad de que sea una información parcial la que se revele y no información total. Señores Jueces siguiendo la línea indicada por el abogado de la parte actora referente a que todas las sentencias y no solo en esta ciudad sino a nivel nacional

IONAI

se está precisamente casando en base a estas mismas normas de interpretación de la misma manera es importante destacar que la Sala Especializada de Corte Nacional en más de 5 ocasiones precisamente ha casado la sentencia de diversos Tribunales precisamente por considerar que el hecho de que no conste la información con el cual se comparó la mercancía para la aplicación del tercer método de valoración constituya falta de motivación de la rectificación de tributos."

1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.- La contraparte señala: "En ningún momento el Tribunal ha estado exigiendo que se revele parcialmente la información lo que exige que debe cumplirse con la debida motivación para que tenga valor jurídico el acto administrativo es decir la rectificación de tributos considerando que la falta de motivación por disposición constitucional torna los actos administrativos nulos de otra parte señores Jueces no existe interpretación extensiva de la norma y peor en el caso que nos ocupa del art. 104 cuya parte pertinente di lectura en el momento oportuno hablamos y decimos de que se trata de dos informes diferentes un informe preliminar sí concediendo el término de 10 días para que se desvirtué las alegaciones de la Aduana y como consecuencia de ese informe preliminar la aduana deberá emitir un informe definitivo o con la debida excepción la rectificación de tributos es eso y no es simplemente que nuestra norma nacional lo determina eso habíamos hecho referencia ya a lo que dispone la Decisión 6.1 de la CAN que trata precisamente sobre los casos en que la administración de la Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado también exige que se debe garantizar el legítimo derecho a la defensa dándole un tiempo prudencial para que justifique las alegaciones o presente sus alegaciones ante las afirmaciones del SENAE."

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. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, 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 abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, por cuanto, de conformidad con el auto de admisibilidad del recurso, se ha producido el siguiente vicio: Errónea interpretación de los artículos 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones: 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones anterior art. 62 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado. El recurso de casación interpuesto por la abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), se

ONAL

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.

3.1.1 La abogada Inés Johanna Villavicencio López, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en su defensa técnica, en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, alegó y argumentó: Errónea interpretación del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.- En la sentencia de instancia el Tribunal determina que la Administración Aduanera ha violentado el debido proceso dentro del procedimiento de control posterior por no haber informado al importador por escrito, a través de un documento diferente al del informe de rectificación de tributos, los motivos por los que la administración aduanera no acepta la documentación presentada por el importador para la justificación del valor declarado; que el Tribunal de instancia incurre en dos grandes errores de interpretación de la norma, así en el texto del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones se determina que el proceso de control posterior tiene por objetivo la corrección de la declaración aduanera cuando se haya evidenciado errores en ella, control que puede efectuarse hasta cinco años posteriores al pago de los tributos, sin embargo el Tribunal de instancia en una errónea interpretación de dicha norma, asevera que el SENAE ha violentado el debido proceso pues no ha comunicado al importador los motivos por los cuales no ha sido suficiente la documentación presentada, por lo que está confundiendo los procedimientos de Control Posterior con el del Rechazo de una declaración Aduanera, los cuales son diferentes y la ley otorga un tratamiento distinto, ya que la corrección de una declaración aduanera en control

posterior deriva en la emisión de una rectificación de tributos siguiendo el procedimiento establecido en el art. 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, mientras que el rechazo de una declaración está establecido en el art. 67 ibídem; que en un control posterior únicamente puede devenir en una rectificación de tributos o en la emisión de un informe definitivo en razón de que no se encontraron novedades en el examen efectuado o se evidencie indicios de comisión de un delito aduanero. Sobre la errónea interpretación del 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, vigente a la fecha del proceso de control posterior, el Tribunal sostiene que el SENAE vulneró el debido proceso por cuanto ha omitido emitir un informe o comunicación escrita en la que se puntualice de manera concreta las razones por las cuales considera que la documentación presentada no es suficiente es decir se ha omitido emitir informe establecido en la norma, desconociendo que si bien el proceso de control posterior está sometido y condicionado al cumplimiento de algunas exigencias procedimentales entre las que se encuentran según el caso, la emisión del informe preliminar y/o informe definitivo, éstos están obligados en relación a los resultados de cada caso, y es que es la misma norma la que establece la excepción en cuanto al informe preliminar, cuya notificación se efectúa a fin de que el importador remita sus observaciones en forma posterior, ello cuando se verifique en el procedimiento la existencia de presunciones del cometimiento de un delito aduanero o como ha ocurrido en el presente caso haya derivado de una rectificación de tributos; que la Sala de instancia ha atribuido la vulneración al debido proceso por considerar que no se ha emitido informe definitivo requerido en el art. 104 del Reglamento, desconociendo que dicho informe se traduce en el informe de Rectificación de Tributos y que el artículo mencionado manda a que sea emitido en forma directa el

informe respectivo; que el Tribunal a quo en una errónea interpretación de la norma pretende exigir de la Administración Aduanera la creación de dos documentos sin que así lo disponga la ley cuyo contenido en la práctica sería el mismo con el único fin de que uno de esos documentos sea nombrado informe definitivo pues en su criterio solo así se daría cumplimiento a la norma antes citada, cuando el artículo 104 del Reglamento es claro en determinar que en caso de la Rectificación de Tributos se debe emitir el informe respectivo sin más trámite; que el SENAE no ha omitido ninguna solemnidad establecida para el procedimiento de control posterior, por lo contrario se ha actuado en estricto respeto a la ley, garantizando siempre los derechos del importador. Errónea interpretación del artículo 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; y, artículo 41 de Resolución 1684 de la SEGCAN - Actualización al Reglamento (anterior artículo 37 de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones). El Tribunal a quo en la sentencia determina que la Rectificación de Tributos impugnada adolece de nulidad por no encontrarse debidamente motivada, exigiendo el juzgador que la información contenida en la Base de Datos del SENAE debe ser exhibida y constar en el informe de Rectificación de Tributos pues así lo determinarían (según errónea interpretación) los artículos 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; y, artículo 41 de Resolución 1684 de la SEGCAN - Actualización al Reglamento (anterior artículo 37 de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones); que los artículos mencionados no establecen ni permiten en forma alguna la divulgación de una información que por ley tiene el carácter de reservada y confidencial, ya que si bien el art. 25 de la Decisión 571 permite que la información contenida en la base de datos pueda ser tomada para la aplicación de métodos de valoración siempre que se cumplan los requisitos exigidos para cada método, esto no quiere decir bajo ningún concepto que

signifique que la información de la base de valor deba ser divulgada o exhibida en el acto administrativo impugnado, toda vez, que el artículo es claro que lo que debe hacer la Administración Aduanera es verificar y cerciorarse que se cumplan los requisitos exigidos en la normativa para la aplicación de cada método, como efectivamente se lo hizo en la rectificación de tributos impugnada. De igual forma el artículo 41 de Resolución 1684 de la SEGCAN - Actualización al Reglamento (anterior artículo 37 de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones), establece que la Administración Aduanera debe "identificar" de entre la información constante en la base de datos a aquella mercancía que puede ser considerada similar, según los requisitos establecidos en la ley y para el efecto "comprobar" que sus valores hayan sido aceptados en aplicación del primer método de valoración en la importación respectiva, es decir, que la Administración Aduanera previó a la aplicación del tercer método, debe efectuar un ejercicio de análisis exhaustivo antes de proceder a la valoración y es que debe existir la seguridad en el funcionario que valora de que las mercancías comparables efectivamente son similares, por lo que existe un error de interpretación por parte de Tribunal de instancia ya que dicha norma tampoco permite ni exige en forma alguna que esa información de la mercadería comparable que fue sujeta a análisis y que es tomada como referencia para la valoración luego del proceso de identificación y comprobación de datos, sea divulgada en el acto administrativo como exige el Tribunal a quo; la errónea interpretación es determinante en la sentencia ya que en el fallo se asevera que el contenido de acto administrativo impugnado carece de motivación pues no contiene explicación suficiente ni detallada, sobre la mercancía que fue considerada como similar a la importada por la actora, fechas de importación, país, llegando a confundir que las normas mencionadas facultan a divulgar información que no puede ser exhibida. Errónea interpretación del art. 225 del

COPCI; art. 62 del Reglamento a la Decisión 571 contenido en Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones (actual 63 de Resolución 1684 de la SEGCAN - Actualización al Reglamento). Que el art. 225 del COPCI, dispone que el contenido de la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es protegida que ratifica los numerales 2, 3 y 4 del art. 63 de Resolución 1684 de la SEGCAN - Actualización al Reglamento (anterior 62); que dichas normas guardan estricta coherencia y relación entre sí; que la sentencia de instancia en el considerando 3.5, realiza una errónea interpretación de las normas referidas ya que desarrolla su decisión asociando la obligación de motivación de la Rectificación de Tributos con la posibilidad que tendría el SENAE para revelar los datos e información que corresponde a las mercancias comparables como similares y que sirvan para efectuar el respectivo ajuste de valor al precio declarado por la importadora Silvana Contreras Minchala, pues el Tribunal considera que esta divulgación parcial que exige de información como "gramaje, cantidad, sus componentes, su calidad, nivel comercial de venta, fecha real o aproximada de su aportación", son necesarios para que el acto administrativo impugnado se entienda motivado, confundiendo el sentido de las normas ya que las mismas no establecen una protección parcializada a la información contenida en la base del valor, por el contrario dicha protección es total ya que su información de la base es protegida, reservada, confidencial, la misma que podrá ser revelada únicamente mediante orden judicial; por lo expuesto es falso que el acto administrativo impugnado no cumpla con lo dispuesto en el art. 76 numeral 7 de la Constitución; que la errónea interpretación de las normas mencionadas es determinante en la decisión tomada ya que de lo contrario los señores jueces hubieren ratificado que las normas referidas prohíben a la Administración Aduanera divulgar o exhibir la información contenida en la Base de Datos sin

orden judicial, protección que abarca la totalidad de la información. Por lo expuesto solicita se case la sentencia.

- 3.1.2 Por su parte, la defensa técnica de la señora Silvana Patricia Contreras Minchala sostiene que la Aduana estaba en la obligación de emitir dos informes: un primer informe preliminar concediéndonos el término de 10 días para presentar cualquier alegación y luego un el informe definitivo, y como consecuencia de ese informe definitivo emitir una rectificación de tributos; que sin embargo la Administración Aduanera ha emitido directamente la rectificación de tributos. Añade que se está vulnerando el derecho a la defensa, pues si no se les ha notificado con un informe preliminar y menos con un definitivo mal pudieron haber ejercido el legítimo derecho a la defensa. Agrega que en ningún momento el Tribunal *a quo* ha estado exigiendo que se revele parcialmente la información, lo que exige es que debe cumplirse con la debida motivación para que tenga valor jurídico el acto administrativo.
- 3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- La casacionista manifiesta que en la sentencia recurrida existe errónea interpretación del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; art. 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 DE la Comunidad Andina de Naciones, anterior

art. 62 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones, conforme consta en el argumentos detallados en el considerando 3.1.1 de esta sentencia. Consecuentemente, a fin de establecer si se configura o no los cargos alegados, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la recurrente estima inobservadas.

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES.

"Art. 145.- Control Posterior.- Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo.

Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva.

El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso control posterior. La declaración sustitutiva será validada y aceptada del mismo modo que la declaración aduanera.

De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales, contables o físicas.

Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del

presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias.

La unidad operativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador encargada del control posterior podrá aprehender mercancías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de la comisión de una infracción aduanera y ponerlas inmediatamente a disposición de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital que corresponda".

"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".

REGLAMENTO AL TÍTULO DE LA FÁCILITACIÓN ADUANERA PARA EL COMERCIO, DEL LIBRO V DEL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES.

"Art. 104.- Control Posterior.- Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero.

En casos en los que se someta a verificación posterior las declaraciones aduaneras, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior, aún cuando estos hubieren estado liberados o suspendidos. Todo proceso de auditoría de control posterior deberá culminar con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar; dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo de un año contado a partir de la fecha de notificación de inicio

IONAI

del proceso respectivo. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, esta verificación posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación.

Los resultados del control posterior se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras, de acuerdo a las normas que para el efecto establezca el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá efectuar este control sin que se necesite una autorización judicial alguna para dicho fin, a cualquier operador de comercio exterior vinculado directa o indirectamente al tráfico internacional de mercancías objeto del control, y a cualquier otra persona que esté en posesión de mercancías, disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas al control aduanero. También podrá examinar y requerir información contable, operaciones bancarias, documentos, archivos, soportes magnéticos, datos informáticos y cualquier otra información relacionada con dichas mercancías.

Asimismo, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá requerir de los operadores de comercio exterior y/o cualquier persona vinculada directa o indirectamente con el objeto del control, cualquier información necesaria, inclusive podrán convocárselos a participar en audiencias administrativas para el esclarecimiento de los hechos motivo de auditoría, así como notificarlos para la práctica de dichas diligencias. Si como resultado del control posterior se verificasen circunstancias que hicieran suponer cometimiento de infracción aduanera, se estará a las sanciones y procedimientos contemplados para el efecto en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite. Dichos resultados e informes se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de investigación".

DECISIÓN 571 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES.

"Art. 25.- Bancos de datos.- Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

La utilización de los bancos de datos no debe llevar al rechazo automático del valor de transacción de las mercancías importadas. Debe permitir la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 17 de esta Decisión, para el control y la elaboración de programas sobre estudios e investigaciones de valor.

Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que tratan los artículos 2, 3 y 7 del acuerdo, siempre que cumplan con los requisitos exigidos para cada método".

RESOLUCIÓN 1684 DE LA SEGCAN – ACTUALIZACIÓN AL REGLAMENTO (ANTERIOR ARTÍCULO 37 DE LA RESOLUCIÓN 846 DE LA SECRETARIA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES).

"Artículo 41.- Aspectos Generales de Aplicación.

- 1. Cuando no se pueda aplicar el Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el valor en aduana se establecerá según el Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, su Nota Interpretativa y las definiciones y requisitos del artículo 15 del mismo Acuerdo.
- 2. La Administración Aduanera tendrá en primer lugar que identificar cuáles otras mercancías importadas pueden ser consideradas como similares y, a continuación, comprobar que correspondan a valores en aduana establecidos con el Método del Valor
- de Transacción, según lo dispuesto en el capítulo I anterior. Dichos valores deberán haber sido previamente aceptados por la aduana cumpliendo con lo señalado en el párrafo 4 de la Nota Interpretativa al artículo 3 del acuerdo mencionado y según lo dispuesto en el artículo 60 de este Reglamento.
- 3. Al aplicar este método, el valor en aduana se determinará utilizando el Valor de Transacción de Mercancías Similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. De comprobarse diferencias en el nivel comercial y/o en la cantidad que

influyan en el precio o en el valor, se harán los ajustes necesarios, de conformidad con lo previsto en el Comentario 10.1 del Comité Técnico de Valoración.

Si por el contrario, las diferencias atribuidas al nivel comercial y/o a la cantidad no influyen en el precio o en el valor, se utilizará el valor de transacción previamente identificado como una venta de mercancía similar, sin efectuar ajuste alguno por estos conceptos".

"Artículo 63.- Obligación de suministrar información.

(...)

- 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".
- 3.2.1 En la sentencia analizada, en el considerando TERCERO, numerales 3.1 y siguientes fojas 334 vuelta a 338 vuelta, el Tribunal de instancia considera: "3.1. ...Queda en evidencia entonces, que la materia a resolverse en este proceso, está vinculada con la Rectificación de Tributos de la declaración aduanera presentada por la ahora actora, acto administrativo de determinación que se produce en ejercicio de la potestad del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; por lo que,

al no ser esta una facultad no exclusiva de la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos, no procede la alegación de que ha sido efectuada por un funcionario incompetente, y así se declara. 3.2. Que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, tiene entre sus facultades la de control posterior y como consecuencia del ejercicio de esa facultad, la verificación de la real carga impositiva atribuida al contribuyente, en este caso al agente de comercio exterior, respecto de las mercancías por él importadas. En el evento, la liquidación de tributos, por sobre el valor de lo declarado en cada importación, está sujeta a normas supranacionales y nacionales que regulan el comercio exterior, esto es, a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias causadas; y si se produce, como en el caso, duda sobre el valor declarado, debe requerir información mediante la cual se sustente el valor señalado por el importador en la declaración; en el supuesto de considerar que esa documentación no es suficiente para demostrar el valor realmente pagado o por pagar, debe en garantía del derecho a la defensa, emitir un informe o comunicación escrita, en la que se puntualice de manera concreta las razones por las cuales considera que la documentación presentada no es suficiente, o no acredita la veracidad de la declaración, bajo este criterio y por mandato legal, la Autoridad aduanera, previo al ejercicio de su facultad determinadora, está obligada, para asegurar el cumplimiento del debido proceso y del derecho a la defensa, a informar al importador por escrito, en un documento que contenga el análisis de las pruebas presentadas y las razones por las cuales considera que con ellas, no se sustenta el valor establecido en la declaración; igualmente deberá consignar en ese documento, los razonamientos que fundamenten su decisión de no aceptar el contenido de la información que ha sido presentada por el contribuyente en atención al requerimiento formulado, puesto que solo con una adecuada motivación, es procedente rechazar el contenido de una declaración aduanera, misma que, conforme establece el código tributario es

definitiva y vinculante, y que acorde con el régimen aduanero, se sustenta en el principio de buena fe que rige las relaciones comerciales y las que corresponde a los vínculos jurídicos entre administración y administrado, de los que surgen las obligaciones tributarias de los importadores. Es la misma legislación aduanera la que tutela el derecho a la defensa y la garantía de debido proceso de los agentes de comercio exterior dentro del proceso de control posterior, en las normas contenidas en los artículos 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V de COPCI, y en particular de este último que señala que:" Todo proceso de auditoría de control posterior deberá culminar con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar; dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo de un año contado a partir de la fecha de notificación de inicio del proceso respectivo. (...)-La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite. Dichos resultados e informes se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de investigación. (el subrayado corresponde al Tribunal). El cumplimiento del procedimiento establecido para la emisión del acto

de determinación tributaria aduanera contenido en la rectificación de tributos, es obligatorio, es decir que no puede de manera discrecional la autoridad aduanera cumplirlo parcialmente o no cumplirlo. En este trámite, la propia Administración ha reconocido que en el acto de determinación impugnado, se ha omitido emitir el informe establecido en la norma, alegando que ese informe definitivo se configura en la Rectificación de Tributos; con lo que se ignora la diferencia legal que la normativa nacional establece entre lo que constituye la naturaleza jurídica del acto administrativo y la de un informe, el primero configura la manifestación de la voluntad administrativa, que producido en ejercicio de sus facultades, genera efecto jurídicos a los administrados, Rafael Bielza, define al acto administrativo como "...una decisión general o especial, de una autoridad administrativa de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellos" (Derecho administrativo, Tomo II Buenos Aires 1964, pág. 67) y en el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, se encuentra la definición legal del acto Administrativo: "Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.". En el mismo Estatuto invocado en su artículo 71 se establece el concepto del dictamen así: "DICTAMENES E INFORMES.- Se requerirá de dictámenes e informes cuando ello sea obligatorio en virtud de las normas de procedimiento administrativo.- El dictamen tiene el propósito de facilitar elementos de opinión o juicio, para la formación de la voluntad administrativa y forma parte de los actos previos a la emisión de dicha voluntad.- El dictamen o informe se integra como otra etapa de carácter consultivo - deliberativo en el procedimiento administrativo de conformar la voluntad administrativa."(Lo subrayado corresponde al Tribunal). De lo señalado se colige que los informes, ya sea que tengan la calidad de preliminares o definitivos, a los que se refiere el artículo 104

del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V de COPCI, son actos de simple administración; consecuentemente la interpretación aduanera para justificar su actuación, no solo riñe con el mandato constitucional, sino con la normativa vigente, al pretender, contra derecho, darle al acto de determinación tributaria la calidad de un mero informe. La Sala concluye que la notificación con ese instrumento escrito al que se refiere la norma invocada, garantiza el debido proceso, instrumento que debe ser emitido con anterioridad al acto de rectificación de tributos, a través del cual se haga conocer al contribuyente las observaciones respecto a la verificación de los documentos por el presentados durante el proceso control posterior de las declaraciones aduaneras, sobre las razones por las cuales no se acepta el valor de la mercancía declarada. Únicamente ese documento, emitido por la autoridad tributaria, se constituye, independientemente de la denominación de informe preliminar o definitivo, en el medio legal través del cual se garantiza el debido proceso y el derecho a la defensa, y con él se garantiza la seguridad jurídica. El pretender que la emisión de la liquidación aduanera, prescindiendo de él, esto es, evitando que el agente del comercio exterior tenga conocimiento suficiente de las actuaciones administrativas previas, es afirmar que no existe derecho a la defensa y que los actos administrativos pueden emitirse al margen de la ley, vulnerando la seguridad jurídica.- 3.3 En lo que respecta a la aplicación de los métodos de valoración, en el ejercicio de control posterior, la Autoridad aduanera está obligada a aplicar los métodos detallados en el artículo 3 de la Decisión 571 de la CAN, que regula el "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas", ello en concordancia con el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial de Comercio, y las disposiciones contenidas en la resolución No. 846 de la Secretaria de la Comunidad Andina de Naciones, vigente a la fecha en la que se realiza la importación y la Resolución No. 1684, que reforma la resolución 846, vigente a la

fecha de la Determinación Tributaria. Disposiciones que constituyen la base legal para el establecimiento del Valor en Aduana de las mercancías importadas. Los métodos señalados en las normas supranacionales invocadas, deben ser aplicados o descartados en el mismo orden que en ellas se establecen, es decir sucesivamente, y su descarte será efectuado de manera motivada. 3.3.1. Consta de la prueba aportada en la audiencia de juicio, que la administración aduanera efectuó un control posterior a la declaración aduanera constante en el refrendo 028-2014-10-003-6333, por existir duda sobre la veracidad del valor declarado y en consideración a que el precio unitario declarado no era el correcto, concluyó con la emisión de la rectificación de tributos impugnada, pues conforme ha argumentado la autoridad demandada en el acto de Determinación, y acorde a la prueba producida en la audiencia de Juicio, incluyendo el contenido del informe pericial, el importador no justificó de manera adecuada el valor de la mercancía por él nacionalizada, por lo que correspondía la aplicación de los métodos de valoración establecidos en las normas citadas, en esa razón, no siendo posible establecer el valor conforme al segundo método, dado que no se habían encontrado mercancías idénticas en la base de datos de la SENAE; se aplicó el tercer método. Verificado el acto administrativo que contiene la rectificación de tributos impugnada, en el punto 2.2.4.3, consta el análisis que efectúa la administración aduanera para llegar fijar el valor que considera corresponde a las mercancías importadas por el ahora accionante; en lo principal se dice: "b) 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(artículo 25 de la decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, si es posible afirmar que la Importación de TELA MEZCLILLA (Subpartida arancelaria 5209420000),

realizada en un momento aproximado, originarias 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 sus características. Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables. Son producidos en el mismo país."; la escueta referencia informativa, para sustentar la aplicación del Tercer Método de valoración, no cumple con los procedimientos para determinar la base imponible que son de aplicación obligatoria por parte de la Autoridad determinadora, pues primero, para descartar el método privilegiado del Valor de Transacción, es necesario la explicación contundente de su inaplicabilidad, y la demostración que justifique la razón para pasar al segundo; en este caso se ha justificado por parte de la Administración aduanera conforme se ha señalado, con la prueba aportada que era procedente el descarte del primer método. y correspondía obligatoriamente aplicar en el orden establecido en la norma los siguientes métodos; respetando, como se ha señalado, el derecho del importador a que sea informado por escrito, de las razones que la Administración tiene para utilizar un método subsidiario.- 3.4. En la determinación impugnada, se ha aplicado el artículo 3 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que a su tenor literal señala: "a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.; b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías

objeto de la valoración.". Conforme la verificación realizada por el Tribunal, en el documento que contiene la rectificación de tributos, no consta explicación alguna, respecto de las mercancías similares que fueron utilizadas para la comparación, a efectos de establecer el valor, pues no se dice que tipo de tela es la comparable, su gramaje, la cantidad, sus componentes, su calidad, cual es el nivel comercial de su venta, la fecha real o aproximada de su importación, aspectos que son sustanciales para la procedencia del control posterior, más aún si en este caso la Determinación Tributaria, se cumple en el año 2016, sobre mercadería importada en el año 2014. Respecto a este elemento temporal, se manifiesta en el literal b) del punto 2.2.4.3 que la importación materia de la comparación se ha realizado "...en un momento aproximado", situación, que al corresponder a fechas distintas de importación, y mercancías, que si bien consisten en telas, requería la explicación y señalamiento de cual era ese momento aproximado para cada caso y que tipo de tela corresponde a cada una de esas importaciones; pues la Base de Valor de la Administración Aduanera, o Banco de Datos como se denomina en el artículo 25 de la Decisión 571, sirven o "... facilitan la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC."; dice el mismo artículo "Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que tratan los artículos 2, 3 y 7 del acuerdo, siempre que cumplan con los requisitos exigidos para cada método." (subrayado del Tribunal); por lo que, en la resolución o acto administrativo en el que se refleje la aplicación del tercer método de valoración de mercancías, debe constar expresamente el cumplimiento de los requisitos exigidos para cada método.- Igual criterio normativo se establece en la Resolución 846, reformada por la Resolución 1684 de la Comunidad Andina de Naciones, vigente a la fecha de la determinación tributaria, que contiene el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías

Importadas, y en la Sección II trata del Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares, artículo 41 que legisla sobre los "Aspectos generales de aplicación." Diciendo: "1. Cuando no se pueda aplicar el Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el valor en aduana se establecerá según el Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, su Nota Interpretativa y las definiciones y requisitos del artículo 15 del mismo Acuerdo.- 2. La Administración Aduanera tendrá en primer lugar que identificar cuáles otras mercancías importadas pueden ser consideradas como similares y, a continuación, comprobar que correspondan a valores en aduana establecidos con el Método del Valor de Transacción, según lo dispuesto en el capítulo I anterior. Dichos valores deberán haber sido previamente aceptados por la aduana cumpliendo con lo señalado en el párrafo 4 de la Nota Interpretativa al artículo 3 del acuerdo mencionado y según lo dispuesto en el artículo 60 de este Reglamento. 3. Al aplicar este método, el valor en aduana se determinará utilizando el Valor de Transacción Mercancías Similares vendidas al mismo nivel comercial y de sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. De comprobarse diferencias en el nivel comercial y/o en la cantidad que influyan en el precio o en el valor, se harán los ajustes necesarios, de conformidad con lo previsto en el Comentario 10.1 del Comité Técnico de Valoración. Si por el contrario, las diferencias atribuidas al nivel comercial y/o a la cantidad no influyen en el precio o en el valor, se utilizará el valor de transacción previamente identificado como una venta de mercancía similar, sin efectuar ajuste alguno por estos conceptos.". En consecuencia no basta que se diga que se ha contado con los registros de valor de mercancías similares en la Base de Valor del SENAE en un momento

aproximado a la fecha de importación de las mercancías por parte de la hoy accionante; sino que se establezcan con claridad los aspectos indicados en la normativa supranacional, y ellos se reflejen en la rectificación de tributos; lo que no sucede en este caso provocando la falta de motivación de la misma, sabiendo que es obligación constitucional y legal la de motivar, así lo manda el artículo 81 del Código Orgánico Tributario: "Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley.", y establece más adelante en el artículo 103, como un deber sustancial de la administración tributaria el expedir los actos determinativos debidamente motivados, "con expresión de la documentación que la respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice;". Disposiciones que constituyen la aplicación legal del principio Constitucional, respecto a que todo acto emanado de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivados. (Art. 76 Num.7 literal I) de la Constitución), y que si no se encuentran debidamente motivados son considerados nulos. Conforme al análisis realizado, respecto del contenido del acto administrativo impugnado, se desprende que este carece de motivación, pues no contiene explicación suficiente ni detallada, sobre la mercancía que fue considerada como similar a la importada por la actora, fechas de importación, país, cantidades y demás circunstancia que ha sido debidamente explicada en esta sentencia.- Sobre la motivación se ha pronunciado en múltiples fallos la Corte Constitucional del Ecuador, así, en la sentencia No. 048-16-SEP-CC CASO No. 125-15-EP dictada el 17 de febrero de 2016, el voto salvado de la señora Jueza

Dra. Ruth Seni Pinoargote dice "La motivación no solamente es un elemento formal que obligatoriamente la autoridad pública debe pronunciar cuando tome una decisión, sino que se constituye también, un elemento sustancial para expresar la garantía del derecho al debido proceso, toda vez que lo esencial se traduce en conocer el razonamiento comprensible y lógico del juez para entender los argumentos que se usaron para sustentar un fallo, dentro del marco constitucional vigente."; con la transcripción del artículo 4 numeral 9 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dice la Dra. Seni "De lo expuesto, se desprende que tanto los hechos fácticos como los argumentos jurídicos que se aplican (...) deben guardar un vínculo estrecho que permita llegar a dar respuesta al problema jurídico planteado mediante una conclusión razonada y fundada en la resolución del caso concreto, en el marco de las reglas y principios de la argumentación jurídica (...) es fundamental que se observe y aplique normas constitucionales, en el sentido de que estas delineen los límites del actuar de la justicia, a su vez, la aplicación de las normas jurídicas pertinentes al caso concreto, logrará constituir la decisión de acuerdo al marco jurídico que rige el hecho fáctico puesto en su conocimiento. Con ello se logrará la aplicación y respeto de otros derechos constitucionales conectados directamente con la motivación, como son la tutela judicial efectiva y el derecho a la seguridad jurídica." (Subrayado del Tribunal). En la sentencia No. 199-14-SEP-CCCASO No: 1098-13 EP, se lee "Es decir, la motivación comprende el deber del juez de argumentar adecuadamente la aplicación de determinada norma al caso concreto y de explicar los criterios y fundamentos que le condujeron a tomar la decisión.", y en la misma sentencia menciona lo que al respecto de la motivación ha dicho en la sentencia No. 227-12 SEP-CC del 21 de junio del 2012 "Para que determinada resolución se halle

correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos de adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entra las premisas y la conclusión, así como entre esta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del auditorio social, más allá de las partes en conflicto.". Se concluye entonces, que la Rectificación de Tributos impugnada no tiene motivación constitucional. 3.5. La administración ha pretendido justificar lo escueto de su razonamiento para establecer la rectificación de tributos, en los presupuestos establecidos en el artículo 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; en la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la decisión 571, artículo 63 y en el acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que se refieren la información confidencial de las Bases de Datos de la Administraciones Aduaneras. La Sala considera que esa normativa no puede constituir elemento para determinar obligaciones tributarias sin sustento debido, puesto que la privacidad de la información no impide que la administración motive adecuadamente sus decisiones, dado que el hecho de señalar la naturaleza de la mercancía importada, esto es su descripción respecto al tipo, peso, gramaje, su calidad, origen, cantidad y fecha de importación, no vulnera el derecho a la intimidad y del secreto comercial del titular de información constante en la base de datos de la administración, pues la motivación no exige como pretende la autoridad demandada justificando el arbitrio de su actuación determinadora, que se señale el nombre del Agente de comercio exterior o el

MAI

número del refrendo que corresponde a la mercancía que ha servido de referencia para establecer la diferencia de precios, sino que se explique adecuadamente el porqué del establecimiento del valor en la rectificación, sustentado, sobre elementos fácticos fehacientes que demuestren claramente que el ajuste es razonable y corresponde al real valor en aduana de la mercancía. Por ello es que, utilizar el arbitrio de la información privilegiada o reservada para justificar una determinación, cuando tal información se refiere a aspectos, como los señalados, que no están, ni pueden estar respaldados en el fundamento de la reserva, que se refiere a datos generales que maneja la Aduana y no pueden afectar el secreto industrial, comercial u otros intereses de carácter económico o el individual de los importadores, es vulnerar la garantía constitucional de la tutela jurídica materializada en los derechos a la defensa, y al que corresponde a los afectados por un acto administrativo, a conocer las razones y fundamentos por los que no se acepta el valor declarado, pues los derechos fundamentales de una persona, por excepción pueden ser limitados por la actuación pública, cuando incidan en un derecho superior socialmente protegido, situación que no se produce en el caso de la especie...".

3.2.2 Como se mencionó anteriormente el caso 5 del art. 268 del COGEP, parte de hechos probados y consta como tal lo siguiente: i) En la sentencia de instancia en el considerando TERCERO numeral 3.1. (fojas 335): "...Queda en evidencia entonces, que la materia a resolverse en este proceso, está vinculada con la Rectificación de Tributos de la declaración aduanera presentada por la ahora actora, acto administrativo de determinación que se produce en ejercicio de la potestad del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; por lo que, al no ser esta una facultad no exclusiva de la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos, no procede la alegación de que ha sido efectuada por un funcionario incompetente, y

así se declara"; ii) En el considerando TERCERO numeral 3.3.1. (fojas 336 vuelta): "Consta de la prueba aportada en la audiencia de juicio, que la administración aduanera efectuó un control posterior a la declaración aduanera constante en el refrendo 028-2014-10-003-6333, por existir duda sobre la veracidad del valor declarado y en consideración a que el precio unitario declarado no era el correcto, concluyó con la emisión de la rectificación de tributos impugnada,..."; iii) En mismo considerando TERCERO numeral 3.3.1. (fojas 336 vuelta): "Verificado el acto administrativo que contiene la rectificación de tributos impugnada, en el punto 2.2.4.3, consta el análisis que efectúa la administración aduanera para llegar fijar el valor que considera corresponde a las mercancías importadas por el ahora accionante; en lo principal se dice: "b) 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(artículo 25 de la decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, si es posible afirmar que la Importación de TELA MEZCLILLA (Subpartida arancelaria 5209420000), realizada en un momento aproximado, originarias 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 sus características. Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables. Son producidos en el mismo país."

3.2.3 El recurso de casación presentado por el SENAE, se fundamenta en el vicio de errónea interpretación de normas de derecho. Según el autor Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia a la errónea interpretación dice que: "Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de

las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad" (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

3.2.4 En lo referente a la decisión del Tribunal de instancia de que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en la Rectificación de Tributos No. JRP3-2016-0172-D001, lo ha emitido sin garantizar el debido proceso, el derecho a la defensa y la seguridad jurídica, la Administración Tributaria Aduanera manifiesta que dicha decisión se fundamenta en una errónea interpretación de los artículos 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, del 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. El Tribunal a quo en el considerando TERCERO numeral 3.2), (fojas 335 vuelta a 336 vuelta) considera: "3.2... Es la misma legislación aduanera la que tutela el derecho a la defensa y la garantía de debido proceso de los agentes de comercio exterior dentro del proceso de control posterior, en las normas contenidas en los artículos 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V de COPCI, y en particular de este último que señala que: "Todo proceso de auditoría de control posterior deberá culminar con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar; dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo de un año contado a partir de la fecha de

notificación de inicio del proceso respectivo. (...)-La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite. Dichos resultados e informes se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de investigación. (el subrayado corresponde al Tribunal). El cumplimiento del procedimiento establecido para la emisión del acto de determinación tributaria aduanera contenido en la rectificación de tributos, es obligatorio, es decir que no puede de manera discrecional la autoridad aduanera cumplirlo parcialmente o no cumplirlo. En este trámite, la propia Administración ha reconocido que en el acto de determinación impugnado, se ha omitido emitir el informe establecido en la norma, alegando que ese informe definitivo se configura en la Rectificación de Tributos; con lo que se ignora la diferencia legal que la normativa nacional establece entre lo que constituye la naturaleza jurídica del acto administrativo y la de un informe, el primero configura la manifestación de la voluntad administrativa, que producido en ejercicio de sus facultades, genera efecto jurídicos a los administrados, Rafael Bielza, define al acto administrativo como "...una decisión general o especial, de una autoridad administrativa de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellos" (Derecho administrativo, Tomo II Buenos Aires 1964, pág. 67) y en el artículo 65 del Estatuto

del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, se encuentra la definición legal del acto Administrativo: "Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.". En el mismo Estatuto invocado en su artículo 71 se establece el concepto del dictamen así: "DICTAMENES E INFORMES.- Se requerirá de dictámenes e informes cuando ello sea obligatorio en virtud de las normas de procedimiento administrativo.- El dictamen tiene el propósito de facilitar elementos de opinión o juicio, para la formación de la voluntad administrativa y forma parte de los actos previos a la emisión de dicha voluntad.- El dictamen o informe se integra como otra etapa de carácter consultivo - deliberativo en el procedimiento administrativo de conformar la voluntad administrativa." (Lo subrayado corresponde al Tribunal). De lo señalado se colige que los informes, ya sea que tengan la calidad de preliminares o definitivos, a los que se refiere el artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V COPCI, son actos de simple administración; consecuentemente la interpretación aduanera para justificar su actuación, no solo riñe con el mandato constitucional, sino con la normativa vigente, al pretender, contra derecho, darle al acto de determinación tributaria la calidad de un mero informe. La Sala concluye que la notificación con ese instrumento escrito al que se refiere la norma invocada, garantiza el debido proceso, instrumento que debe ser emitido con anterioridad al acto de rectificación de tributos, a través del cual se haga conocer al contribuyente las observaciones respecto a la verificación de los documentos por el presentados durante el proceso control posterior de las declaraciones aduaneras, sobre las razones por las cuales no se acepta el valor de la mercancía declarada. Únicamente ese documento, emitido por la autoridad tributaria, se constituye, independientemente de la denominación de informe preliminar o definitivo, en el

medio legal través del cual se garantiza el debido proceso y el derecho a la defensa, y con él se garantiza la seguridad jurídica. El pretender que la emisión de la liquidación aduanera, prescindiendo de él, esto es, evitando que el agente del comercio exterior tenga conocimiento suficiente de las actuaciones administrativas previas, es afirmar que no existe derecho a la defensa y que los actos administrativos pueden emitirse al margen de la ley, vulnerando la seguridad jurídica".

Ahora bien, es criterio reiterado de este Tribunal de Casación que en materia aduanera, el control aduanero puede realizarse en las siguientes fases: control anterior, control concurrente y control posterior. El art. 145 del COPCI, dispone lo referente al Control Posterior, estableciendo que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, empleando para estos efectos los sistemas de gestión de riesgo. Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente corresponda. El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso de control posterior. Que el SENAE puede disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de 5 años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera. Que atribución que tiente la SENAE de investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le

NAI

presenten, así como para realizar controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero; y finalmente dispone que la unidad operativa del SENAE del control posterior puede aprehender mercaderías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de una infracción aduanera. En virtud de lo expuesto con total claridad se concluye que el artículo mencionado, únicamente se refiere al Control Posterior en terminos generales más no determina el procedimiento a seguir del mismo; peor aún, establece disposición alguna referente a la emisión de informe alguno en el control posterior.

En lo que respecta al art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V de COPCI, el Tribunal de instancia considera que en virtud de dicho artículo se debía emitir por parte de la Autoridad Aduanera un informe definitivo antes de emitir el acto de rectificación de tributos, ya que dicho informe es "...el medio legal través del cual se garantiza el debido proceso y el derecho a la defensa, y con él se garantiza la seguridad jurídica. El pretender que la emisión de la liquidación aduanera, prescindiendo de él, esto es, evitando que el agente del comercio exterior tenga conocimiento suficiente de las actuaciones administrativas previas, es afirmar que no existe derecho a la defensa y que los actos administrativos pueden emitirse al margen de la ley, vulnerando la seguridad jurídica"; en tal virtud hay que mencionar que el artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V de COPCI, es la normativa que rige el procedimiento de control posterior respecto de las verificaciones de declaraciones aduaneras, y como se puede advertirse del contenido de la norma transcrita en el considerando 3.2 de esta sentencia, el procedimiento administrativo de control posterior, es un PROCESO REGLADO, mismo que puede ser iniciado por parte del SENAE dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior mediante la

IONAI

verificación de las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Este proceso como tal, inicia con la notificación de inicio de control posterior, misma que no necesariamente constituye un requerimiento de información, y conforme lo establece el COPCI, se genera y notifica electrónicamente, mediante su sistema informático aduanero Ecuapass y debe concluir en un plazo máximo de un año, contado a partir de dicha notificación electrónica. Una vez notificado su inicio, y en caso de considerarlo necesario, el servidor aduanero a cargo de dicho procedimiento administrativo, está facultado para realizar cuanto requerimiento de información considere necesario, al sujeto pasivo o a cualquier operador que haya intervenido en sus operaciones de comercio exterior, sea éste público o privado. La autoridad de control, en todo momento, presumirá la Buena Fe del importador conforme lo establece el COPCI, concediendo prórrogas para la entrega de la información, convocando a audiencias administrativas con el objeto de esclarecer la información aportando nueva información, y además debe dar la posibilidad de aportar nuevos elementos a criterio del controlado que servirán para dicho proceso. Una vez que la administración aduanera ha agotado por todos los medios la investigación o proceso de auditoría, deberá hacer conocer los resultados preliminares al sujeto pasivo, luego de lo cual, concederá el término de diez días, para que presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, previo la emisión de un informe definitivo. Dicho proceso culminará con la emisión de un informe definitivo, dentro del cual se establecerán las recomendaciones a que hubiere lugar, luego de lo cual podrá o no emitirse el acto administrativo de rectificación de tributos. En el caso concreto, se aplicarán las excepciones que establece la norma.

La normativa tributaria aduanera, en relación con el procedimiento administrativo de control posterior, se establece la excepción, que dispone que en caso de rectificaciones de tributos se emitirá el informe respectivo sin más trámite. El artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, en su parte pertinente establece: "Control Posterior, corresponde totas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas hasta un determinado régimen aduanero...La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que éste en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite". Es decir que, dentro del control posterior, es facultad del órgano que la ejerce, en caso de encontrar que la declaración presentada por el administrado adolezca de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, el emitir la rectificación de tributos; se advierte que en el presente caso la autoridad aduanera emitió y notificó el acto administrativo. El contribuyente haciendo uso del derecho a la defensa lo impugnó en sede judicial dicho acto administrativo que es la Rectificación de Tributos No. JRP3-2016-0172-D001, y sobre la cual se emitió la sentencia respectiva por parte del Tribunal de instancia la cual es objeto del recurso de casación en análisis; por lo que no se ha producido la vulneración al derecho de la defensa, al debido proceso en la

rectificación de tributos. Debe entenderse que el procedimiento administrativo de rectificación de tributos es una forma especial de determinación tributaria que cuenta con un procedimiento propio, de ahí que no puede aplicarse la supletoriedad en este aspecto, porque se estaría contrariando uno de los principios básicos de la tributación, como es el principio de legalidad. En efecto, si la norma establece que como consecuencia del control posterior, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento del delito o en los que se realizan las determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior; en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite, el juzgador está obligado a aplicar dicha norma, pues el principio de legalidad antes que una limitación, es un modo de cómo ejercer la potestad tributaria. De ahí que todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes y responsables, están sometidos en forma estricta e imprescindible al principio de legalidad; así, toda la relación que proviene de los vínculos de carácter tributario es reglada, y en esa razón la propia norma debe proveer de los medios para garantizar la gestión administrativa y el ejercicio de la defensa del contribuyente frente a los actos emanados de esa administración que se produzcan al margen de la ley. Por lo tanto consideramos, que la finalidad de este principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto la administración como el contribuyente sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tiene que hacer frente a sus actuaciones.

Por lo expuesto en la especie, sí se configura la errónea interpretación del artículo145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, del

¹ José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 172.

artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, al amparo del caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

3.2.5 En lo que respecta errónea interpretación de los artículos 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 DE la Comunidad Andina de Naciones anterior art. 62 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones, el SENAE manifiesta que el Tribunal de instancia con fundamento en una errónea interpretación de las normas mencionadas concluye que la Rectificación de Tributos impugnada adolece de nulidad por no encontrarse debidamente motivada, exigiendo que la información contenida en la Base de Datos del SENAE debe ser exhibida y constar en el informe de Rectificación de Tributos, para que este motivada.

El Tribunal de instancia establece en el considerando TERCERO numeral 3.4 (fojas 337 a 337 vuelta), que de conformidad al art. 25 de la Decisión 571, "...Así mismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que tratan los artículos 2, 3 y 7 del acuerdo, siempre que cumplan con los requisitos exigidos para cada método." (subrayado es del Tribunal); por lo que, en la resolución o el acto administrativo en el que se refleje la aplicación del tercer método de valoración de

mercancías, debe constar expresamente el cumplimiento de los reguisitos exigidos para cada método"; a fojas 337 vuelta establece que el art 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; legisla sobre los aspectos generales de aplicación: "En consecuencia no basta que se diga que se ha contado con los registros de valor de las mercaderías similares en la Base de Valor del SENAE en un momento aproximado a la fecha de importación de las mercancías por parte de la hoy accionante; sino que establezca con claridad los aspectos indicados en la normativa supranacional; y ellos se reflejen en la rectificación de tributos; lo que no sucede en este caso provocando la falta de motivación de la misma, sabiendo que es obligación constitucional y legal la de motivar,...". En el numeral 3.5 de la sentencia (fojas 338 vuelta), el Tribunal a quo considera que: " La administración ha pretendido justificar lo escueto de su razonamiento para establecer la rectificación de tributos, en los presupuestos establecidos en el artículo 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; en la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la decisión 571, artículo 63 y en el acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que se refieren la información confidencial de las Bases de Datos de la Administraciones Aduaneras. La Sala considera que esa normativa no puede constituir elemento para determinar obligaciones tributarias sin sustento debido, puesto que la privacidad de la información no impide que la administración motive adecuadamente sus decisiones, dado que el hecho de señalar la naturaleza de la mercancía importada, esto es su descripción respecto al tipo, peso, gramaje, su calidad, origen, cantidad y fecha de importación, no vulnera el derecho a la intimidad y del secreto comercial del titular de información constante

en la base de datos de la administración, pues la motivación no exige como pretende la autoridad demandada justificando el arbitrio de su actuación determinadora, que se señale el nombre del Agente de comercio exterior o el número del refrendo que corresponde a la mercancía que ha servido de referencia para establecer la diferencia de precios, sino que se explique adecuadamente el porqué del establecimiento del valor en la rectificación, sustentado, sobre elementos fácticos fehacientes que demuestren claramente que el ajuste es razonable y corresponde al real valor en aduana de la mercancía..."

Sobre el tema, este Tribunal de Casación señala que precisamente para evitar cualquier tipo de duda sobre la veracidad de la información obtenida de la base de datos de la Aduana, la normativa comunitaria ha previsto la posibilidad de que ésta puede ser revelada exclusivamente si existe autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o por orden de autoridad judicial. Si el contribuyente o el juzgador tenían interés en conocer el detalle minucioso de los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, existen los mecanismos y procedimientos legales establecidos en el COGEP para dicho fin; de tal manera que la sentencia no puede llegar a la infundada conclusión de que la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares, cuando no existe ninguna constancia procesal al respecto.

Sobre la conclusión que establece el Tribunal de instancia en el considerando TERCERO numeral 3.4 (fojas 337 vuelta), "...no basta que se diga que se ha contado con los registros de valor de las mercaderías similares en la Base de Valor del SENAE en un momento aproximado a la fecha de importación de las mercancías por parte de la hoy accionante; sino que establezca con claridad los aspectos indicados en la normativa supranacional; y ellos se reflejen en la

rectificación de tributos; lo que no sucede en este caso provocando la falta de motivación de la misma, sabiendo que es obligación constitucional y legal la de motivar, así lo manda el artículo 81 del Código Tributario:"; (el subrayado es de esta Sala Especializada), hay que mencionar que 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 I) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en la rectificación de tributos, la divulgación de la información comercial con la que la Administración Tributaria Aduanera comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, puesto que en materia de valoración aduanera dícha 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; por lo que dicho criterio de falta de motivación de la rectificación de tributos impugnada es desproporcionado y discordante 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 se establezcan con claridad los aspectos indicados en la normativa supranacional, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto administrativo impugnado, ya que para que aquello ocurra dicho acto 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 el presente caso pues en la misma sentencia consta como hecho probado (numeral 3.3.1. fojas 336 vuelta) que: "... Verificado el acto administrativo

que contiene la rectificación de tributos impugnada, en el punto 2.2.4.3, consta el análisis que efectúa la administración aduanera para llegar fijar el valor que considera corresponde a las mercancías importadas por el ahora accionante; en lo principal se dice: "b) 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(artículo 25 de la decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, si es posible afirmar que la Importación de TELA MEZCLILLA (Subpartida arancelaria 5209420000), realizada en un momento aproximado, originarias 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 sus características. Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables. Son producidos en el mismo país."; es decir, los comparables están plenamente identificados en el acto impugnado. 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, 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 erróneamente interpretadas por la Autoridad Tributaria Aduanera en el presente recurso de casación. 4. Que 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 constantes en el fallo recurrido a las que hemos hecho referencia en líneas anteriores, es producto de la errónea interpretación de la normativa interna y externa aplicable a la calidad de "información protegida" de los datos que reposan en la Base de Valor del SENAE.

En virtud de lo mencionado, los artículos 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; 41 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 "Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, anterior al art. 37 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones; 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 de la Resolución No. 1684 de la SEGCAN Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 DE la Comunidad Andina de Naciones anterior art. 62 de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones, no determinan disposición alguna de que ordenen a la Autoridad Aduanera a revelar la información de su Base de Datos la cual es confidencial, como se ha explicado en esta sentencia; consecuentemente, en el caso en análisis sí se configura la errónea interpretación de las normas antes detalladas y por ende también el caso quinto invocado por el SENAE. UCIONE

5. DECISIÓN

5.1 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:

6. SENTENCIA

- **6.1 CASAR** la sentencia dictada el 7 de julio de 2017, las 09h50, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, consecuentemente se ratifica la validez legal de la Rectificación de Tributos No. JRP-2016-0172-D001 de 05 de septiembre de 2016.
- **6.2** Actúe la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 6-PSCT-CNJ-17.
- 6.3 Sin costas.

6.4 Comuniquese, publiquese y devuélvase a la Sala de origen.

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Súárez

minning

Dr. Rómulo Dario Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, miércoles cuatro de abril del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y catorce minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: CONTRERAS MINCHALA SILVANA PATRICIA en el correo electrónico oalvarezjim@hotmail.com, silvana contreras@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0102777422 del Dr./Ab. OLMEDO VINICIO ALVAREZ JIMÉNEZ. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE. XAVIER CARDENAS MONCAYO en la casilla No. 1346 y correo electrónico jvillavicencio@aduana.gob.ec, cjudicialc@aduana.gob.ec, mruiz@aduana.gob.ec, rakel viq@hotmail.com, jessyfer55@gmail.com, faustoochoac@hotmail.com, marcecalle 85@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0302008552 del Dr./Ab. INES JOHANNA VILLAVICENCIO LOPEZ. ITURRALDE MALO CARLOS ANDRES en el correo electrónico citurralde@ymail.com, carlosytu18@gmail.com; PROCURADURIA ESTADO en la casilla No. 1200 y correo electrónico GENERAL DEL fastudillo@pge.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0102286911 del Dr./Ab. RICHAR FERNANDO ASTUDILLO NIVELO. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

SECRETARIA RELATORA (E)

LIGIA.MEDIAVILLA

RAZÓN: Siento como tal que las 27 fotocopias que anteceden, debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Juicio de Impugnación No. 01501-2017-00005 y Recurso de Casación No. 01501-2017-00005, que sigue SILVANA PATRICIA CONTRERAS MINCHALA en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 20 de abril del 2018. Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla SECRETARIA RELATORA (E) Resolución No. 156-2018

Recurso No. 09501-2017-00061-COGEP

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, miércoles 04 de abril del 2018, las 15h24.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el doctor Juan Carlos Córdova Cáceres, el abogado Fidel Aníbal Muñoz Freire y la abogada Linda Carolina Ochoa Matamoros, en calidad de Procuradores Fiscales, designados por la ingeniera Raquel Guzmán Recalde, Directora Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de mayoría dictada el 7 de junio de 2017, las 17h11, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00061, propuesto por el abogado Juan de Jesús Cando Pacheco, por los derechos que representa de la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A., en contra de la Resolución No. 107012016RREC023836, emitida por el Director Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, el 3 de enero de 2017, que resuelve negar el reclamo administrativo de impugnación formulado contra el Acta de Determinación No. 07201624900519377, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2012, y en consecuencia confirma el acta de determinación citada.

CIONAI

1. ANTECEDENTES

- 1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El doctor Juan Carlos Córdova Cáceres, el abogado Fidel Aníbal Muñoz Freire y la abogada Linda Carolina Ochoa Matamoros, en calidad de Procuradores Fiscales de la Directora Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, han interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 7 de junio de 2017, las 17h11, en la que se "...declara CON LUGAR LA DEMANDA (cuya pretensión se sustentó en el hecho de que "mi representada compañía demuestra la legalidad y real esencia económica de las transacciones comerciales realizadas entre Ecuador Goldxport S.A. y sus proveedores, foja 799 vuelta), determinándose la invalidez de la resolución impugnada y del acta de determinación que es su antecedente, dejándose constancia que el único monto que debe cobrar la administración tributaria (en caso de no haber sido pagado) es la diferencia entre el monto registrado en la casilla 701 (US\$ 3'795.527,26) y el monto según comprobantes de venta (US\$ 3'754.144,88) esto es, la cantidad de US\$ 41.382,38 (más intereses y multa), reflejado en la página 16 del acta de determinación que es antecedente de la resolución impugnada, foja 864 vuelta del expediente. La administración tributaria aplicará el monto de la caución (que se refleja a foja 822) a dicha obligación, debiendo devolver al actor el saldo a favor que quedare, o exigir el cobro del remanente en caso de gue dicha aplicación fuere insuficiente...".
- 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 el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por la Directora Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, al amparo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los siguientes cargos: a) Caso 4.- Por falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, que ha conducido a la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario. b) Caso 2.- Ya que la sentencia carece de motivación, infringiendo los artículos 95 numeral 7, y 89 del COGEP. c) Caso 5.- Por falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, emitida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016.
- 1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2017-00061, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicé la competencia en el Tribunal de Casación, integrado por el doctor José Luis Terán Suárez, Juez Nacional Ponente; la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Nacional; y, el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, Juez Nacional.
- 1.2.3 Auto de 23 de febrero de 2018, las 16h26, 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 para el día martes 20 de marzo de 2018, a las 10h00, en la sala de audiencias del octavo piso, sala "C" del edificio de la Corte Nacional de Justicia.
- 1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por el recurrente, Director Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, comparece la Procuradora Fiscal, abogada Linda Carolina Ochoa Matamorros con Mat. 07-2011-124, C.C. 0702969312. Por la contraparte, la compañía ECUADOR GOLDEXPORT S.A.,

comparece su representante legal señor Juan de Jesús Cando Pacheco conjuntamente con su defensora técnica la abogada Elsa Patricia Zhinin Cabrera, con Mat. 07-2015-47 y con C.C. 0703842336.

- 1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- La abogada Linda Carolina Ochoa Matamorros manifiesta que: "Primero se ha producido el caso del numeral 4 del art. 268 esto es falta de aplicación de uno de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenido en el Art. en el art. 164 del COGEP, lo cual condujo a la falta de aplicación de una norma de derecho sustantivo esto es aquella contenida en el art. 17 del Código Tributario, esto es producto de la valoración absurda realizada por parte del Tribunal al Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, de 14 de septiembre de 2016 emitido por Banco Pichincha S.A.; el art. 164 del COGEP, es muy claro al establecer que los jueces deben valorar o apreciar la prueba en su conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, [...] que resulta que en la sentencia por el Tribunal los señores Jueces en los puntos 6.5 y 7.7 indican lo siguiente: "El certificado emitido el 14 de septiembre de 2016 por Banco Pichincha demuestran los pagos por transferencias de las facturas de proveedores [...]."
- 1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- La abogada Elsa Patricia Zhinin Cabrera sostiene que: "Al primer caso hago referencia indicando para ellos existe falta de aplicación del art. 164 del COGEP consecuentemente del art. 17 del Código Tributario [...]. Con respecto a la prueba debe ser apreciada en conjunto dejando salvo las solemnidades prescritas de ciertos actos, los jueces Aquo que declararon con lugar la demanda no solo consideraron como prueba el tan cuestionado oficio por la Administración Tributaria [...] que ese fue el único medio probatorio que fue analizado por los jueces para dictar su sentencia. La

Administración Tributaria basa sus fundamentos e incluso en su recurso de casación transcribe la primera parte de la certificación bancaria constante a foja 427 [...]. Respecto a la falta de motivación en el numeral 7 de la referida sentencia, los jueces hacen referencia a la motivación que resulta de la tutela efectiva; los jueces dictan su resolución, su sentencia en base a la sana crítica consistente en la valoración de todas sus pruebas y además está basada en derecho."

1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.- "Señores jueces cuando se presenta un recurso de casación tiene como destino hacer referencia a los vicios que se hayan podido detectar en una sentencia. Ya la administración hizo referencia a los tres casos que se han producido más sin embargo la defensa técnica del actor ha indicado que la sentencia ha aplicado el art. 17 del Código Tributario, vuelvo a indicar el numeral 7 de la sentencia que hace referencia a la motivación en ninguna de sus partes hace referencia ni el art. 17 del Código Tributario que hace referencia a la calificación del hecho generador [...] y tampoco hace referencia al precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016 de esta Corte Nacional de Justicia si el objeto de la litis se habría trabado respecto de si era procedente o no que la Administración Tributaria declare como carente de esencia económica aquellas transacciones realizadas por ECUADOR GOLDXPORT con sociedad [...] cualquier abogado o jurista que al leer la sentencia por lo menos el art. 17 hubiere constado."

1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.- "Empecemos por el último razonamiento de la abogada, ella dice que Rentas otorga de buena fe las autorizaciones para facturación y toda la documentación tributaria, son los sujetos los que tienen que darle el uso adecuado a esos documentos, eso estamos totalmente de acuerdo, ahora apliquemos eso a ECUADOR GOLDXPORT, como contribuyente también

debe aplicarse el mismo principio de buena fe, nosotros no sabíamos que esas empresas eran fantasmas, nosotros supimos que esas empresas eran fantasmas en el 2015, cuando Rentas publicó de que había una cantidad de empresas que eran fantasmas pero nosotros a la época de 2012 no conocíamos de la existencia de esas empresas fantasmas, porque estas empresas ofrecieron el mineral, lo compramos el mineral, nos otorgaron factura, hicimos la retención y nosotros informamos a la agencia de regulación minero conforme nos correspondía a nosotros hacer el informe de comercialización."

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. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, 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, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en los casos 4, 2 y 5 del artículo 268 del COGEP, por cuanto a criterio de los recurrentes la sentencia de mayoría dictada por el Tribunal de instancia contiene los siguientes vicios: a) Caso 4.- Falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, que ha conducido a la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario. b) Caso 2.- La sentencia carece de motivación, infringiendo los artículos 95 numeral 7, y 89 del COGEP. c) Caso 5.- Falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, emitida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

IONAI

- 3.1 Del orden lógico en el estudio de las causales. La doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de hallarse incurso en varias causales, para resolver los cargos expuestos en virtud de un recurso de casación, el Tribunal de Casación debe seguir un orden lógico jurídico, impuesto no por la voluntad de los juzgadores sino por las implicaciones de los vicios que pudieran afectar la sentencia. Así, en el presente caso, esta Sala Especializada comienza con el estudio del caso 2, para luego continuar con el caso 4, y posteriormente, de ser procedente, continuar con el caso 5.
- 3.2 Del análisis del problema jurídico planteado al amparo del caso 2.- En primer lugar, el recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del artículo 268 del COGEP que establece:

"Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación".

Este caso se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que de acuerdo a la norma transcrita se configuraría de cuatro formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan decisiones contradictorias; cuando se adoptan decisiones incompatibles, y, por la falta del requisito de motivación.

De conformidad con el Código Orgánico General de Procesos COGEP, aplicable al momento de emitir el fallo, se determina en su parte pertinente:

"Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencías se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación".

"Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: (...)

7. <u>La motivación</u>...". (El subrayado es de la Sala).

Para la autora Gladis E. de Midón, en su obra "La Casación Control del Juicio de Hecho", Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires – Argentina, 2001, página 20, respecto a la motivación manifiesta lo siguiente:

"Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos. Sin la mínima virtualidad para, en el espejo del debido proceso, aprobar el examen de validez".

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en su obra "La Casación Civil en el Ecuador", Quito – Ecuador 2005, página 138, refiriéndose a lo resuelto por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil, en la sentencia No. 253 de 13 de junio de 2000, con respecto a la motivación manifiesta que:

"La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además, se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación".

Es por demás claro que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar, a la luz del desarrollo jurisprudencial establecido por esta Sala, es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas. La motivación de la sentencia es uno de los elementos fundamentales en el control de legalidad, por consiguiente actúa como un elemento de prevención y control frente a la arbitrariedad.

- 3.2.1 En la fundamentación del recurso de casación, respecto del caso 2, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso No. 09501-2017-00061-COGEP, los abogados defensores de las partes alegaron y argumentaron lo siguiente:
- **3.2.1.1** Que la sentencia de mayoría no cumple con el requisito de la motivación establecido en los arts. 95 numeral 7 y 89 del Código Orgánico General de Procesos; que la Corte Constitucional ha señalado tres requisitos para que un fallo se encuentre debidamente motivado: i) La razonabilidad, ii) La lógica, y iii) La

comprensibilidad (sentencias Nos. 063-14-SEP-CC, 136-14-SEP-CC); que el Tribunal a quo en el numeral 7.1 "Motivación", cita la normativa constitucional, que hace referencia a la tutela judicial efectiva y a las garantías del debido proceso, sin embargo en ninguna parte del numeral 7, se indican normas o principios jurídicos en los que funda su decisión, es más en ninguna parte de la sentencia (considerativa, motiva y resolutiva), existe señalamiento alguno respecto a la normativa constitucional, legal o reglamentaria aplicable al caso; que la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado respecto a la motivación en el Recurso de Casación No. 17751-2015-0157; que la sentencia analizada parece un resumen de afirmaciones entre dos partes, continúa con la supuesta demostración de alegaciones del actor, en base a documentos que ni siguiera dicen lo que se señala respecto a la "demostración de pagos a proveedores", y culmina con una opinión equivocada que deja de lado toda la investigación realizada por la administración tributaria en torno a la esencia económica de los gastos declarados por ECUADOR GOLDXPORT S.A.; los recurrentes luego de citar doctrina relativa al tema, sostienen que al no existir norma o principio jurídico alguno en que se respalde la sentencia, respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas entre la compañía actora y sus proveedores la SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., y que tampoco se explica la pertinencia de la aplicación de norma alguna a los hechos, se configura la falta del requisito de motivación de la sentencia recurrida; que no sólo se advierte la carencia de fundamentos de derecho y la pertinencia de su aplicación, sino que incluso respecto a los fundamentos de hecho, la sentencia debería basarse en "hechos probados" para estar debidamente motivada lo cual tampoco ocurre en el presente caso; los casacionistas, en base a doctrina pertinente, se refieren a los considerandos 6.5 y 7.7 de la sentencia de mayoría recurrida, y manifiestan que respecto a la alegación del actor, en torno a los

supuestos pagos realizados a los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., el Tribunal a quo luego de examinar el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, de 14 de septiembre de 2016, que contiene el certificado emitido por Banco Pichincha S.A., obtiene las siguientes premisas: 1) Que se demuestran los pagos por transferencia de las facturas de los proveedores y un valor pagado por transferencia interior, y 2) Que hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien que la empresa actora adquirió para su ulterior venta; que se evidencia "...la valoración absurda de la prueba..." del Tribunal a quo, que se basa en una falsa premisa para señalar que el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, que contiene el certificado emitido por Banco Pichincha S.A. demuestra los pagos por transferencia realizados por parte de ECUADOR GOLDXPORT S.A. a los "proveedores" y un valor pagado por transferencia, por dos razones: a) Que el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, contiene: fecha, "13/12/2012"; oficina, "SERVICIOS CENTRALES (S)"; Tipo, "Crédito"; concepto, "TRANSFERENCIA INTERIOR"; documento, "2084741"; y, monto, "\$61959,00"; que aunque efectivamente dice "transferencia interior", no se especifica a quien se realizó la transferencia, para que se confirme que se trataba de un pago realizado a uno de los tres proveedores, de los cuales se alegaba por la administración tributaria la carencia de esencia económica; que antes del mencionado cuadro, señala la entidad financiera que: "Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta", entonces si no dice a quien se realizó "una transferencia interior" y si el Banco Pichincha confirma que no hubo débito bancario, resulta ilógico que los jueces del tribunal a quo afirmen que con esto quedaba demostrado el pago a los "proveedores"; y, b) Que dentro del anexo del Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, no aparece información alguna respecto a EMULOCOP S.A., y PALMIPEDE S.A., sin embargo el Tribunal a quo, considera que con éste "hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien que la empresa actora adquirió para su ulterior venta", lo que también evidencia una ilógica apreciación de la realidad.

3.2.1.2 Por su parte, la defensa técnica de la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A., luego de citar a Fernando De la Rúa manifiesta que los jueces de instancia dictan su resolución en base a la sana crítica y con sustento en Derecho; que en la sentencia existen los razonamientos suficientes que indican que las transacciones realizadas por ECUADOR GOLDXPORT S.A. sí se efectuaron y guardan su esencia económica.

3.2.2 De la resolución del problema jurídico planteado al amparo del caso 2.-Para resolver el problema jurídico planteado este Tribunal de Casación realiza la siguientes consideraciones: i) En el ámbito de aplicación del Código Orgánico General de Procesos, el artículo 89 dispone que no habrá motivación de la sentencia si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho; las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho; y, el artículo 95 ibídem determina que la sentencia escrita contendrá la motivación ii) En este caso, la acusación de falta de motivación de la sentencia que realiza la administración tributaria, se sustenta en que: "...continúa con la supuesta demostración de alegaciones del actor en base a documentos que ni siguiera dicen lo que se señala respecto a la "demostración de pagos a proveedores", y culmina con una opinión equivocada que deja de lado toda la investigación realizada por la Administración Tributaria..."; más adelante considera que: "...sino que incluso respecto a los fundamentos de hecho, la

sentencia debería basarse en "hechos probados" para estar debidamente motivada lo cual tampoco ocurre en el presente caso..."; y posteriormente reduce sus alegatos a dos puntos del fallo de mayoría y no a su integridad. Así lo que se objeta es el numeral 6.5 sobre "El certificado emitido el 14 de septiembre de 2016 por el Banco Pichincha y su detalle adjunto..."; y, el numeral 7.7 respecto de la "...constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien que la empresa actora adquirió para su ulterior venta (mayores contables y certificado emitido por el Banco Pichincha)..."; sosteniendo que el Tribunal a quo luego de examinar el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, obtiene dos premisas 1) Que se demuestran los pagos por transferencia de las facturas de los proveedores, y un valor pagado por transferencia interior; y, 2) Que hay constancia de los pagos realizados por la compañía actora a los proveedores; y, ratifica respecto a lo expuesto que: "...evidenciamos ya la valoración absurda de la prueba por parte del Tribunal A quo, que se basa en una falsa premisa..." y finalmente los recurrentes, al referirse a esas falsas premisas señalan que a) Que el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, contiene: fecha, "13/12/2012"; oficina, "SERVICIOS CENTRALES (S)"; Tipo, "Crédito"; concepto, "TRANSFERENCIA INTERIOR"; documento, "2084741"; y, monto, "\$61959,00", que aunque efectivamente dice "transferencia interior", no se especifica a quien se realizó la transferencia, y que antes de estos datos el Banco del Pichincha señala que: "Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta"; y, b) Que en el anexo del Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, no aparece información alguna respecto a EMULOCOP S.A., y PALMIPEDE S.A., sin embargo el Tribunal a quo, considera que con éste "hay constancia de los pagos realizados..." (El Subrayado es de la Sala). iii) Por lo expuesto, esta Sala advierte que el argumento en que se sustenta el vicio de falta de motivación de la sentencia, es el mismo que

la autoridad tributaria utiliza para fundamentar el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, de tal forma que lo expuesto en el recurso de casación y en esta audiencia evidencia la confusión en que incurren los casacionistas entre el caso 2 y el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, aspecto formal de la técnica casacional que debe ser observada de manera meticulosa al recurrir cada caso de casación, lo cual por el carácter extraordinario y formalista del recurso de casación no puede ser subsanado por esta Sala Especializada, lo que conlleva a que ésta se vea impedida de pronunciarse respecto del vicio alegado por la autoridad tributaria al amparo del caso 2. Por lo expuesto, este Tribunal de Casación concluye que no se configura el vicio de falta de motivación alegado por la administración tributaria al amparo del caso 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

3.3 Del análisis del problema jurídico planteado al amparo del caso 4.- En segundo lugar, el recurso de casación se fundamenta en el caso 4 del artículo 268 del COGEP que establece: "Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto".

Este caso "...recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia,

ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro..." (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, p. 150); es decir, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. A criterio de esta Sala Especializada, los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, sin embargo esta soberanía y autonomía de los juzgadores de instancia en la apreciación probatoria no puede ser ilimitada; tiene límites en la defensa de los derechos o garantías fundamentales; de tal manera que, el Tribunal de Casación sí puede revisar la apreciación que los jueces de instancia hayan hecho de la prueba, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. En definitiva y siguiendo la línea jurisprudencial de la Sala, para la demostración del error de derecho al amparo del caso cuarto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, la proposición jurídica debe contener, como mínimo, los siguientes pasos: 1. La identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2. La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, este Tribunal Especializado inicia su análisis

transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

"Art. 164.- Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código.

La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.

La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión".

CÓDIGO TRIBUTARIO

"Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen".

3.3.1 La falta de aplicación, alegada por los recurrentes implica el desconocimiento o negación de un precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba frente al caso concreto, al aplicar una norma que no existe o dejar de aplicar una que existe. A su vez, dicha "falta de aplicación" a criterio de los casacionistas ha provocado la falta de aplicación de la norma. Para Luis Cueva Carrión, "Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe

haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero: la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo: la violación de las normas de derecho material, de tal menara que, la primera, es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera" (Luis Cueva Carrión, "La Casación en materia civil". Segunda edición ampliada y actualizada. Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, pp. 306-307). Así las cosas, cuando un sentenciador incurre en un error de derecho en la valoración de la prueba, es exigencia necesaria e imprescindible que el casacionista demuestre tales errores para que prospere el recurso de casación por el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, y por los vicios alegados.

- 3.3.2 En la fundamentación del recurso de casación, respecto del caso 4, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso No. 09501-2017-00061-COGEP, los abogados defensores de las partes alegaron y argumentaron lo siguiente:
- 3.3.2.1 La administración tributaria respecto a la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, que ha conducido a la no aplicación del art. 17 del Código Tributario, considera "que se ha valorado de forma absurda el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128", emitido por el Banco Pichincha S.A., ya que el Tribunal a quo en su sentencia, "al no apreciar la prueba en su conjunto" de acuerdo a las reglas de la sana crítica, realiza un análisis respecto al contenido de dicho oficio, llegando a una conclusión que viola las leyes de la lógica, al señalar que se demostraron los pagos por transferencia de las facturas de proveedores y un valor

pagado por transferencia interior, lo cual a su vez conduce a la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario; los recurrentes luego de aludir a la Resolución No. 83-99 emitida por la Primera Sala de la Ex Corte Suprema, se refieren a la valoración de la prueba en las resoluciones judiciales; posteriormente, sustentan parte de este cargo con base en la misma fundamentación transcrita en el considerando 3.2.3 literal "iii)" de este fallo (caso 2), relativa a los considerandos 6.5 y 7.7 del fallo de mayoría recurrido (pagos a los proveedores), luego se refieren a la Resolución No. 224 de 30 de julio de 2003, dictada por la Primera Sala de la Ex Corte Suprema de Justicia, que hace alusión a la sana critica, concluyendo que el juzgador deberá ajustarse en todo momento a las reglas de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos, de ahí que necesariamente tenga la obligación de exteriorizar el razonamiento probatorio empleado, plasmándolo en el texto de la sentencia como única forma de controlar su racionalidad y coherencia; que la sana crítica es un sistema lógico de valoración de prueba, en el cual el juez valora la prueba sin sujeción a criterios legalmente establecidos, pero debiendo fundamentar su decisión; que la regla de la sana crítica, faculta al juez a la apreciación de las pruebas, otorgándole libertad para examinarla, ponderarla, comparar las pruebas producidas unas con otras, preferir aquellas que a su juicio tienen mayor credibilidad en relación al asunto que se discute en la causa, operación intelectual que el juez deberá realizarla con lógica, haciendo uso de su experiencia, dentro de la racionalidad, debiendo recalcar que la sana crítica no está definida conceptualmente en ningún código, ni tampoco se podrán encontrar sus reglas en ningún texto legal; que el Tribunal a quo ha procedido a la emisión de su resolución sin apreciar el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, en su calidad probatoria de forma integral, así como tampoco lo ha hecho en su conjunto con las demás pruebas aportadas dentro del proceso, aplicando las reglas de la sana crítica, al apreciar y valorar erróneamente el

contenido del Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, emitido por el Banco Pichincha S.A., y emitir un criterio absurdo, partiendo de premisas erradas, teniendo en cuenta que la sana crítica representa la lógica y un certero razonamiento, lo cual no es observado al momento de que la sala única da por "demostrado el pago a los proveedores", cuando ni el oficio ni su adjunto contienen dicha información; que cuando el órgano jurisdiccional funda su razonamiento lógico en hechos, es necesario que aquellos hayan sido soportados con un acto probatorio que cree en el órgano jurisdiccional elemento de convicción; que en este caso, si bien existe una certificación por parte de la institución financiera respecto al movimiento financiero de las cuentas del contribuyente, el mismo no soporta las premisas sobre las cuales los jueces de mayoría toman su decisión; que no se trata de rebatir por tanto la fuerza probatoria del documento, sino de poner en evidencia que dicho elemento probatorio, si hubiera sido analizado de forma integral, no habría podido el tribunal afirmar que con el mismo se prueba la concreción de las transacciones entre el actor y sus aparentes proveedores, ya que dicho documento no especifica el destinatario de tal transferencia, y además el documento reporta que la misma nunca fue objeto de débito, lo que se confirma con sus anexos de detalle transaccional; que en consecuencia, contraviene a la lógica que el tribunal de mayoría realice una afirmación de soporte probatorio, eludiendo de su análisis los datos de relevancia que ponen en entredicho su conclusión; que es observable que el Tribunal tomase este documento como hecho incontrovertible, es decir no lo contrasta con las pruebas aportadas por la administración tributaria dentro del proceso de determinación y que forman parte probatoria en el proceso judicial; que aun cuando el Tribunal considerase que este documento soporta una transacción determinada, deja de analizar otros elementos aportados por la administración que expone situaciones diversas, que en su conjunto provocan una duda razonable sobre la real realización de las

NAL

transacciones; que es claro que al evidenciarse la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba (art. 164 del COGEP), se aprecia y valora de forma absurda que existía información en el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, que dejaba constancia de los pagos a los tres supuestos proveedores de ECUADOR GOLDXPORT S.A., partiendo de premisas falsas que llevan a conclusiones ilógicas, lo cual condujo al Tribunal a quo a la no aplicación del art. 17 del Código Tributario en la sentencia, por medio del cual, los jueces hubieran podido resolver uno de los puntos esenciales de la controversia, esto es que existía la fundamentación fáctica y jurídica para el no reconocimiento de las transacciones con los referidos tres proveedores, lo cual a vez hubiera generado que se declare la validez de dichos actos jurídicos administrativos; los recurrentes luego de referirse al análisis realizado a los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., señalan que los mismos son considerados como "Empresas fantasmas e inexistentes- Sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes", y que si bien dicho listado fue publicado en el año 2016, responde al análisis realizado por la administración tributaria, respecto a las supuestas actividades económicas realizadas por dichas sociedades durante el tiempo que tuvieron estado activo en el RUC, y no han sido objeto de impugnación; que de haberse efectuado la apreciación y posterior valoración de la prueba en conjunto de acuerdo a las reglas del sana crítica, lo correcto era considerar que era falsa la alegación respecto a la existencia de la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas con los tres proveedores, pues frente al cúmulo de evidencias obtenidas por la administración tributaria, era correcta la fundamentación para el no reconocimiento de las supuestas operaciones realizadas con los proveedores citados, que resulta obvio, que el tema central de las glosas era "carencia de esencia económica de gastos", por lo cual los jueces de la Sala debían contrastar

toda la información aportada por las partes para luego, aplicando las reglas de la sana crítica evidenciar cuál de ellas le reporta mayor elemento de convicción; que el órgano jurisdiccional en su sentencia de mayoría, no hace mayor referencia a la información reportada por la administración tributaria que se sustenta en el ámbito, económico, financiero, productivo, comercial, tributario y formal de la actividad que no podía ser relevada por la sola existencia de una certificación de institución financiera; que proceder de esta manera le llevó al órgano jurisdiccional a relevar de su análisis el fundamento jurídico sustantivo del art. 17 del Código Tributario que daba sustento a las glosas, para concluir, en que existía la fundamentación táctica y jurídica para el no reconocimiento de las transacciones con los proveedores anotados; que el ratio decidendi de la sentencia de mayoría se construye en el considerando séptimo, y es a partir del 7.4 donde el órgano jurisdiccional empieza a confrontar los hechos que para el Tribunal de instancia crearon elemento de convicción para tomar la resolución en el sentido que lo hizo, así en el punto 7.6 determina que no existe controversia con respecto a de los requisitos formales, alusivos sobre todo a la existencia de los comprobantes de venta, y a la existencia jurídica de los proveedores cuestionados; que en ese contexto, según el razonamiento de la sala el hecho a dilucidar se centra en los elementos de la transacción misma.

3.3.2.2 Por su parte, la defensa técnica de la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. sostiene que en la demanda adjuntó todos los medios probatorios que han sido reproducidos en la audiencia preliminar y practicados en la audiencia de juicio; que los jueces de instancia no solo consideraron como prueba el oficio No. BP-REQ-2016-JV-128 de 14 de septiembre de 2016 emitido por el Banco Pichincha S.A. sino que valoran toda la prueba; que este oficio demuestra el pago realizado por la contraprestación del servicio y por la adquisición del bien; que este oficio guarda concordancia entre el mineral, el precio y los proveedores y que

además existe el respectivo registro contable; que con documentos se ha demostrado que la liquidación de las compañías proveedoras fueron hechas con posterioridad a la transacción realizada con ECUADOR GOLDXPORT S.A.; que GOLDXPORT no puede ser responsable de los actos de sus proveedores; que toda la prueba ha sido valorada conforme consta del considerando 6.3 al 6.10 de la sentencia impugnada.

3.3.3 De la resolución del problema jurídico planteado al amparo del caso 4.-La administración tributaria, al fundamentar su recurso en el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, lo hace de la siguiente manera: 1. Individualiza el medio de prueba objeto del vicio enunciado, al decir que éste consiste en el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, de 14 de septiembre de 2016, que contiene un certificado emitido por Banco Pichincha S.A. 2. Enuncia de una manera específica el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que no ha sido aplicado, al señalar que éste es el contenido en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos (la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica). 3. Explica la forma cómo se ha producido la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos. 4. Identifica la norma de derecho sustantiva o material que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria, al señalar que es la norma de derecho contenida en el artículo 17 del Código Tributario. Cumplidos que han sido los cuatro presupuestos o condiciones que tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para que se configure el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, corresponde a este Tribunal de Casación realizar un estudio analítico de los mismas, para determinar si se configura o no el cargo y la causal invocada por el recurrente, y para ello considera:

3.3.3.1 La administración tributaria ha identificado como medio de prueba controvertido y sobre el cual recae la infracción, el Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, de 14 septiembre de 2016, que contiene un certificado emitido por Banco Pichincha S.A., precisando que el Tribunal lo ha valorado de forma absurda; además los recurrentes sostienen que el Tribunal a quo, ha emitido su resolución sin valorar este documento, en su calidad probatoria de forma integral, así como tampoco lo ha hecho en su conjunto con las demás pruebas aportadas dentro del proceso aplicando las reglas de la sana crítica, al apreciar y valorar erróneamente el contenido del oficio referido, y emitir un criterio absurdo, partiendo de premisas erradas, teniendo en cuenta que la sana crítica representa la lógica y un certero razonamiento, lo cual no es observado al momento de que la Sala única da por "demostrado el pago a los proveedores", cuando ni en el oficio ni en su anexo contienen dicha información. Ante lo expuesto por la administración, cabe aclarar que implícitamente se está acusando a la Sala de instancia de incurrir en un yerro de falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 164 del COGEP, por emitir un fallo que contraviene las leyes de la lógica, con lo cual llega a una valoración absurda del Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, de fecha 14 de septiembre de 2016, emitido por Banco de Pichincha S.A., y no aprecia la prueba en su conjunto, y es estrictamente en este sentido que este Tribunal de Casación procede a la revisión del fallo acusado. Al respecto, en los considerandos señalados por los recurrentes, la Sala de instancia en la sentencia recurrida (fs. 979) manifestó: "6.5) El certificado emitido el 14 de septiembre de 2016 por el Banco Pichincha y su detalle adjunto (fojas 427 y 426) practicados como prueba por la parte actora en la audiencia de juicio, demuestran los pagos por transferencia de las facturas de proveedores, y un valor pagado por transferencia interior", y posteriormente (fs. 980 vta.) expuso: "7.7) De conformidad con lo señalado en los apartados 6.3 a 6.8 del numeral 6 de la presente sentencia, existe kardex de inventario de entrada y salida de mercancías, que tiene credibilidad en atención a que existe concordancia con lo reportado por a la Agencia de Regulación y Control Minero (fojas 450 a 451); es decir, las adquisiciones a los referidos proveedores dejaron "rastros" o "vestigios" tanto en el interior de la compañía como en el órgano de control; que hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien que la empresa actora adquirió para su ulterior venta (mayores contables y certificado emitido por el Banco Pichincha); que dos de los proveedores (Sociedad Civil Las Vegas y EMULOCOP que vendieron al actor US\$ 2'898.124,88 y US\$ 678.900, respectivamente), que proveyeron al actor del 95,28% del mineral adquirido, habían obtenido licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas", y finalmente en el considerando 7.10 (fs. 980 vta.) los juzgadores dicen: "7.10 ... Al respecto, y como quedó indicado en los apartados 7.7 y 7.8 del presente numeral de sentencia, a más de las transacciones dejaron suficientes rastros que permiten asegurar que no ha habido solamente el cumplimiento de los deberes formales, sino que además se puede arribar a la conclusión de que las transacciones realmente se realizaron, y se pagó por ellas...". Sobre estos textos, los casacionistas consideran que: "...respecto a la alegación del actor en torno a los supuestos pagos realizados a sus tres proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A., y PALMIPEDE S.A., el Tribunal A quo luego de examinar el Oficio No. BP-REQ-2016-JV- 128, de fecha 14 de septiembre de 016, que contiene el certificado emitido por Banco Pichincha S.A., obtiene las siguientes premisas que nos permitimos identificar: 1) Se demuestran los pagos por transferencia de las facturas de los proveedores y un valor pagado por transferencia interior. 2) hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como

contraprestación del bien (...)"; y, más adelante señalan: '...a simple vista podemos darnos cuenta que aunque efectivamente dice "transferencia interior", no se especifica a quien se realizó la transferencia, para que se confirme que se trataba de un pago realizado a uno de los proveedores respecto a los cuales se alegaba por parte de la Administración Tributaria la carencia de esencia económica (...), más aún que antes del mencionado cuadro se señala por parte de la entidad financiera lo siguiente: "Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta", entonces si no dice a quien se realizó "una transferencia interior" y si Banco Pichincha confirma que no hubo débito bancario, resulta evidentemente ilógico que los señores Jueces del Tribunal A quo afirmen que con esto quedaba demostrado el pago a los "proveedores". Ahora bien, por lo expuesto por el Tribunal de instancia y por los recurrentes, es necesario remitimos al Oficio No. BP-REQ-2016-JV-128, y su anexo emitidos por el Banco Pichincha S.A, documentos que obran a fojas 426 y 427, así en el referido oficio consta que: "...nos permitimos informar que una vez revisados nuestros sistemas, con los datos proporcionados en su carta, se evidenció cargas de información a través del sistema Cash Management según ordenes Nos. 10479084, 10517503, 10595431 y 10600303, las mismas que se debitaron de la cuenta corriente No. 3514636604, de acuerdo al detalle que adjuntamos. Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta" (El subrayado nos pertenece); señalando un cuadro en el que consta: "FECHA 13/12/2012"; "OFICINA SERVICIOS CENTRALE(S)"; "TIPO Crédito"; "CONCEPTO TRANSFERENCIA INTERIOR"; "DOCUMENTO 2084741"; y, "MONTO 561959,00"; y del anexo a dicho oficio se observan cuatro transferencias (referidas en el oficio) a la cuenta de la SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, cuyo detalle es pago de las facturas Nos. 15, 31, 32 y 33; cuyos valores son: USD \$ 532.870.34, USD \$ 675.690.92, USD \$ 527.563.92, y USD \$ 861.672.51, es

NAI

decir el total cancelado a dicha sociedad suma USD \$ 2,597,797.69. De la revisión de la sentencia de mayoría recurrida, se advierte que el Tribunal de instancia asevera en base al certificado emitido por el Banco Pichincha S.A., que se "...demuestran los pagos por transferencia de las facturas de proveedores..."; y luego afirma, "...que hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien...", lo cual no representa la realidad expresada por el Banco Pichincha S.A., en el Oficio BP-REQ-2016-JV-128, de fecha 14 de septiembre de 2016, pues de éste se advierte en primer lugar, que sí bien en su anexo se muestran transferencias a la SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS. por un monto total transferido de USD \$ 2.597.797.69, dicho valor no corresponde al total de las operaciones realizadas con dicha sociedad (USD \$ 2'898.124,88); y, en segundo lugar, que en el citado oficio consta expresamente que "...Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta" (El subrayado es de esta Sala), refiriéndose a un valor de USD \$ 561.919.00, es decir este monto no representa de ninguna manera un pago per se, y mucho menos podría hacer referencia a algún beneficiario, ya que no se constituye en un pago; de tal forma que cuando el Tribunal juzgador, con sustento en el oficio emitido por el banco, afirma que "...hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien...", no cabe duda que este criterio es absurdo de parte del juzgador de instancia, que demuestra la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, esto es que la prueba deberá ser valorada en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana critica, ya que transgrede las leyes de la lógica, pues como se señaló ut supra, el oficio emitido por el Banco Pichincha S.A., en ningún momento da

certeza real de los pagos que la compañía actora debía demostrar, con el objeto de desvirtuar la presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado, principalmente lo relativo a la carencia de esencia económica de los referidos proveedores, al demostrarse los pagos realizados concomitantemente es un error aseverar que una certificación en la que el mismo banco afirma que no es un "débito bancario" y que por lógica razón no posee beneficiario, pueda ser considerado como la confirmación de pagos a proveedores, más aún cuando dicha valoración ha sido efectuada en conjunto con las demás pruebas aportadas por las partes en el proceso contencioso tributario, razones por las cuales el Tribunal juzgador debió analizar la esencia económica y la correspondiente subyacencia económica de las operaciones realizadas por la compañía actora con sus proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A., y PALMIPEDE S.A. lo cual en la especie no ocurrió. De lo expuesto se concluye que el juzgador a quo al realizar una valoración absurda de la prueba y al no haber valorado la prueba en su conjunto, provoca de manera indirecta, la violación de normas de derecho sustancial, en este caso el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario, por lo que, al configurarse el vicio de falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba (la prueba deberá ser valorada en su conjunto de acuerdo a la reglas de la sana cortica) contenido en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, que condujo a la no aplicación del artículo 17 del Código Tributario, al amparo del caso 4 del artículo 268 del COGEP, invocado por el Servicio de Rentas Internas, corresponde a esta Sala Especializada corregir el error de derecho detectado y para esto considera lo siguiente:

3.3.3.2 En el presente caso, el objeto de la controversia es "determinar si respecto del impuesto a la renta del año 2012, fue o no procedente que el SRI considere como carentes de esencia y por tanto de existencia real, las adquisiciones de la

compañía actora con sus principales proveedores", por lo que al no haberse controvertido sobre los requisitos formales de dichas operaciones, lo que correspondía es probar la secuencialidad formal - material de los gastos; y en este sentido, de las pruebas admitidas en la audiencia preliminar y practicadas en la audiencia de juicio, entre ellos: Formulario de declaración de Impuesto a la Renta; kardex de inventario; balance de comprobación; mayores contables, se demuestra de manera parcial la formalidad de las operaciones entre la compañía actora y sus proveedores, no así la existencia real de las transacciones; por otro lado, con las pruebas relacionadas a sus proveedores: Escritura de disolución compañía EMULOCOP S.A.; escritura de disolución de la compañía PALMIPEDE S.A.; contrato privado de intermediación para la exportación minera, celebrado entre LA SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS y la compañía actora; oficio dirigido a la Sociedad Civil Minera Las Vegas, en el que la compañía accionante notifica su voluntad de dar por terminado el contrato de intermediación para la exportación de minerales, por violación de la exclusividad contractual; certificación de otorgamiento de licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas de la compañía Emulocop S.A., y su registro; certificación de otorgamiento de licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas de la Sociedad Civil Minera Las Vegas, y su registro, la compañía actora no ha podido justificar la materialidad de las operaciones realizadas entre la compañía accionante y sus proveedores. Al contrario, con esta prueba se demuestra, en primer lugar, que dichas sociedades no poseían derechos mineros (art. 17 Ley de Minería), por lo que mal podrían explotar el metal aurífero para la venta a la compañía actora, salvo el caso de que dichas sociedades sean también intermediarias en las operaciones mineras, lo cual no se ha demostrado en el proceso; y en segundo lugar, que aún al haber obtenido sus licencias de comercialización, dichas sociedades estaban obligadas por ley a informar sobre

sus operaciones al organismo pertinente (art. 53 Ley de Minería), lo que no ocurrió, lo cual fortalece el criterio para que el SRI haya desconocido la realidad de las operaciones de la empresa accionante. El resto de pruebas: Formularios de declaración del impuesto a la renta de la compañía actora; escrito de observaciones al acta borrador de determinación; acta de entrega y recepción de información, constituyen la esencia misma del objeto de la impugnación. Ahora bien, para demostrar la materialidad de la operaciones, es decir demostrar de forma fehaciente y sin lugar a dudas, que efectivamente se pagó a los respectivos proveedores, con la prueba aportada por el actor: Transferencia bancaria de la compañía ECUADOR GOLDXPORT, se aprecia que el Banco Pichincha C.A., en el Oficio BP-REQ-2016-JV-128, de fecha 14 de septiembre de 2016 (fs. 425-427 del proceso), señala: "...con los datos proporcionados en su carta, se evidenció cargas de información a través del sistema Cash Management (...), las mismas que se debitaron de la cuenta corriente No. 3514636604, de acuerdo al detalle que adjuntamos. Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta", detallándose a continuación un cuadro cuyo monto es de: "\$61959,00"; y en su anexo (fs. 526) se observan las operaciones a las que hace referencia el referido oficio a favor de SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, por un monto total de USD \$ 2.597.797.69; de este oficio se infiere en primer lugar, que el valor transferido a la SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, no corresponde al total de las operaciones realizadas con dicha sociedad (USD \$ 2'898.124,88), tanto más cuando del otro anexo incorporado (fs. 425), se evidencia otras operaciones adicionales (USD \$ 116.000,00 y \$ 1.260.000,00) que no constan en la certificación del banco; y, en segundo lugar, que en el citado oficio consta expresamente que: "... Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a débito de la cuenta", es decir el monto de USD \$ 561.919.00, no demuestra ningún tipo de pago; razones por las cuales con el

citado oficio, no se puede determinar fehacientemente la materialidad de las operaciones; y, dado que a la fecha de emisión del oficio del Banco Pichincha (14 de septiembre de 2016), debió haberse confirmado el pago de todas las transacciones con SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, sin descuidar que de los demás proveedores no existe referencia alguna de pago, se confirma el fundamento de la carencia de la esencia económica de las transacciones. Bajo estos supuestos, y a criterio de este Tribunal Especializado, no se ha desvirtuado por parte de la compañía actora la falta de esencia económica con sus principales proveedores, lo que conlleva per se, a una distorsión en la realidad económica de las operaciones realizadas por la compañía actora, pues se estaría cancelando por la adquisición de bienes (oro) a contribuyentes que en la realidad no operan económicamente, motivo por el cual se hace necesario revisar las consecuencias económicas de dichas operaciones, o dicho de otra manera, determinar la subyacencia de dichos actos, esto es determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible. Al respecto, el segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario, que a la letra dice: "Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen", permite tomar en cuenta el factor económico por sobre las formas jurídicas y que son dos los grandes principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular: 1. El de reserva de ley, por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y se constituye en la base de la seguridad jurídica; v. 2. El de capacidad contributiva, por el cual se han de gravar indicios de capacidad contributiva, principio este de carácter material, que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma; de ahi que en aplicación del segundo inciso del articulo 17 del Código Tributario, se puede analizar lo que realmente desea hacer el contribuyente o sus fines perseguidos (intentio factis), respecto a la figura jurídica utilizada (intentio juris); en este contexto, ante la presencia de indicios de falta de materialidad imprescindible para la existencia real una operación comercial, es posible advertir que la intención económica de la compañía actora, se encamina a obtener una ventaja fiscal de las operaciones de compra realizadas a sus proveedores, por lo cual queda claro que acorde al precepto normativo contenido en el inciso segundo del artículo 17 referido, la realidad económica subyacente, es que dichas operaciones, carecen de esencia económica, debido a que se distorsionan las operaciones mediante documentos emitidos por sociedades que económicamente no existen en la realidad, lo que conlleva a que dichas operaciones no sean deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta de la compañía actora.

3.4 Del análisis del problema jurídico planteado al amparo del caso 5.- En tercer lugar, el recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del artículo 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

NAI

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 confleva 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.

- **3.4.1** En la fundamentación del recurso de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso No. 09501-2017-00061-COGEP, los abogados defensores de las partes alegaron y argumentaron lo siguiente:
- 3.4.1.1 La Directora Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, a través de su defensa técnica, respecto a la falta pe aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, publicada en el Registro Oficial Suplemento 894 de 01 diciembre de 2016, sostiene que la Corte Nacional de Justicia ha seguido la misma línea argumental en sus diferentes fallos en cuanto a que se debe verificar la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de

pago, acreditación en cuenta, y que se demuestre de manera efectiva la realización de la transferencia del bien o la realización del servicio; que ante la existencia de más de tres sentencias ejecutoriadas en las que existía un criterio uniforme de la Sala para resolver el problema jurídico en torno a la esencia económica de los gastos, la Corte Nacional de Justicia expidió el precedente jurisprudencial obligatorio citado; que habiéndose trabado la litis en torno a la carencia de esencia económica de las supuestas transacciones económicas realizadas con SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., correspondía al Tribunal a quo pronunciarse respecto a dicha esencia; que en ninguna parte de su sentencia aplica el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, la misma que de ningún modo podía haber sido relevada en su análisis, no sólo por su carácter jurídico de referencia como parte del ordenamiento legal, sino porque para que se emita una resolución con verdadero fundamento lógico, debía observar los elementos que el máximo órgano jurisdiccional ha determinado que son de necesaria verificación al momento de calificarse la deducibilidad de un gasto; que dado el extenso análisis contenido en el acto impugnado y su antecedente, respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas entre la compañía actora y los proveedores citados, correspondía que el Tribunal a quo aplique el precedente jurisprudencial obligatorio referido, a efectos de determinar que no se cumplía con las circunstancias de secuencialidad material que deben ser verificadas al momento de establecerse la deducibilidad de un gasto, pues no podía existir fuente de la obligación, dado que: a) SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, reportó compras por \$ 140,30, mientras que supuestamente había realizado ventas a ECUADOR GOLDXPORT S.A. por \$ 2,898,124.88; b) EMULOCOP S.A. reportó compras por \$ 1.443,69 de actividades distintas a su actividad económica, mientras que supuestamente había realizado ventas a ECUADOR GOLDXPORT S.A. por \$ 678,900.00; y, c) PALMIPEDE S.A. reportó compras por \$ 49,71, mientras que supuestamente había realizado ventas a ECUADOR GOLDXPORT S.A. por \$ 177,120.00; que a pesar del elevado valor de las supuestas ventas, ninguna de estas sociedades contaba con la infraestructura física, y el recurso humano suficiente para realizar la actividad económica, lo cual hacía imposible que se hubiese dado efectivamente la transferencia del bien, dando como resultado final la carencia de esencia económica de los gastos alegados por ECUADOR GOLDXPORT S.A.; que la falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, influyó de forma determinante en la decisión tomada por el Tribunal a quo, al dar de baja la Resolución No. 107012016RREC023836, pues dada la extensa motivación del acto, su aplicación habría confirmado que la administración actuó dentro de la esfera de su facultad determinadora al establecer la carencia de esencia económica de las supuestas transacciones efectuadas entre la compañía actora y sus proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., por no haberse cumplido el círculo contable completo señalado en el precedente jurisprudencial citado.

3.4.1.2 La compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A., a través de su defensa técnica manifiesta que si bien es cierto el precedente es obligatorio pero que este caso no es análogo a los que sirvieron de fundamento para la expedición del precedente; dice que los comprobantes de venta estaban debidamente autorizados por el SRI, que lo mismo ocurre con el RUC; que existen registros contables que demuestran el elemento material de las transacciones; que existen pagos hechos a los proveedores y a las cuentas de éstos; que los comprobantes de venta y de retención no han sido objetados, por lo tanto son válidos; que se ha justificado el gasto que no fue considerado como deducible por el SRI; que se debe aplicar el principio de buena fe, pues a la fecha de las transacciones (2012),

la compañía actora no conocía de la existencia de las supuestas empresas fantasmas; que presentaron los informes de comercialización y que cumplieron con todo el ciclo del negocio; que cuando se dio inicio al proceso de determinación en al año 2013, ya habían sido cerradas las supuestas empresas fantasmas, que por lo tanto la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. no ha actuado de mala fe; que en definitiva la compañía actora sí ha cumplido con lo previsto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues los costos y gastos están demostrados en la contabilidad.

3.4.2 Como puede advertirse del recurso de casación y de lo expuesto en la audiencia, el cuestionamiento principal de los recurrentes es que existe línea argumental en cuanto a que de debe verificar la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, por lo que al haberse trabado la *litis* en torno a la carencia de esencia económica de las transacciones económicas realizadas por la compañía actora con sus proveedores, SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., el Tribunal de instancia debió pronunciarse respecto a dicha esencia económica, dado el extenso análisis respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas entre la compañía accionante y sus proveedores, esto es que el Tribunal juzgador debió aplicar el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, dictado por la Corte Nacional de Justicia. Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado inicia su análisis transcribiendo el precedente jurisprudencial obligatorio que la autoridad tributaria demandada estima infringido.

RESOLUCIÓN No. 07-2016 (Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016)

PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL OBLIGATORIO

"Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio", reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.".

3.4.3 De la revisión de la sentencia de mayoría impugnada se advierte que el Tribunal a quo al referirse al antecedente del acto impugnado señala en el numeral 4 (fs. 977 - 978) que: "...Sociedad Civil Las Vegas no ha afiliado a trabajador alguno al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, no se encuentra inscrita en Cámara de Producción alguna, no ha cumplido sus obligaciones tributarias, carece de cuentas bancarias activas, cuenta de servicio telefónico, de agua potable, de servicio de electricidad, no ha obtenido patente municipal, que tiene licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas código 390753 otorgada por el Ministerio de Recursos Naturales no renovables, con validez el 18 de diciembre de 2012, habiendo emitido comprobantes de venta antes de la obtención de dicha licencia, que dicha sociedad no ha presentado informes de comercialización en el año 2012, por lo que por falta de esencia económica se desconoce las compras por US\$ 2'898.124,88 que la compañía actora hizo a Sociedad Civil Las Vegas (páginas 50 y 51 del acta, fojas 881 vuelta y 882 del expediente); respecto al proveedor EMULOCOP S.A. se señala que los oficios de requerimiento hacia dicha sociedad no fueron notificados por falta de ubicación, que dicha sociedad no registra proveedores, que efectuó compras de US\$ 1.443,69 que no guarda relación con su actividad registrada, que la sociedad no se encuentra inscrita en Cámaras de la Producción, no tiene domicilio tributario,

carece de cuentas bancarias activas, carece de cuentas de servicio telefónico, agua potable, electricidad, no ha obtenido patente municipal, ni tasas de habilitación, registra 4 empleados afiliados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, que obtuvo licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas código 390696, por lo que por falta de esencia económica se desconoce el gasto de US\$ 678.900 de la compañía actora respecto de las compras a EMULOCOP (páginas 84 a 86, fojas 899 vuelta a 890 vuelta); respecto del proveedor PALMIPEDE S.A., no ha sido posible la ubicación para requerimientos, que en sus anexos no registra compras, que terceros reportan haber efectuado ventas a PALMIPIDE (sic) por US\$ 49,71, que no está afiliada a Cámara de Producción, que no tiene domicilio tributario, no ha cumplido obligaciones tributarias, carece de cuentas bancarias activas, carece de cuentas de servicio telefónico, agua potable, electricidad, no registra trabajadores afiliados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, no posee licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas, por lo que se desconoce las adquisiciones de la compañía actora respecto de PALMIPIDE (sic) por US\$ 177.120 (páginas 111 a 113); que los comprobantes de venta con los que la compañía actora pretende probar sus adquisiciones representan en conjunto un 87,15% del total de costos y gastos declarados; que como tales proveedores no estaban en capacidad para realizar tales transacciones, y al no tener la posibilidad de determinar sus costos y gastos de manera directa, en aplicación de la facultad determinadora, el SRI realizó el cambio a una determinación presuntiva (página 126 del acta, foja 920 vuelta del expediente); que no eran aplicables los parámetros establecidos en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) (páginas 127 a 130 del acta, fojas 921 a 922 del expediente), aplicándose el coeficiente presuntivo conforme al artículo 25 de la LRTI que para la actividad del actor era del 0,4433 de los ingresos (44,33% de los ingresos) (páginas 130 a

132 del acta, fojas 922 vuelta a 923 vuelta del expediente)..."; luego en el numeral 6 del fallo de mayoría recurrido, a la relación de los hechos probados (fs. 978 vta.) señala que: "6.1) El objeto de la controversia estribaba en: 6.1.1) Determinar si, respecto del impuesto a la renta del año 2012, fue o no procedente que el SRI considere como carentes de esencia y por tanto de existencia real, las adquisiciones que la compañía actora afirma haber realizado a las personas jurídicas Sociedad Civil Minera Las Vegas, Emulocorp S.A. y Palmipede S.A.; y que en virtud de la significativa proporción de esas transacciones en el costo de venta de la compañía actora, se haya practicado la determinación presuntiva; 6.1.2) En caso de que haya sido procedente la actuación de la administración tributaria en sede administrativa, determinar si la compañía actora en sede judicial ha desvirtuado los supuestos en que se basó el SRI para su decisión"; de estos puntos controvertidos el que nos interesa por tener relación al recurso de casación, nos interesa el señalado en el numeral "6.1.1" referente a la esencia económica de las transacciones de la compañía actora con sus proveedores. Al respecto el Tribunal juzgador expuso (fs. 980-981) lo siguiente: "7.4) Por lo antes queda indicado, consecuencia por determinar si confrontando los cuestionamientos en que basó la administración para desconocer la realidad de las transacciones que la parte actora afirmó haber realizado con los proveedores Sociedad Civil Minera Las Vegas, Emulocorp S.A. y Palmipede S.A., con las pruebas presentadas en el presente juicio, se arriba a la conclusión de que dichas transacciones se realizaron o no; 7.5) Ante el incuestionable hecho, no negado por las partes, de la realidad de los ingresos gravados, que fueron fruto de la realidad de las ventas realizadas por la compañía actora, en función de la realidad de la existencia de las mercancías que el actor enajenó, debe determinarse si los productos fueron adquiridos por la empresa actora a los proveedores ya indicados. De no serlo, la compañía actora habría adquirido los bienes por otro conducto, y

ante la falta de sustento que cumpla los requisitos formales y sustanciales para soportar el gasto, la administración tributaria habría procedido correctamente al practicar la determinación presuntiva a fin de establecer por ese mecanismo la base imponible y el impuesto causado respecto de los ingresos obtenidos por la empresa; 7.6) La administración tributaria no niega el cumplimiento de los requisitos formales, alusivos sobre todo a la existencia de los comprobantes de venta, y a la existencia jurídica de los proveedores cuestionados; 7.7) De conformidad con lo señalado en los apartados 6.3 a 6.8 del numeral 6 de la presente sentencia, existe kardex de inventario de entrada y salida de mercancías, que tiene credibilidad en atención a que existe concordancia con lo reportado por a la Agencia de Regulación y Control Minero (fojas 450 a 451); es decir, las adquisiciones a los referidos proveedores dejaron "rastros" o "vestigios" tanto en el interior de la compañía como en el órgano de control; que hay constancia de los pagos realizados, esto es, los desembolsos económicos de la compañía actora a los proveedores como contraprestación del bien que la empresa actora adquirió para su ulterior venta (mayores contables y certificado emitido por el Banco Pichincha); que dos de los proveedores (Sociedad Civil Las Vegas y EMULOCOP que vendieron al actor US\$ 2'898.124,88 y US\$ 678.900, respectivamente), que proveyeron al actor del 95,28% del mineral adquirido, habían obtenido licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas; 7.8) Si bien es cierto, conforme se detalló en el apartado 6.9 del numeral 6 de esta sentencia, los proveedores no tenían títulos mineros registrados, sí tenían licencia de comercialización (dos de los tres proveedores, que representan el 95,28% de las adquisiciones de la compañía actora), sin que para ello sea necesario tener títulos mineros, pues bien pueden comprar y vender minerales extraídos por terceros, más aun cuando la licencia otorgada por la autoridad de control señaló, respecto de cada uno de esos dos proveedores, que "dentro del presente trámite, el

peticionario ha demostrado ser sujeto de derechos mineros, ha determinado la procedencia y origen de los minerales o metales a ser comercializados y/o exportados"; 7.9) Conforme quedó señalado en el apartado 6.6 del numeral 6 de esta sentencia, los proveedores concluyeron su vida jurídica antes del inicio de la determinación contra la compañía actora, lo que explica la imposibilidad de ubicar a los representantes legales, funcionarios o empleados de aquellos; 7.10) Queda por analizar si la falta de reportes por parte de las dos sociedades proveedoras del actor, que tenían licencia de comercialización, a la agencia reguladora, así como la falta de vestigio de adquisición por parte de los proveedores, del mineral que ulteriormente vendieron a la compañía actora, la inexistencia de afiliación al IESS de trabajadores, ausencia de cuentas de servicios básicos y patentes municipales o tasas de habilitación, y la informalidad con que esos proveedores se manejaron tributariamente, significa que la parte actora, que cumplió los requisitos formales para las compras de minerales a esos tres proveedores, con el requisito legal que los habilitaba para la comercialización (en su 95,28%), refleja una simulación de transacciones que en realidad no se efectuaron. Al respecto, y como quedó indicado en los apartados 7.7 y 7.8 del presente numeral de sentencia, a más de las transacciones dejaron suficientes rastros que permiten asegurar que no ha habido solamente el cumplimiento de los deberes formales, sino que además se puede arribar a la conclusión de que las transacciones realmente se realizaron, y se pagó por ellas, así como que el actor efectuó las adquisiciones con sociedades que ejercían actividades en el ámbito minero (página 30 de la resolución impugnada, foja 851 vuelta del expediente, reflejándose que tres de las cinco facturas emitidas por el proveedor tienen fecha posterior a la de la concesión de la licencia y las 2 restantes, fecha posterior a la de la presentación de la solicitud de licencia: foja 562; página 32 de la resolución impugnada, foja 852 vuelta del expediente, reflejándose que la factura precede en menos de un mes a la

tramitación y obtención de la licencia: foja 555 del expediente; sin que en uno u otro caso pueda supeditarse el hecho económico a un desfase mínimo en la obtención de la licencia); y por esa razón no cabe que se exija al actor una validación de la formalidad con que la empresa operó en sus actividades previas (que solo sería procedente si a su vez las transacciones que el actor afirma haber realizado con dichos proveedores, no hubieran dejado señales de su existencia); circunstancias de informalidad de los proveedores frente a terceros (y no del proveedor frente al actor) que se explican en razón de que en el ámbito minero ha predominado la informalidad e irregularidad, como lo reconoció el Presidente de la República (4 años después de que en el 2009 se aprobara la Ley de Minería) al remitir como proyecto urgente de Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (mediante Oficio No. T.1733-SNJ-13-303 del 16 de mayo de 2013 en el quinto párrafo de la exposición de motivos; https://leyes.asambleanacional.gob.ec/; proyecto que finalmente fue aprobado y publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 37 del martes 16 de julio de 2013). Por las razones ya señaladas, este Tribunal llega a la conclusión de que las transacciones con los proveedores que fueron cuestionadas y rechazadas como inexistentes por la administración aduanera, fueron realmente realizadas".

3.5 De la resolución del problema jurídico planteado al amparo del caso 5.Con el objeto de resolver el problema jurídico planteado, este Tribunal de
Casación realiza las siguientes consideraciones: i) Como quedó señalado *ut*supra, 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; ii) Constan como hechos probados en la sentencia de mayoría
recurrida (fs. 980 vta.), los siguientes: "7.6) La administración tributaria no niega el
cumplimiento de los requisitos formales, alusivos sobre todo a la existencia de los

comprobantes de venta, y a la existencia jurídica de los proveedores cuestionados": "7.8...los proveedores no tenían títulos mineros registrados, sí tenían licencia de comercialización (dos de los tres proveedores, que representan el 95,28% de las adquisiciones de la compañía actora)..."; "7.10 ...la falta de reportes por parte de las dos sociedades proveedoras del actor, que tenían licencia de comercialización, a la agencia reguladora, así como la falta de vestigio de adquisición por parte de los proveedores, del mineral que ulteriormente vendieron a la compañía actora, la inexistencia de afiliación al IESS de trabajadores, ausencia de cuentas de servicios básicos y patentes municipales o tasas de habilitación, y la informalidad con que esos proveedores se manejaron tributariamente, significa que la parte actora, que cumplió los requisitos formales para las compras de minerales a esos tres proveedores, con el requisito legal que los habilitaba para la comercialización (en su 95,28%), refleja una simulación de transacciones que en realidad no se efectuaron..."; iii) Esta Sala Especializada considera que un gasto para que sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal material, demostrándose sustentadamente a través de los comprobantes de venta, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio; es decir, que un gasto se considera deducible siempre y cuando a más de los requisitos formales y materiales y su consecuente secuencialidad, se debe necesariamente verificar el origen de esa secuencialidad, para confirmar que el costo o gasto al que se alude proviene de un ente cuyo actuar económico denota una existencia real, pues caso contrario estaríamos frente a un ente inexistente, cuyas operaciones afectarían a todos a aquellos sujetos pasivos que interactuaron con dicho contribuyente, y por tanto sobre dichas operaciones sería necesario incursionar en su subyacencia económica, para establecer su deducibilidad. iv) En la especie, según consta del texto de la sentencia de mayoría recurrida (fs. 978 vta.), el principal cuestionamiento gira en torno a: ",...Determinar si, respecto del impuesto a la renta del año 2012, fue o no procedente que el SRI considere como carentes de esencia y por tanto de existencia real, las adquisiciones que la compañía actora afirma haber realizado a las personas jurídicas Sociedad Civil Minera Las Vegas, Emulocorp S.A. y Palmipede S.A..."; es decir, sí las operaciones realizadas entre la compañía actora y sus proveedores, carecen de esencia económica, premisa que parte de la presunción de la inexistencia de los referidos proveedores. Sobre el tema, a pesar de haberse determinado dicho objeto de la controversia, el Tribunal a quo considera erróneamente (fs. 980) que: "...queda en consecuencia por determinar si confrontando los cuestionamientos en que basó la administración para desconocer la realidad de las transacciones que la parte actora afirmó haber realizado con los proveedores Sociedad Civil Minera Las Vegas, Emulocorp S.A. y Palmipede S.A., con las pruebas presentadas en el presente juicio, se arriba a la conclusión de que dichas transacciones se realizaron o no...", apreciación del Tribunal de instancia alejada de la realidad, pues es claro que no se discute únicamente sobre las transacciones per se, sino principalmente del origen de las mismas en sus proveedores, es decir se trata del origen mismo de las transacciones dada la presunción de la inexistencia de los proveedores, lo cual queda en evidencia a través de un hecho probado en la sentencia de mayoría recurrida, cuando en el considerando 7.6 se expone que: "La administración tributaria no niega el cumplimiento de los reguisitos formales, alusivos sobre todo a la existencia de los comprobantes de venta, y a la existencia jurídica de los proveedores cuestionados"; de lo cual se infiere que es lógica la aseveración de la existencia jurídica de los proveedores, pues caso contrario no podrían existir los

MAL

comprobantes de venta (factura de venta), con los cuales la compañía actora registro sus adquisiciones, pues es necesario crear la empresa jurídicamente para la obtención de un RUC ante el ente de control tributario y su respectiva autorización para la emisión de comprobantes de venta, sobre los cuales se cumplió con los requisitos formales por parte de la compañía demandante; luego el Tribunal juzgador señala que en base a las pruebas aportadas, se ha establecido que por la existencia de un kardex reportado por la compañía accionante a la Agencia de Regulación y Control Minero (ARCOM), el inventario ha dejado rastros o vestigios, tanto al interior de la compañía como al ente regulador, y que hay constancia de los pagos realizados a los proveedores, como contraprestación de los bienes adquiridos; así como que los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS y EMULOCOP S.A., que proveyeron al actor del 95,28% del mineral adquirido, habían obtenido licencia de comercialización de sustancias minerales metálicas y no metálicas; en este sentido, en el numeral 7.8 consta como hecho probado que "...los proveedores no tenían títulos mineros registrados, sí tenían licencia de comercialización (dos de los tres proveedores, que representan el 95,28% de las adquisiciones de la compañía actora)..."; y la Sala juzgadora señala que los proveedores concluyeron su vida jurídica antes de la ejecución de la determinación presuntiva realizada por la administración tributaria; posteriormente, dicho Tribunal plantea un cuestionamiento relativo al objeto de la controversia, en el en el considerando 7.10 del fallo de mayoría recurrido, lo que permite establecer como hechos probados los siguientes: "... la falta de reportes por parte de las dos sociedades proveedoras del actor, que tenían licencia de comercialización, a la agencia reguladora, así como la falta de vestigio de adquisición por parte de los proveedores, del mineral que ulteriormente vendieron a la compañía actora, la inexistencia de afiliación al IESS de trabajadores, ausencia de cuentas de servicios básicos y patentes

municipales o tasas de habilitación, y la informalidad con que esos proveedores se manejaron tributariamente, significa que la parte actora, que cumplió los requisitos formales para las compras de minerales a esos tres proveedores, con el requisito legal que los habilitaba para la comercialización (en su 95,28%), refleja una simulación de transacciones que en realidad no se efectuaron..."; es decir, queda demostrado que los principales proveedores de la compañía accionante, no reportaron información a la agencia reguladora, no dejaron vestigio (SRI y ARCOM) de las adquisiciones del mineral (oro) que se vendió al actor, no poseían personal registrado en el IESS, no mantenían cuentas por servicios básicos (agua, energía eléctrica), no poseían patentes municipales, y que dichos proveedores fueron informales tributariamente; de lo que se colige que el fundamento de la administración tributaria para desconocer las operaciones de la compañía actora, tiene su sustento justamente en la fuente de la obligación, esto es el cuestionamiento a la existencia real de los principales proveedores de la compañía accionante (carentes de esencia económica), y como consecuencia de ello, se determina que las operaciones (ventas-compras) carecen de esencia económica, y más no como lo interpreta el Tribunal a quo al concluir de su análisis que: "...a más de las transacciones (sic) dejaron suficientes rastros que permiten asegurar que no ha habido solamente el cumplimiento de los deberes formales, sino que además se puede arribar a la conclusión de que las transacciones realmente se realizaron, y se pagó por ellas, así como que el actor efectuó las adquisiciones con sociedades que ejercían actividades en el ámbito minero ..."; lo que permite advertir que nuevamente la Sala juzgadora se está refiriendo estrictamente a las operaciones de compra-venta entre las partes involucradas y no del origen de las mismas; para luego sin fundamento alguno establecer que: "...por esa razón no cabe que se exija al actor una validación de la formalidad con que la empresa operó en sus actividades previas (que solo seria procedente si a su vez las transacciones que el actor afirma haber realizado con dichos proveedores, no hubieran dejado señales de su existencia)..."; llegando nuevamente a insistir en las operaciones señaladas y arribar a la errada conclusión de que: "...las transacciones con los proveedores que fueron cuestionadas y rechazadas como inexistentes por la administración aduanera (sic), fueron realmente realizadas...", pues si no se desvirtuó los fundamentos de la administración en torno a la no existencia real de los proveedores, no podría por lógica razón, existir operaciones reales (con esencia económica) que hayan tenido su origen en dichos proveedores. v) A criterio de esta Sala de Casación, al partir de los hechos probados en el fallo de mayoría recurrido, esto es que en las operaciones de compra realizadas a los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., por parte de la compañía accionante, no se encuentra en discusión el cumplimiento de los requisitos formales de las mismas (comprobantes de venta), sino que se encuentra en discusión que esas adquisiciones carecen de esencia económica, como consecuencia de la inexistencia (real) de dichos proveedores, pues éstos: no poseían títulos mineros (derechos mineros), pero sí mantenían licencia de comercialización (Ley de Minería); además que de los principales proveedores no existe vestigio, ni tributario ni ante al ente de control, de las adquisiciones del oro vendido con posterioridad al actor; que no mantenían empleados afiliados al JESS; no mantenían e cuentas de servicios básicos; no obtuvieron patentes municipales o tasas de habilitación; y, que existió informalidad tributaria por parte de dichos proveedores; requerimientos formales de los contribuyentes (proveedores) que evidencian su inexistencia y que fue observado por la misma Sala a quo en el numeral 4 del fallo de mayoría recurrido, cuando expone parte del contenido del antecedente del acto administrativo impugnado, y que luego es reconocido y sintetizado por el Tribunal juzgador al delimitar el objeto de la litis. Es decir, la

NAL

administración tributaria amparada en las facultades que le otorga la ley, realizó un análisis respecto a la existencia real de los proveedores citados, llegando a determinar que existió un incumplimiento de requisitos formales por parte de estos proveedores en el ejercicio de su actividad, ya que éstos no entregaron información a los entes de control respectivos (SRI, ARCOM) de sus operaciones (compra-venta de oro), no existió constancia de las compras de oro (adquisiciones) para la venta a la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. (no se reportó en anexos al SRI), no obtuvieron patentes municipales de funcionamiento, no se pudo ubicar a los representantes legales, posterior al cese de sus actividades comerciales, entre otros, concluyendo acertadamente el ente de control tributario, que ante dichas presunciones, los proveedores carecen de esencia económica (inexistentes), y por tanto las operaciones que devienen de la relación comercial con estos proveedores, conllevan también la carencia de esencia económica, o dicho de otra manera, si el proveedor carece de esencia económica, las facturas que éste emita, también carecen de esencia económica, lo que provoca que al ser registradas en la contabilidad de la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. dichos costos, sean considerados como no deducibles; bajo estos supuestos confirmados por los hechos probados en el fallo de mayoría recurrido, era imprescindible que la Sala de instancia realice un análisis de la subyacencia económica de las operaciones realizadas por la compañía actora con los supuestos proveedores, con el objeto de establecer tanto la real fuente de la obligación tributaria, como la materialidad de las mismas operaciones, pues tal como lo señala el precedente jurisprudencial obligatorio expedido por la Corte Nacional de Justicia mediante la Resolución 07-2016, publicada en el Suplemento del Registro oficial 894, de 1 de diciembre de 2016, para considerar como deducible a un gasto (en este caso costo), éste debe cumplir con la secuencialidad formal y material, así como que se debe verificar la

NAL

fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien. En este sentido, al no haberse aplicado el precedente jurisprudencial obligatorio en el caso en particular, se advierte que el análisis realizado por la Sala de instancia se centra en las operaciones per se, tratando de subsanar, con la existencia de los comprobantes (facturas de venta), la existencia real de los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., descuidando el que por el incumplimiento de sus obligaciones formales (tributarias y administrativas), debía remitirse a confirmar la fuente de la obligación, lo que es determinante en el caso analizado, dada la falta de esencia económica demostrada en los proveedores citados, ya que sobre éstos la administración tributaria (según lo establecido en el numeral 4 del fallo de mayoría recurrido), ha realizado un vasto análisis, concluyendo de forma general que los citados proveedores no han afiliado a trabajador alguno al IESS (excepto EMULOCOP), no se han inscrito en alguna cámara de producción, no han cumplido con sus obligaciones tributarias, carecen de cuentas bancarias activas, ni cuentan con servicios públicos, no han obtenido patente municipal; es decir, se consolida el fundamento de la administración tributaria de que dichos proveedores carecen de esencia económica, y por tanto son considerados como inexistentes, lo que se ratifica cuando el Tribunal a quo, al no verificar la fuente de la obligación, se refiere estrictamente a las operaciones (compra-venta) de dichos proveedores con la empresa accionante, lo que le lleva a concluir erradamente que "...las transacciones con los proveedores que fueron cuestionadas y rechazadas como inexistentes por la administración aduanera, fueron realmente realizadas..."; es decir, la Sala de instancia al desdeñar la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado, incurre en el yerro de inaplicar el precedente jurisprudencial citado. En conclusión, si el fundamento de la administración fue la carencia de esencia económica de los proveedores, que conlleva a que los documentos emitidos por éstos carezcan también de esencia económica, lo que debió obligatoriamente verificarse, en el caso en particular, es la real existencia de la fuente de la obligación, pues ésta según lo determina el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, es una obligación del contribuyente, ya que justamente esa interacción con empresas jurídicamente existentes, pero que realmente no lo son, debido a que no cumplen con sus obligaciones formales, entre ellas las tributarias, es lo que le permite al ente de control tributario, desconocer su esencia económica, con las consecuencias ya anotadas, por tanto para sustentar un gasto como deducible, no basta cumplir con la secuencialidad formal y material, sino que además se debe verificar la fuente de donde se generó la obligación, ya que en el supuesto de que se cumpliese con los requisitos formales y materiales, las operaciones sobre las que se verifica dicho cumplimiento, seguirán siendo operaciones carentes de esencia económica. Por todo lo expuesto este Tribunal de Casación concluye que en la especie sí se configura el vicio de falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Corte Nacional de Justicia contenido en la Resolución 07-2016, publicado en Registro Oficial No. 894 de 1 de diciembre de 2016, alegado por la autoridad tributaria al amparo del caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos. IONAL

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 de mayoría dictada el 7 de junio de 2017, las 17h11, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.
- **5.2** Ratificar la legitimidad y validez jurídica de la Resolución No. 107012016RREC023836, emitida por el Director Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, el 3 de enero de 2017.
- **5.3** Actúe la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 6-PSCT-CNJ-17.
- 5.4 Sin costas.

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

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez

Dr. Rómulo Qarío Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

JUEZ NACIONAL

Certifico .-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, miércoles cuatro de abril del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: CANDO PACHECO JUAN DE JESUS. P. L. D. Q. R. DE LA COMPAÑIA ECHADOR GOLDXPORT S.A. en el correo electrónico alejandra velasquez@consultingtax.comtegci jcandop@hotmail.com, jennifer05062009@hotmail.com, en el casillero electrónico no. 0930022280 del Dr./Ab. MARÍA ALEJANDRA VELÁSQUEZ MARMOLEJO. DIRECTOR PROVINCIAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE LA PROVINCIA DE EL ORO- ZONAL Nº 7 en la casilla No. 2424 y correo electrónico lina5586@hotmail.com, jccordova@sri.gob.ec, famunoz@sri.gob.ec, lcochoa@sri.gob.ec, en el casillero electrónico no. 0702969312 del Dr./Ab. OCHOA MATAMOROS LINDA CAROLINA. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

SECRETARIA RELATORA (E)

RECURSO No. 09501-2017-00061-COGEP

ACLARACIÓN Y AMPLIACION

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, Jueves 15 de abril del 1015, las 09hS4.-

VISTOS: El Dr. Juan de Jesús Cando Pacheco, por los derechos que representa de la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. presenta recurso horizontal de ACLARACIÓN y AMPLIACIÓN de la sentencia expedida el 4 de abril de 2018, a las 16h24, y notificada el 4 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido, el Dr. Juan de Jesús Cando Pacheco, a fojas 83 a 84 vta. del expediente de casación, expone lo siguiente: "Tercera.- Se deben aclarar de la sentencia, los siguientes puntos: 3.1. Dentro de los antecedentes al hecho, se expresa en el numeral 1.2.4 y 1.2.4.2, que en la audiencia ha intervenido ejerciendo la defensa técnica la Abogada Patricia Zhinin Cabrera, lo que es un error evidente en virtud de que quien ejerció la defensa técnica a nombre de la sociedad accionante en la referida audiencia fue la Abogada Jennifer Ortiz Oyola, profesional que sustento los fundamentos que contradicen los puntos objeto del recurso de casación planteados por el Servicio de Rentas Internas, lo que debe ser aclarado en este recurso ya que la intervención debió quedar registrada conforme se encuentra previsto en el artículo 118 del Código Orgánico General de Procesos. 3.2. En una parte de la sentencia, respecto al caso 2, se concluye, siguiendo la línea argumentativa del Servicio de rentas Internas, "al contrario, con estas pruebas se demuestra, en primer lugar, que dichas sociedades no poseían derechos mineros (art. 17 de la Ley de Minería)

por lo que mal podrían explotar el metal aurífero para la venta a la compañía actora, salvo el caso de que dichas sociedades sean también intermediarias en las operaciones mineras, lo cual no se ha demostrado en el proceso"; Siendo que el recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, para proteger el ordenamiento jurídico vigente, a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los derechos de la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita, la seguridad jurídica y el derecho a la motivación, los jueces de última instancia, tienen la responsabilidad de fundar sus aseveraciones en conclusiones que se ajusten a las disposiciones que citan, lo que no ocurre en lo transcrito, toda vez que, el artículo 17 que se hace referencia, dice: "Por derechos mineros se entienden aquellos que emanan tanto de los títulos de concesiones mineras, contratos de explotación minera, licencias y permisos, como de las autorizaciones para instalar y operar plantas de beneficio, fundición y refinación, y de las licencias de comercialización". Lo subrayado no està en el original. Siendo las licencias de comercialización derechos mineros, acorde a lo transcrito, precisando que estos derechos mineros son los que permiten ejecutar la fase minera de comercialización, consecuentemente es contradictorio afirmar que no está demostrado que los proveedores de mi representada, poseen derechos mineros, circunstancia que debe ser aclarada. 3.3. En otra parte de la sentencia, respecto al caso 2, asumiendo nuevamente el criterio del Servicio de Rentas Internas, se concluye: "Cabe indicar que la transferencia detallada a continuación no corresponde a debito de la cuenta" es decir el monto de USD \$ 561.919.00, no demuestra ningún tipo de pago; razones por las cuales con el citado oficio, no se puede determinar fehacientemente la materialidad de las operaciones; y, dado que a la fecha de emisión del oficio del Banco del Pichincha (14 de septiembre de 2016), debió haberse confirmado el pago de

todas las transacciones con la SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, sin descuidar que de los demás proveedores no existe referencia alguna de pago, se confirma el fundamento de la carencia de esencia económica de las transacciones". Conclusión, infundada, a priori y sin considerar y menos aún valorar el resto de elementos de prueba que constan, a fojas 92, 112, 137 y 138 respecto al estado de cuenta corriente emitido por el Banco del Pichincha, que es oficial de la Institución en las que constan las transferencias a la sociedad Las Vegas, así como la información que consta a fojas 20; y las constancias de pagos de documentos de fojas 91 y 67, que demuestran los pagos a EMULOCOP S.A.; y, de fojas 42, 43 y 54, que demuestran los pagos al proveedor PALMIPEDE S.A.; conclusión que requiere ampliarse en el contexto del fundamento planteado por los recurrentes, de que no se valora la prueba en su conjunto, lo que conllevaría al vicio de falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba; de no hacerlo, dejaría en evidencia, la vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial imparcial, que refiere el artículo 75 de la Constitución de la República, ya que evidenciaría en la sentencia, como medios de prueba en conjunto solo los seleccionados por el SRI y no los que dejo señalados anteriormente. Cuarta.-Se deben ampliar (sic) la sentencia, los siguientes puntos: 4.1. En el análisis del caso 5, se afirma: "A criterio de esta Sala de casación, al partir de los hechos probados en el fallo de mayoría recurrido, esto es que las operaciones de compra realizadas a los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. Y PALMIPEDE S.A, por parte de la compañía accionante, no se encuentra en discusión el cumplimiento de los requisitos formales de la misma (comprobantes de venta), sino que se encuentra en discusión que esas adquisiciones carecen de esencia económica, como consecuencia de la inexistencia (real) de dichos proveedores". La existencia

real, de una persona jurídica, tiene dos dimensiones: La primera que es jurídica, esto es, que se haya constituido cumpliendo con las formalidades legales, en el caso en análisis, los tres proveedores cumplen estos requisitos; incluso, en el caso de las compañías, el otorgamiento de su personería jurídica, se lo efectúa bajo el control de un (sic) Institución del Estado y del sector público conforme las enuncia el artículo 225 de la Constitución de la República del Ecuador, como es la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; luego, para iniciar sus operaciones, las personas jurídicas obtienen su REGISTRO DE CONTRIBUYENTES, otorgado por una autoridad de control gubernamental en la parte tributaria, SRI, (sic) que tiene la obligación de verificar la existencia real de las personas jurídicas, previo a la asignación y notificación con el RUC, en consideración que en el referido documento constan la dirección domiciliaria de la persona jurídica; y, posteriormente, tiene la obligación de verificar su existencia real, previo a autorizar la emisión de los comprobantes de venta, retención y demás documentos contables; de igual manera, en lo referente al otorgamiento del derecho minero denominado Licencia de Comercialización. Siendo el criterio de la Sala de la Corte Nacional de Justicia, la inexistencia (real) de dichos proveedores, corresponde que se amplie la sentencia, en la que debe analizarse la responsabilidad administrativa por omisión de las autoridades de control en los actos constitutivos y autorizaciones; y, en precautela del derecho constitucional a la seguridad jurídica, que establece que previo a un juzgamiento, deben existir normas validas, claras y vigentes, determinar la norma jurídica tributaria, clara y precisa, que establece que los contribuyentes, debemos pedir a nuestros proveedores, la constancia de afiliación a trabajadores al seguro social, reporte de cumplimiento de obligaciones tributarias, societarias y en este caso concreto, mineras; a efectos de que la responsabilidad extendida que se hace,

respecto a que no hemos demostrado la existencia real de nuestros proveedores y que nuestros actos son simulados". Con estos antecedentes, para resolver se considera: PRIMERO.- Para conocer la petición de aclaración y ampliación, conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. SEGUNDO.- El art. 274 del Código Tributario establece que: "La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas". El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la aclaración y ampliación de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que: "La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas". TERCERO.- La autoridad tributaria demandada, no ha dado contestación al pedido planteado por el accionante. CUARTO.- La aclaración, según el autor Alejandro Espinosa Solís de Ovando, se define como: "... el medio que la ley concede a las partes para obtener que el mismo tribunal que dictó una resolución aclare los puntos obscuros o dudosos de ella..." (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985). "De los Recursos Procesales en el Código de Procedimiento Civil". Editorial Jurídica de Chile. Págs. 5 y 6); por su parte, el tratadista Ramiro Podetti, dice: "El recurso de aclaratoria es un remedio procesal concedido a los litigantes para que el mismo juez, mediante su modificación parcial o su integración, adecue una resolución judicial a los hechos y al derecho aplicable" (Podetti, Ramiro (2009). "Tratado de los Recursos". Buenos Aires. Ediar. Pág. 143). Y la ampliación según Jaime Flor Rubianes tiene por objeto: "suplir cualquier omisión en la que

se hubiere incurrido en la resolución respecto de la acción o excepciones; suplir las omisiones sobre cuestiones accesorias como intereses y costas, la falta de pronunciamiento sobre la pretensión de reclamar daños y perjuicios, sobre la excepción de prescripción, etc." (Flor Rubianes, Jaime (2002) "Manual de teoría general de los recursos procesales civiles y penales, aplicada a la legislación ecuatoriana". Librería Jurídica. Pág. 32). QUINTO .- De lo expuesto se establece que la solicitud de aclaración procede si la sentencia fuere obscura, y en la especie, el Servicio de Rentas Internas fundamentó su recurso de casación al amparo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los siguientes cargos: a) Caso 4.- Por falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, que ha conducido a la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario. b) Caso 2.- Ya que la sentencia carece de motivación, infringiendo los artículos 95 numeral 7, y 89 del COGEP. c) Caso 5.- Por falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, emitida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016; y, sobre dichos cargos, este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, analizó y resolvió con total claridad a partir del considerando 3.2 y siguientes de la sentencia que se pretende se aclare (fojas 38 vta. a 60 del expediente de casación), estableciendo motivadamente del por qué el Tribunal a quo en la sentencia de instancia incurre en dos de los casos alegados, ya que el cargo al amparo del caso segundo del artículo 268 del COGEP, se desestimó. No obstante lo expuesto, es menester indicar que: 1. Sobre la primera aclaración establecida en el numeral 3.1 de la petición, cuya referencia es que: "...se expresa en el numeral 1.2.4 y 1.2.4.2., que en la audiencia ha intervenido ejerciendo la defensa técnica la Abogada Patricia Zhinin Cabrera, lo que es un error evidente

en virtud de que quien ejerció la defensa técnica a nombre de la sociedado accionante en la referida audiencia fue la Abogada Jennifer Ortiz Oyola..."; at respecto, según consta de la razón sentada en el acta de audiencia del recurso de casación, en relación a las partes procesales actuantes, se observa que se encuentran registradas y legitimadas por parte de la empresa accionante, las abogadas Elsa Abogada Patricia Zhinin Cabrera, y Jennifer Maritza Ortiz Oyola, lo que conllevo a que por un lapsus calami en el considerando "1.2.4.2" del fallo emitido por este Tribunal de casación, se consigne a "La abogada Elsa Patricia Zhinin Cabrera", en lugar de la abogada que efectuó la defensa técnica del actor, razón por cual, se entenderá que la defensa técnica de la parte actora estuvo a cargo de "La abogada Jennifer Maritza Ortiz Ovola". 2. El peticionario en su escrito expone en los numerales 3.2 y 3.3, lo siguiente: "3.2. En una parte de la sentencia, respecto al caso 2, se concluye, siguiendo la línea argumentativa del Servicio de rentas Internas..."; y, "3.3. En otra parte de la sentencia, respecto al caso 2, asumiendo nuevamente el criterio del Servicio de Rentas Internas, se concluye..." (El subrayado fuera de texto), procediendo en dichos numerales a transcribir extractos del fallo dictado por esta Sala de Casación, ante lo cual se advierte que a más de no determinar de forma clara y específica a qué parte de la sentencia se refiere el pedido de aclaración, el peticionario hace referencia al "caso 2" del recurso de casación, respecto del cual, como consta a fojas 41 vta. y 42 del expediente de casación, este Tribunal Especializado concluyó que: "...de tal forma que lo expuesto en el recurso de casación y en esta audiencia evidencia la confusión en que incurren los casacionistas entre el caso 2 y el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, aspecto formal de la técnica casacional que debe ser observada de manera meticulosa al recurrir cada caso de casación, lo cual por el carácter extraordinario v formalista del recurso de casación no

puede ser subsanado por esta Sala Especializada, lo que conlleva a que ésta se vea impedida de pronunciarse respecto del vicio alegado por la autoridad tributaria al amparo del caso 2. Por lo expuesto, este Tribunal de Casación concluye que no se configura el vicio de falta de motivación alegado por la administración tributaria al amparo del caso 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos" (El resaltado fuera de texto); es decir, el "caso 2" invocado por la administración tributaria fue desestimado, razón por la cual no procede el pedido de aclaración respecto de estos puntos. 3. En lo referente a la ampliación solicitada en el numeral 4.1. de la petición, hay que resaltar que como se mencionó ut supra, la ampliación, procede cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas; y, en la especie, la administración tributaria fundamentó su recurso al amparo del "Caso 5.- Por falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, emitida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016", y sobre dicho cargo este Tribunal de Casación se pronunció motivadamente en el considerando 3.4 de la sentencia (fojas 50 vuelta a 59 y vuelta del expediente de casación), en el que se concluye: "v) A criterio de esta Sala de Casación, al partir de los hechos probados en el fallo de mayoría recurrido, esto es que en las operaciones de compra realizadas a los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. y PALMIPEDE S.A., por parte de la compañía accionante, no se encuentra en discusión el cumplimiento de los requisitos formales de las mismas (comprobantes de venta), sino que se encuentra en discusión que esas adquisiciones carecen de esencia económica, como consecuencia de la inexistencia (real) de dichos proveedores, pues éstos: no poseían títulos mineros (derechos mineros), pero sí mantenían

licencia de comercialización (Ley de Minería); además que de los principales proveedores no existe vestigio, ni tributario ni ante al ente de control, de las adquisiciones del oro vendido con posterioridad al actor; que no mantenían empleados afiliados al IESS; no mantenían e cuentas de servicios básicos; no obtuvieron patentes municipales o tasas de habilitación; y, que existió informalidad tributaria por parte de dichos proveedores; requerimientos formales de los contribuyentes (proveedores) que evidencian su inexistencia y que fue observado por la misma Sala a quo en el numeral 4 del fallo de mayoría recurrido, cuando expone parte del contenido del antecedente del acto administrativo impugnado, y que luego es reconocido y sintetizado por el Tribunal juzgador al delimitar el objeto de la litis. Es decir, la administración tributaria amparada en las facultades que le otorga la ley, realizó un análisis respecto a la existencia real de los proveedores citados, llegando a determinar que existió un incumplimiento de requisitos formales por parte de estos proveedores en el ejercicio de su actividad, va que éstos no entregaron información a los entes de control respectivos (SRI, ARCOM) de sus operaciones (compra-venta de oro), no existió constancia de las compras de oro (adquisiciones) para la venta a la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. (no se reportó en anexos al SRI), no obtuvieron patentes municipales de funcionamiento, no se pudo ubicar a los representantes legales, posterior al cese de sus actividades comerciales, entre otros, concluyendo acertadamente el ente de control tributario, que ante dichas presunciones, los proveedores carecen de esencia económica (inexistentes), y por tanto las operaciones que devienen de la relación comercial con estos proveedores, conllevan también la carencia de esencia económica, o dicho de otra manera, si el proveedor carece de esencia económica, las facturas que éste emita, también carecen de esencia económica, lo que provoca que al ser registradas en la contabilidad de

la compañía ECUADOR GOLDXPORT S.A. dichos costos, sean considerados como no deducibles; bajo estos supuestos confirmados por los hechos probados en el fallo de mayoría recurrido, era imprescindible que la Sala de instancia realice un análisis de la subyacencia económica de las operaciones realizadas por la compañía actora con los supuestos proveedores, con el objeto de establecer tanto la real fuente de la obligación tributaria, como la materialidad de las mismas operaciones, pues tal como lo señala el precedente jurisprudencial obligatorio expedido por la Corte Nacional de Justicia mediante la Resolución 07-2016, publicada en el Suplemento del Registro oficial 894, de 1 de diciembre de 2016, para considerar como deducible a un gasto (en este caso costo), éste debe cumplir con la secuencialidad formal y material, así como que se debe verificar la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien. En este sentido, al no haberse aplicado el precedente jurisprudencial obligatorio en el caso en particular, se advierte que el análisis realizado por la Sala de instancia se centra en las operaciones per se, tratando de subsanar, con la existencia de los comprobantes (facturas de venta), la existencia real de los proveedores SOCIEDAD CIVIL MINERA LAS VEGAS, EMULOCOP S.A. Y PALMIPEDE S.A., descuidando el que por el incumplimiento de sus obligaciones formales (tributarias y administrativas), debía remitirse a confirmar la fuente de la obligación, lo que es determinante en el caso analizado, dada la falta de esencia económica demostrada en los proveedores citados (...) En conclusión, si el fundamento de la administración fue la carencia de esencia económica de los proveedores, que conlleva a que los documentos emitidos por éstos carezcan también de esencia económica, lo que debió obligatoriamente verificarse, en el caso en particular, es la real existencia de la fuente de la obligación, pues ésta según lo determina el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, es una obligación del contribuyente, ya que justamente esa interacción con empresas jurídicamente existentes, pero que realmente no lo son, debido a que no cumplen con sus obligaciones formales, entre ellas las tributarias, es lo que le permite al ente de control tributario, desconocer su esencia económica, con las consecuencias ya anotadas, por tanto para sustentar un gasto como deducible, no basta cumplir con la secuencialidad formal y material, sino que además se debe verificar la fuente de donde se generó la obligación, ya que en el supuesto de que se cumpliese con los requisitos formales y materiales, las operaciones sobre las que se verifica dicho cumplimiento, seguirán siendo operaciones carentes de esencia económica. Por todo lo expuesto este Tribunal de Casación concluye que en la especie sí se configura el vicio de falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Corte Nacional de Justicia contenido en la Resolución 07-2016, publicado en Registro Oficial No. 894 de 1 de diciembre de 2016, alegado por la autoridad tributaria al amparo del caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos" (El subrayado fuera de texto); con fundamento en lo mencionado no cabe realizar ninguna ampliación a la sentencia de casación. SÉXTO .- Es pertinente mencionar que el recurso extraordinario de casación tiene como uno de sus objetivos el corregir incorrecciones jurídicas deslizadas en autos o sentencias que atenten contra la unificación de criterios y, en definitiva, contra la legalidad de lo resuelto. Por tal motivo, el Tribunal de Casación debe pronunciarse exclusivamente en base a los fundamentos jurídicos y de hecho que sostengan la justificación de uno de los casos previstos para la casación. Es decir que si existen hechos o argumentos que no coadyuven al fundamento del recurso, deben ser rechazados por improcedentes; esto, tanto para resolver el recurso cuanto para atender cualquier incidente, como solicitudes de aclaración o ampliación de

sentencias. Vale indicar que el principal objetivo de la Casación no consiste en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. Teniendo esto en cuenta y según lo expresado en el presente auto, al haberse resuelto el problema jurídico contenido en el recurso de casación, y no adolecer la sentencia de falta de claridad, se rechaza la solicitud presentada, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto en la sentencia. Respecto a la petición del accionante contenido en el numeral "3.1" de su pedido, se aclara la sentencia en los términos expuestos en el numeral 5.1 del presente auto; y, se ordena que la Actuaria de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes. Actúe la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 6-PSCT-CNJ-17. Notifíquese.-

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez

Dr. Rómulo Pario Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, jueves diecinueve de abril del dos mil dieciocho, a partir de las doce horas y cinco minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: CANDO PACHECO JUAN DE JESUS, P. L. D. Q. R. DE LA COMPAÑIA ECUADOR GOLDXPORT S.A. en el correo electrónico alejandra.velasquez@consultingtax.com.ec, jcandop@hotmail.com; jennifer05062009@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0930022280 del profeso MARÍA ALEJANDRA VELÁSQUEZ MARMOLEJO. DIRECTOR PROVINCIAE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE LA PROVINCIA DE EL ORO- ZONAL Nº 7 en la casilla No. 2424 y correo electrónico lina5586@hotmail.com, jccordova@sri.gob.ec, famunoz@sri.gob.ec, lcochoa@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0702969312 del Dr./Ab. OCHOA MATAMOROS LINDA CAROLINA. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

SECRETARIA RELATORA (E)

LIGIA.MEDIAVILLA

RAZÓN: Siento como tal que las 34 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 09501-2017-00061 (Juicio No. 09501-2017-00061), que sigue la COMPAÑÍA ECUADOR GOLDXPORT S.A., en contra del DIRECTOR PROVINCIAL DE EL ORO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero formalmente certificadas. Quito, 04 de mayo de 2018. Certifico.-

DRA. LIGIA MARISOL MEDIAVILLA SECRETARIA RELATORA (E)

