EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

R627-2017, R628-2017

Año I - Nº 7 - 120 páginas
Quito, martes 19 de abril de 2022

Resolución No. 627-2017

Recurso No. 09501-2016-00501-COGEP

VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DE LA DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

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

Quito, jueves 10 de agosto del 2.17, las 11h15.-

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por la abogada Paola Alejandra Arguello Paredes, en calidad de Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 19 de abril de 2017, las 08h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2016-00501, propuesto por la señora Jenny Del Rosario Reyes Garrido, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía GRUVALCORP S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0731-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el 13 de septiembre de 2016, que ha declarado sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 174-2016, interpuesto por la referida compañía, y en consecuencia se ratifica la legalidad y validez del acto administrativo contenido en la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2016-0019, suscrita por la Dirección de Auditoría e Inspecciones de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- La abogada Paola Alejandra Arguello Paredes, en calidad de Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 19 de abril de 2017, las 08h32, en la que se *"...declara PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA, y por tanto CONFIRMA LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS DE LAS DECLARACIONES NUMERADAS COMO 1, 2, 3, 7, 8, 9, 10 Y 14 DEL CUADRO 17 DE LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS (página 62, foja 161 vuelta del expediente); DEJA SIN EFECTO ALGUNO LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS DE LAS DECLARACIONES NUMERADAS COMO 4, 5, 6, 11, 12, 13 Y 17 DEL CUADRO 17 DE LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS (página 62, foja 161 vuelta del expediente; pues no es procedente el cambio de valor en aduana efectuado por la administración aduanera, por la forma en que se lo hizo), Y DEJA SIN EFECTO LAS MODIFICACIONES DE VALOR EN ADUANA (BASE IMPONIBLE) DE LAS DECLARACIONES NUMERADAS COMO 15 y 16 DEL CUADRO 17 DE LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS (página 62, foja 161 vuelta del expediente), SUBSISTIENDO SIN EMBARGO EN ESAS DOS DECLARACIONES EL AJUSTE QUE LA ADMNINISTRACIÓN REALIZÓ A LA TARIFA ARANCELARIA EN LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS, EN APLICACIÓN DEL SISTEMA DE FRANJA DE PRECIOS.------ Se dispone que el valor caucionado que obra a fojas 75 y 76 aplique a la obligación que se liquide una vez aplicado lo dispuesto en esta sentencia..."*.

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 doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, en el que califica de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la abogada Paola Alejandra Arguello Paredes, Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, exclusivamente por *falta de aplicación* del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2016-00491, 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 la doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia (Jueza Nacional Ponente); por el doctor José Luis Terán Suárez (Juez Nacional Ponente del fallo de mayoría), y por la doctora Ana María Crespo Santos (Jueza Nacional).

1.2.3 Auto de 18 de julio de 2017, las 15h38, 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 jueves 27 de julio de 2017, a las 10h00, 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 de Rentas Internas, la abogada Paola Alejandra Arguello Paredes, con Mat. 09-2006-18 y CC 0920795234; y, por la contraparte la compañía GRUVALCORP S.A., el abogado Juan Carlos Cassis Dahik, con Mat. 09-2012-260 y CC 0925615965.

1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- La abogada Paola Alejandra Arguello Paredes, en defensa del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, manifiesta: "TOMANDO EN CONSIDERACION QUE LA MISMA ADMINISTRACION ADUANERA SOLICITÓ EL ACCESO A LA BASE DE DATOS DE VALOR Y QUE EL PERITO QUE ES UN AUXILIAR DE JUSTICIA SUSTENTA SU INFORME PERICIAL Y TAL COMO LO DICE LA SALA EN SU SENTENCIA CORROBORA CON LA CORRECTA APLICACIÓN DEL TERCER METODO DE VALORACION POR QUE ES EL UNICO METODO QUE AQUI SE PUSO EN CONTROVERSIA POR QUE DE LOS DEMAS PUNTOS DETERMINADOS EN LA LITIS SE COMPROBO QUE LA ADMINISTRACION ADUANERA OBRO CONFORME A DERECHO, LA MISMA SENTENCIA LO INDICA DE QUE EL PERITO DETERMINO LOS COMPARABLES QUE SUSTENTAN EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE CONDICIONES DE MERCANCIAS TEMPORALIDAD CANTIDAD Y ORIGEN DE LA MERCANCIA PARA LA APLICACION DEL TERCER METODO DE VALORACION ES DECIR HONORABLES MAGISTRADOS QUE AL MOMENTO DE DICTAR SENTENCIA LA SALA DEJO DE APLICAR LA NORMATIVA YA INVOCADA".

1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- El abogado Juan Carlos Cassis Dahik, en defensa de la compañía GRUVALCORP S.A, expone: "DEBEMOS PRIMERO CUESTIONARNOS SI EL ACTO ADMINISTRATIVO LA RECTIFICACION DE TRIBUTOS CUMPLE O NO CON LA MOTIVACION Y NO ES EL CASO ES POR ESTO QUE EL TRIBUNAL A QUO EN APLICACION DIRECTA DE LA NORMA CONSTITUCIONAL MENCIONA QUE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEBEN CUMPLIR CON LA MOTIVACION, HA MENCIONADO SE HA MENCIONADO Y SE LEE DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE NACIONAL QUE PARA LA APLICACION DEL TERCER METODO DEL VALOR DE MERCANCIAS ES NECESARIO QUE EL CONTRIBUYENTE SOLICITE A LA ADMINISTRACION ADUANERA EL

VALOR DE LA BASE DE DATOS IMPONIENDOLE CARGAS IMPONIENDOLE TAREAS AL CONTRIBUYENTE PARA QUE SE CUMPLA CON LA DEBIDA MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO, ES INCREIBLE SEÑORES JUCES DE LA CORTE NACIONAL QUE SE LE ESTABLEZCAN TAREAS AL CONTRIBUIYENTE SE DEBE DE APLICAR DIRECTAMENTE LA CONSTITUCION REFERENTE A MOTIVAR LOS ACTOS".

1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.- La parte recurrente dice: "DENTRO DE LA MISMA SENTENCIA QUE ES HOY RECURRIDA EN EL PUNTO 6.6 DEL CONSIDERANDO SEXTO ESTABLECE: DE LA REVISON DE LA RECTIFICACION DE TRIBUTOS Y LA RESOLUCION IMPUGNADA QUE LA CONFIRMA SE APRECIA QUE LA ADMINISTRACION ADUANERA ESPECIFICA LAS CARENCIAS DE LA INFORMACION PROPORCIONADA POR EL ACTOR EN LA FASE DETERMINATIVA, CONTINUO INDICANDO QUE LA MISMA SALA INDICA SE ENCUENTRA QUE LA ADMINISTRACION HA CUMPLIDO LOS REQUISITOS QUE HACEN REFERENCIA EL ART. 76 NUMERAL 7 LETRA L DE LA CONSTITUCION Y ART. 81 DEL CODIGO TRIBUTARIO ES DECIR LA MISMA SALA CONSIDERA QUE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IMPUGNADOS ESTAN DEBIDAMENTE MOTIVADOS".

1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.- La contraparte replica: "NORMAS DE SEGUNDO NIVEL O DE TERCER NIVEL COMO LO HA NOMBRADO AQUI LA ABOGADA DE LA ADMINISTRACION ADUANERA NO PUEDEN ESTAR POR ENCIMA DE LA CONSTITUCION, CUMPLE O NO LA RECTIFICACION DE TRIBUTOS CON ESPECIFICAR UN MINIMO DE LOS DETALLES DE LOS VALORES QUE FUERON UTILIZADOS DE LA COMPARABLE QUE FUE UTILIZADA EN LA BASE DE VALOR, NUNCA SE HACE NUNCA EL CONTRIBUYENTE PUDO SABER ESA COMPARABLE POR ENDE SI VAN A APLICAR EL ART. 225 ESTARIAN FRENTE A UN ACTO QUE INCURRE EN FALTA DE MOTIVACION INCUMPLIIENDO ASI NORMAS".

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

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

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La administración tributaria aduanera, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio del recurrente la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de **falta de aplicación** del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: "*Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*". Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso quinto del art. 268 del COGEP tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante

en la parte resolutiva del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la ***falta de aplicación***, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal a quo riñe con el derecho (error *in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

3.2 El Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de su defensa técnica, en la fundamentación del recurso de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el mismo, alegó y argumentó que en el punto 5.2 de la sentencia que se recurre, la Sala en el desarrollo de su decisión, asocia la motivación de la Rectificación de Tributos con la revelación del valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para realizar el respectivo ajuste de valor al precio declarado por el importador Gregorio Benjamín Bazurto Alvarado en aduana, inobservando las normas acusadas que prohíben tales exigencias. Manifiesta que acorde a las normas señaladas como infringidas, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE

MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada, haciendo referencia que la solicitud al acceso de la misma fue negada por parte de la Sala; que hay que considerar que cuando existan motivos para descartar el Primer Método de Valoración (Valor de Transacción), como lo dispone el art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE, información que según la normativa nacional como el art. 225 del COPCI, así como la supranacional como el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, le brindan el carácter de CONFIDENCIAL a dicha información; que esta norma dispone que justamente por tener carácter confidencial dicha información comercial, ya que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información NO SEA DIVULGADA, sino únicamente para objeto de estudio de la administración aduanera, no puede ser revelada sino bajo la misma autorización de quien la proporcionó, o en su defecto por orden judicial, lo cual guarda relación con el art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Señala el casacionista que conforme lo establece el precepto universal sobre la carga de la prueba, cada parte está obligada a probar sus alegaciones, en virtud de dicho razonamiento de la Sala, de conformidad con el art. 63 numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, la parte actora pudo solicitar al Tribunal de lo Contencioso Tributario No. 2 que ordene judicialmente que el SENAE revele dichos valores, ya que dicha forma era la única vía para poder revelar lo que la Sala tanto exige que forme parte de la motivación de la Rectificación de Tributos; que el art. 225 del COPCI, es claro respecto a la calidad de "información protegida" de los datos que reposan en la Base de Datos del SENAE, y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; que dicha información es

RESTRINGIDA por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de Control a las que está facultado el SENAE tanto por la legislación nacional, cuanto por normativa comunitaria; por lo que si la Sala de instancia, aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida, ya que la misma debió ser aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos antecedente de la resolución impugnada, ya que dichas normativas PROHIBEN lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla; que sí bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que de aquella forma todo sujeto pueda contradecir en lo que se crea afectado; no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, conforme al art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante **ORDEN JUDICIAL** la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENAE; que de aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio; que de ahí las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto el art. 76 numeral 7 de la Constitución es FALSO, ya que la misma se encuentra enmarcada dentro de la legislación vigente y cumple con los presupuestos jurídicos contemplados en el art. 76 numeral 7 letra 1) de la Constitución del Ecuador; en concordancia con el art. 81 del Código Tributario. Añade que dentro de la etapa judicial la administración aduanera ha solicitado el acceso a la base de datos de valor del SENAE; que en la audiencia preliminar se han determinado como objeto de la controversia 5 puntos; que en la audiencia de juicio se han evacuado las pruebas pertinentes dentro de las cuales la administración ha presentado como prueba un informe pericial, en atención a lo

que dice el art. 225 del COPCI, 63 numerales 2 y 4 de la Resolución 1684, y 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; que estos artículos hablan sobre la confidencialidad y el acceso que debe de ser de la base da datos de valor ; que el perito dentro de la audiencia de juicio sustenta su informe pericial y en base a su análisis técnico prueba fehacientemente a los jueces que la administración aplicó correctamente el tercer método de valor, tal como consta en la misma sentencia; que la Sala indica que sin perjuicio de lo indicado dejó de motivar la rectificación de tributos en lo que corresponde a la identificación de los referentes empleados para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valor, contraviniendo las normas de derechos estimadas como infringidas por falta de aplicación, y por lo tanto solicita que se case la sentencia. Por su parte, la defensa técnica de la compañía GRUVALCORP S.A., manifiesta que respecto del recurso de casación planteado por la administración aduanera, no debió pasar ni siquiera el examen de admisibilidad, que no se fundamenta el cargo, que simplemente se dedica a establecer que la sentencia no cumple con motivación; que tampoco realiza una confrontación eficaz entre los argumentos expuestos por el Tribunal de instancia y las razones dadas por el Tribunal; que ni siquiera se cumple con la técnica para ser admitido el recurso; insiste que el acto administrativo impugnado no está motivado; que es por eso que el Tribunal *a quo* en aplicación directa de la norma constitucional menciona que los actos administrativos deben cumplir con la motivación; que para la aplicación del tercer método es necesario que el contribuyente solicite a la administración aduanera el valor de la base de datos; que en virtud de la seguridad jurídica debe al menos constar los comparables; que es increíble que se le establezcan consignas, tareas, cargas al contribuyente; que es verdad que la información es confidencial, pero también es verdad que los actos deben estar motivados; que en este caso el acto

administrativo no cumple con esta motivación; que el recurso simplemente se dedica a utilizar de manera parcial pedazos de la sentencia pero no confronta el cargo por ende en ningún momento puede ser admitido. Tanto el recurrente como la contraparte hicieron uso del derecho a la réplica.

Como puede advertirse del recurso de casación y de lo expuesto en la audiencia, el cuestionamiento principal del recurrente es que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), que están siendo alegados como infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, debido a que dichas normas le brindan el carácter de información reservada.

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

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

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

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

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

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

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

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

2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

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

4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo".

ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC)

"Artículo 10. *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".*

3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- De la revisión de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal *a quo* en el numeral 6 (fs. 592 vta. de los autos) establece como objeto de la controversia lo siguiente: *"...6.1.1) Determinar si respecto de las declaraciones de importación de mercancías provenientes de Chile (8 importaciones, en que la administración aduanera dice haber aplicado el primer método de valoración en base a facturas reportadas por la administración aduanera de Chile), fue o no correcta la rectificación de tributos, que fue hecha en base a facturas distintas a las proporcionadas por el actor al momento de la declaración; 6.1.2) Determinar si la realización de aforo intrusivo en una parte de las importaciones del actor, impedía o no que se efectúe con*

posterioridad modificación de las subpartidas declaradas por el importador (incide en 4 de las 8 declaraciones de importaciones provenientes de Chile, que fueron rectificadas); 6.1.3) Determinar si en las 9 declaraciones restantes, que fueron rectificadas, fue o no procedente descartar el primer método de valoración; 6.1.4) Determinar si respecto de esas 9 declaraciones, hubo o no una correcta forma de aplicación de los métodos de valoración; 6.1.5) Determinar si el acto administrativo está correctamente motivado; y de serlo, cuál es el efecto que ello acarrea".

De estos puntos controvertidos, el que nos interesa por tener relación con el objeto del presente recurso de casación, es el numeral 6.1.4, que se refiere a la correcta forma de aplicación de los métodos secundarios de valoración aplicados a las importaciones efectuadas por la compañía GRUVALCORP S.A.

Sobre la aplicación de lo que el Tribunal de instancia denomina los "métodos secundarios de valoración", dicho Tribunal en el fallo recurrido (fs. 594 de los autos) señala: "***7.4)*** *...ni en la rectificación de tributos ni en la resolución impugnada se aprecia identificación de los comparables en base a los cuales se rectificó el valor de la mercancía para fines tributarios (...) Si se permite a la administración aduanera efectuar determinaciones desde una base de datos, sin dar el mínimo detalle de aquella ni revelar (sic) identificar el origen del comparable que la conforma y que se aplica al caso especifico, no habría la seguridad (al momento en que el sujeto pasivo recibe el acto de determinación) de que esa base de datos está conformada por datos reales e idóneos, esto es, de una importación con valor de transacción, respecto de mercancía lo más similar posible, importada en el tiempo lo más aproximado posible, y del mismo país de exportación. La cita de una base de datos sin revelar (sic) identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación de*

métodos secundarios de valoración, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados (esto es, se impide que el importador verifique que el comparable es real y no es ficticio, y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad y origen, y por tanto no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable por parte de la administración aduanera)...".

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. No se puede entonces partir de presunciones sin fundamento, como el señalado por la Sala de instancia al manifestar que "*...La cita de una base de datos sin revelar (sic) identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados...*". 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 sustentarse en elucubraciones carentes de fundamento legal y material, y de esta forma llegar a la infundada conclusión de que la cita de una base de datos sin revelar identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación

de métodos secundarios de valoración, cuando no existe ninguna constancia procesal al respecto.

Finalmente, en la parte última del mismo considerando 7.4 (fs. 594 vta. de los autos), la Sala *a quo* llega a la siguiente conclusión: *"...y además con ello se omite el requisito de "pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho" exigido por el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez, y cuya omisión causa su nulidad (en lo que respecta a la aplicación del método secundario de valoración)..."*.

Es precisamente sobre esta última conclusión que el recurrente sostiene que: *"...si la Sala de instancia, aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida ya que la misma debió ser aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos antecedente de la resolución impugnada, ya que dichas normativas* ***PROHIBEN*** *lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla..."*

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra l) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en el la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la 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 dicha información, que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya

proporcionado o mediante orden de autoridad judicial. De ahí que, el argumento utilizado por el Tribunal de instancia de que *"...La cita de una base de datos sin revelar identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normativldad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración..."*, es un criterio 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 no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión y además que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en el presente caso. Lo que sucede es que en materia de valoración aduanera, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) no puede revelar el contenido de su base de valor porque según lo previsto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), *"El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida"*, lo cual es concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que establece: *"La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial,*

sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo", numeral éste que dispone que: *"En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial*"; disposiciones normativas éstas que son coherentes con el art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que dispone: "*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*". 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 de los métodos secundarios de valoración, 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 conforme manda la ley, es más a fojas 593 del proceso, en el considerando 6.5) del fallo recurrido consta que: *"En el informe pericial (fojas 534 a 549 vuelta) sustentado en la audiencia de juicio, el perito, respecto de las declaraciones por las que se aplicó el*

tercer método de valoración, detalla comparables en que se constata que entre lo importado por el actor y los comparables, existe similitud de mercancía, igual origen, tiempo aproximado, inferior a un año entre una y otra importación, y cantidades muy similares, que no exceden el 3% (páginas 23 a 26; fojas 545 a 546 vuelta)…"; y lo mismo ocurre, según dicho informe pericial, en cuanto a las declaraciones por las que se aplicó el sexto método de valoración. Es por esta razón que esta Sala Especializada, en fallos de mayoría (Recursos Nos. 538-2014; 364-2016; 381-2016; 446-2016; 544-2016; 635-2016, entre otros), ha sostenido que: **1.** El tercer método de valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, *"tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables"*, y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. **2.** La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, que de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. **3.** Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes tanto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e

Inversiones (COPCI); como en el art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846); y, art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC); y, que han sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación. **4.** Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENAE es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal *a quo* constantes en el fallo recurrido a las que hemos hecho referencia en líneas anteriores, transgreden la normativa interna y externa aplicable a la calidad de *"información protegida"* de los datos que reposan en la Base de Valor del SENAE, ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la compañía importadora GRUVALCORP S.A., que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la citada importadora. **6.** Las normas de derecho

que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENAE, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la compañía GRUVALCORP S.A; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio dispositivo, quedaba a criterio del accionante, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla con el objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el quinto caso del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta no consta como hecho probado que exista tal orden de autoridad judicial que haya sido inobservada por parte de la autoridad aduanera; motivo por el cual, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de *falta de aplicación* de los artículos: 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAE.

4. DECISIÓN

4.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justica, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** resuelve:

5. SENTENCIA

5.1 CASAR la sentencia dictada el 19 de abril de 2017, las 08h32, 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. SENAE-DGN-2016-0731-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el 13 de septiembre de 2016

5.3 Sin costas.

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

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL (V.S.)

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: COMPAÑÍA GRUVALCORP.S.A

DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

(RECURRENTE)

Quito, jueves 17 de agosto del 2017, las 11h16.-

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

I. ANTECEDENTES

1.1.- Sentencia recurrida: La Ab. Paola Alejandra Arguello Paredes, en calidad de Procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional

de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 19 de abril de 2017, emitida a las 08h3 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00501, instaurado en contra de la Resolución N° SENAE-DGN-2016-0731-RE, emitida el 24 de agosto de 2016, la cual declaró con lugar el reclamo administrativo y ratificó la validez de la Rectificación de Tributos N° DNI-DAI-RECT-2016-0019 y cuyo fallo resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía GRUVALCORP.S.A.----------

1.2.- Argumentos del recurrente: La casacionista fundamenta su recurso en los casos **segundo cuarto** y **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; del Art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), así como considera infringidos el Arts. 169 y 89 del Código Orgánico General de Procesos, y Art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.----------

1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional: En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 5 de junio de 2017 a las 10h19, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en

función del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, pero únicamente por los cargos de: falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del Art. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).----------

1.3.2.- Sorteo de la causa: De conformidad con el acta de sorteo suscrita por el Presidente de esta Sala Especializada realizada el 14 de julio de 2017, y que consta a foja 27 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia en calidad de Jueza Ponente y Ana María Crespo Santos, y el Dr. José Luis Terán Suárez. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 18 de julio de 2017 a las 15h38, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día jueves 27 de julio de 2017 a las 10h00, en la Sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia.----------

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

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

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

2.3.- Audiencia: En cumplimiento del auto de 28 de julio de 2017 a las 15h56, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el segundo piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: Por el recurrente la Abogada ARGÜELLO PAREDES PAOLA ALEJANDRA; y por la parte de la compañías actora, el Abogado CASSIS DAHIK JUAN CARLOS.----------

2.3.1.- De la intervención de las partes: La parte recurrente señaló lo siguiente: "*Interpusimos recurso de casación que fue notificado a las partes, de fecha miércoles 19 de abril de 2017, en la cual se declara parcialmente con lugar la demanda. Honorables Magistrados, previo a sustentar de forma técnica el recurso de casación planteado creemos pertinente realizar un antecedente de los hechos, en ese sentido, debemos de indicar de que la compañía [...] fue notificada con un inicio de control posterior, en el cual se le hizo un requerimiento de información que debía de presentar cierta documentación debidamente detalla dentro del requerimiento de información. Es así pues que de la información que presenta la compañía y del análisis realizado por el técnico interventor se procede a emitir la rectificación de tributos. La compañía [...] haciendo valer sus derechos presenta un reclamo administrativo de impugnación, el cual también se le apertura una etapa probatoria en la misma no presenta documentación que sirva para poder desvirtuar las dudas generadas por la Administración Aduanera en atención a la impugnación realizada al acto administrativo constante a la rectificación. Es así que se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación Haciendo valer sus derechos en vía judicial presenta demanda de impugnación en contra de la Resolución. Bueno, presenta demanda de*

impugnación en contra de la Resolución SENAE DGL20160731RE, el cual declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación 1742017. Honorables magistrados dentro de esta etapa judicial la Administración Aduanera presenta un escrito solicitando el acceso a la base de datos de valor, la misma que es aceptada por el Juez ponente con fecha 30 de enero de 2017 mediante providencia. Fijada el día y la hora para la audiencia preliminar se determinan los objetos de controversia establecidos dentro de la presente causa, es así, que se determinaron cinco objetos de controversia. En la audiencia de juicio se procede a evacuar las pruebas pertinentes en las cuales la Administración Aduanera presenta como prueba un informe pericial. En este informe pericial honorables magistrados en atención a lo que dice el artículo 225 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, artículo 73 numeral 2 y numeral 4 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las mercancías importadas de la Comunidad Andina de Naciones y el artículo 10 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esos artículos hablan sobre la confidencialidad y el acceso que debe de ser de la base de datos de valor en sede o en un ámbito judicial, es así que se cumple con el debido proceso y la seguridad jurídica y la Administración Aduanera presenta un informe pericial en atención a los artículos ya mencionados. El perito dentro de la audiencia de juicio sustenta su informe pericial y en base a su análisis técnico porque es un perito en aduanas prueba fehacientemente a los jueces de que la Administración Aduanera puede emplear en debida forma en atención a la aplicación del tercer método de valor, puesto tal como lo dice en la misma sentencia que me permito leer en la parte pertinente el informe pericial sustentado en la audiencia de juicio reitera las inconsistencias detectadas en la fase de la determinación y dice: de la revisión de la rectificación de tributos y de la resolución impugnada la

confirma, se aprecia que la Administración Aduanera especifica las carencias de la información proporcionada por el actor en la fase de determinación. [...] el 7.4 en cuanto a la aplicación de los métodos secundarios de valoración como quedó indicado en el apartado 6.5 del numeral 6 de esta sentencia esto indica la Sala ni en la rectificación de tributos ni en la resolución impugnada se aprecia la identificación de los comparables en base a los cuales se rectificó el valor de la mercancías para fines tributarios habiendo el perito determinado los comparables que sustenten el cumplimiento de los requisitos de condición de mercancías, temporalidad, cantidad y origen de la mercancía para la aplicación del tercer método de valoración. Quiere decir que aquí los jueces determinan de que el perito pudo constatar que se ha determinado los comparables que sustentan el cumplimiento de los requisitos, condiciones de mercancías, temporalidad, cantidad y origen de las mercancías para la aplicación del tercer método de valor. Es decir honorables magistrados que la Administración Aduanera en atención a lo que establece el artículo 225, artículo [73] numeral 2 y numeral 4 y el artículo 10 cumplió en sede judicial con demostrar fehacientemente la aplicación del tercer método de valor tal como lo dice la Sala en su sentencia, pero la Sala indica que sin perjuicio de lo indicado dejó de motivar la rectificación de tributos en lo que corresponde a la identificación de los referentes empleados para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valor, es decir honorables magistrados que tenemos que para cumplir con lo que establece la Sala de primera instancia o en la Sala Aquo es violar el derecho de privacidad de la información para que ellos consideren una sentencia de un acto administrativo debidamente motivado puesto que se contraviene a lo que establecen los artículos 225, artículo 63 numeral 2 y numeral 4 y el artículo 10 de los que hemos indicado la falta de aplicación dentro de la presente sentencia, indicando así una sentencia indebidamente motivada por cuanto

al indicar de que el perito demostró fehacientemente el sustento del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del tercer método de valor no se considera que el acto administrativo impugnado esté motivado por cuanto no se rebeló los comparables aplicados pero que hay constancia que en sede judicial, tal como lo dice el artículo [63] que me permito leerlo..., el artículo 225 el cual se indica la falta de aplicación, en la parte pertinente indica: [...] Así mismo el artículo 63 numeral 4 del Acuerdo (sic) de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 [...] indica: [...] y el artículo 10 del Acuerdo relativo a la aplicación del Acuerdo 7 del Acuerdo General sobre impuestos aduaneros de 1994 indica: [...] Honorables Magistrados tomando en consideración que la misma administración aduanera solicitó el acceso a la base de datos de valor y que el perito sustenta su informe pericial y tal como lo dice la sala en su sentencia corrobora en la correcta aplicación del tercer método de valoración porque es el único método que se puso en controversia porque los demás puntos determinados en la litis se comprobó que la Administración aduanera obró conforme a Derecho, en la misma sentencia indica que el perito determinó los comparables que sustentan el cumplimiento de los requisitos de condiciones de mercancías temporalidad cantidad y origen de las mercancías para la aplicación del tercer método de valoración, es decir honorables magistrados al momento de dictar sentencia la Sala dejó de aplicar la normativa ya invocada y por lo tanto solicito que ya dentro de esta audiencia se case la sentencia a favor de la Administración Aduanera.". Por su parte la parte actora señaló: *"Buenos días señor juez, señoras juezas y secretaria de la Corte Nacional. Respecto del recurso de casación planteado por la Administración Aduanera, no debió pasar ni siquiera el examen de admisibilidad vemos que ni siquiera fundamenta el cargo que es uno de los requisitos para cumplir la técnica casacionista. Simplemente se dedica a establecer que la sentencia no cumple con motivación. Tampoco realiza una*

confrontación eficaz entre los argumentos expuestos por el Tribunal de instancia y las razones dadas por el Tribunal. Ni siquiera se cumple con la técnica para ser admitido el recurso. Referente aquí a la falta de motivación e la sentencia, debemos cuestionarnos si el acto administrativo, la rectificación de tributos cumple o no con la motivación y no es el caso. Es por esto que el Tribunal A-quo en aplicación directa de la norma constitucional menciona que los actos administrativos deben cumplir con la motivación. Se ha mencionado y se lee de la jurisprudencia de la Corte Nacional que para la aplicación del tercer método del valor de mercancías es necesario que el contribuyente solicite a la administración aduanera el valor de la base de datos, imponiéndole cargas, imponiéndole tareas al contribuyente, para que se incumpla con la debida motivación del acto administrativo, es increíble señores jueces de la Corte Nacional que se le fabrican tareas al contribuyente, se debe aplicar directamente la constitución referente a motivar los actos y debemos cuestionarnos si la rectificación de tributos en aplicación del tercer método cumple o no con establecer un mínimo de los detalles de la comparable para que en virtud de la seguridad jurídica pueda el contribuyente contradecir esa comparable, pero en ningún momento pudimos contradecir la comparable. Debe de realizarse una interpretación benigna para la aplicación de las normas constitucionales. Vuelvo a repetir que se le establezcan consignas, cargas al contribuyente que tiene que solicitar estos valores en aduana. Es verdad que la base de datos de la aduana es confidencial, pero también es verdad que los actos administrativos deben ser motivados. Por ende haciendo una ponderación debe aplicarse directamente los principios constitucionales y debemos cuestionar y preguntarnos nuevamente ¿Se cumple o no con la debida motivación? Y no, no se cumple. Vemos que en el recurso de casación planteado por la Administración Aduanera simplemente se dedica a utilizar de manera parcial pedazos de la sentencia pero no confronta el cargo por

ende en ningún momento puede ser admitido.". En uso de su derecho a la réplica la Administración aduanera indicó: *"En atención a la exposición realizada por el abogado de la parte actora debemos indicar lo siguiente: De la sentencia que es hoy recurrida, en el punto seis pinto seis establece: [...] es decir la misma Sala considera que los actos administrativos están debidamente motivados porque cumplen los requisitos establecidos en el artículo 76 numeral 7 letra l) y en el artículo 81 del Código Tributario. Así también es necesario Honorables que el artículo 166 del COGEP establece claramente [...] es así Honorables Magistrados que la administración aduanera presentó la contestación a la demanda categóricamente negando todos los hechos alegados por el actor en su demanda y adicionalmente hizo valer su derecho en atención a los artículos que la Sala dejó de aplicar y por lo tanto se recurren esta sentencia en lo que tiene que ver con la falta de aplicación de los artículos 225 del COPCI 63 de la Resolución 1684 y 10 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 7 del Acuerdo General sobre aranceles y Comercio de 1964. Gracias"*. Por su lado en su contrarréplica el actor manifestó que: *"Normas de segundo nivel o de tercer nivel como lo ha nombrado aquí la abogada de la administración aduanera no pueden estar por encima de la constitución. ¿Cumple o no la rectificación de tributos con especificar un mínimo de los detalles de los valores que fueron utilizados y la comparable que fue utilizada en la base de valor? Nunca se hace, nunca el contribuyente pudo saber esa comparable. Por ende si van aplicar el artículo 225 estaríamos frente a un acto que incurre falta de motivación, incumpliendo normas constitucionales."*----------

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

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

a) ¿En La sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos** por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, del Art. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones en cuanto a la obligación de suministrar información y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información?----------

III.- CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

3.1.- La Casación: Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: "*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su*

naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.", así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: "[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*". Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que "*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte*

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

3.2.- Principios Constitucionales Tributarios.- Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, *"se deduce la intención distribuidora de la imposición."* (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y

justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios "*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.*". En este sentido los principios constitucionales que regentan el régimen tributario, deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las Leyes Tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República no constituyen los únicos principios aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas éstos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha definido de forma general como: "*un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los*

derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios" (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004). En este sentido dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas Dino Jarach indica que: "*Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración."* (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, pág. 299). Así pues sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas la personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, "*Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal* [...]". (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora,

Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79). Carlos Giuliani Fonrouge señala que: "*Como derivación del principio de igualdades menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]*". Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora "*supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.*" (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del

artículo 300 que dispone: *"Se priorizarán los impuestos directos y progresivos."*. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en "*dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión.*" (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: *"la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes* [...]"(Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: "*Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.*" (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: "*Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto*

del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.". Por su parte Roberto Dromi destaca que: *"los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella."* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que *"se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad*

económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rulesof the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro "The road to serfdom.". Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo "Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: *"Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles."* (Arístides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que *"la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones*

americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.". Por su parte Roberto Dromi señala que: *"La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.".* Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: *"La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la*

concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.". En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: "[...] *se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".* (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuanta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en al primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios

difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad.----------

IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

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

Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359 en cuanto a la **falta de aplicación** de normas de Derecho señala que: "*Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto*". Frente al referido vicio, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, tomando en cuenta claro está, en función de los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.-** Vale señalar también que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. ----------

4.2.- Normas denunciadas: Para iniciar con el análisis que amerita el presente caso, se procederá a transcribir lo que señalan las normas denunciadas como infringidas, esto es: Código Orgánico de la Producción,

Comercio e Inversiones: *"**Art. 225**.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.".* Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846): *"**Artículo 63.** Obligación de suministrar información. 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 [...] 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.".* Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo

General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) *"**Artículo 10**. 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.".* **4.3.- Hechos probados:** Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: "**7.4.** [...] *Sin perjuicio de lo indicado, dejó de motivarse la rectificación de tributos en lo que corresponde a la identificación de los referentes empleados para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración. En la resolución impugnada tampoco se identificaron el referente. La motivación debe ser efectuada en la determinación y no posteriormente. Si se permite a la administración aduanera efectuar determinaciones desde una base de datos, sin dar el mínimo detalle de aquella ni revelar identificar el origen del comparable que la conforma y que se aplica al caso específico, no habría la seguridad (al momento en que el sujeto pasivo recibe el acto de determinación) de que esa base de datos está conformada por datos reales e idóneos, esto es, de una importación con valor de transacción, respecto de mercancía lo más similar posible, importada en el tiempo lo más aproximado posible, y del mismo país de exportación. La cita de una base de datos sin revelar identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios y líricos los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración, ya que*

los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados (esto es, se impide que el importador verifique que el comparable es real y no es ficticio, y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad y origen, y por tanto no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable por parte de la administración aduanera), ocasionando su indefensión; y además con ello se omite el requisito de "pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho" exigido por el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez, y cuya omisión causa su nulidad (en lo que respecta a la aplicación del método secundario de valoración). Al no haber la administración aduanera motivado en su rectificación de tributos la forma por la que modificó el valor FOB de la mercancía, y consiguientemente el valor en aduana en las importaciones en las que aplicó métodos secundarios de valoración, esa modificación queda sin efecto y por tanto se mantiene el valor en aduana (base imponible) declarado correspondiente a los refrendos numerados como 4, 5, 6, 11, 12, 13, 15, 16 y 17 del cuadro 17 de la rectificación de tributos que obra en la página 62, foja 161 vuelta, que se corresponde a lo detallado en los cuadros 14 y 15, páginas 56 y 57 de la rectificación de tributos, fojas 158 vuelta y 159;[...]". (El subrayado me corresponde).----------

4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como infringidas: 4.4.1.- Del texto transcrito en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración, como hecho cierto y probado, que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, omitiendo el requisito de "pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho" exigido por el

artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez, y cuya omisión causa su nulidad **4.4.2.-** En relación al cargo de **falta de aplicación de las normas consideradas como infringidas** señala la casacionista que de conformidad a los artículos que están siendo alegados como infringidos el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no podría revelar el contenido de su base de valor como lo manifiesta la Sala en la sentencia ya que su contenido e información es protegida y además únicamente mediante orden judicial esta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada. Señala que hay que considerar que cuando existan motivos para descartar el primer método de valoración "Valor de Transacción" como lo dispone el Art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE información que según la normativa nacional como el Art. 225 del COPCI, así como la supranacional como el numeral 4 del Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN), le brindan el carácter de **CONFIDENCIAL** a dicha información. Manifiesta que el numeral 2 del Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, dispone que justamente por tener carácter confidencial dicha información comercial, ya que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información NO SEA DIVULGADA, sino únicamente para objeto de estudio de la Administración Aduanera y no puede ser revelada sino bajo la misma autorización de quién la proporcionó o en su defecto por la orden judicial. Señala que esto guarda relación con el Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el cual tampoco fue considerado por la Sala. Manifiesta que el Art. 225 del COPCI, ley que regula la actividad aduanera

en el Ecuador es claro respecto a la calidad de "**información protegida**" de los datos que reposan en la Base de Datos del SENAE y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; dicha información es restringida por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de control a las que está facultado el SENAE tanto por la legislación nacional, cuanto por normativa comunitaria, por lo que si la Sala de Instancia aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida ya que la misma debió haber sido aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, antecedente de la resolución impugnada, ya que dichas normativas prohíben lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla. Sostiene que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación para que todo sujeto pasivo pueda contradecir en lo que se crea afectado, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera de conformidad con el Art, 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante Orden Judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la base de valor del SENAE, artículo que dejó de aplicar la Sala en su decisión. De aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio, de ahí que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, en concordancia con el Art. 81 del Código Tributario, es decir el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la que se fundamenta la decisión tomada así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración, en relación a los hechos sujetos a

controversia. Luego de citar algunas sentencias relacionadas a la confidencialidad de la información, solicita se case la sentencia.----------

4.4.3.- Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas denunciadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen que llegó a la convicción material de que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, incumpliendo de esta manera con lo previsto en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución por lo que es importante destacar que el Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, determina que las Administraciones Tributarias allí descritas pueden tener libre acceso sin restricción a las bases de datos de varias entidades públicas; a la vez que establece que los servidores públicos que no entreguen dicha información a las entidades tributarias habilitadas en esta disposición, serán sancionados con la destitución, disponiendo finalmente que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana es información protegida que, "**su acceso no autorizado**" o la "**utilización indebida**" sobre dicha información, será sancionada conforme el Código Penal. Del examen jurídico, teórico y usual de esta disposición, que regula las atribuciones de las administraciones tributarias para la solicitud de información, así como la calificación de esta información como "protegida" para fines de "accesos no autorizados" así como de "utilización indebida", se observa que no guarda la debida pertinencia, con el hecho probado aseverado por los juzgadores de instancia, de que el acto impugnado carecía de motivación. Por su parte el Art. 63 de la Resolución N° 1684 referente a la "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas", mantiene relación con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos

condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y que la información no pueda ser revelada sin la autorización expresa de la persona o gobierno que la proporcione salvo orden de autoridad judicial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición tampoco mantiene pertinencia alguna con la decisión material de instancia que en el acto impugnado no existe motivación. Finalmente el Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información y cuyo contenido establece la salvedad de que la información confidencial pueda ser revelada en el contexto de un procedimiento judicial; de igual manera no es subsumible al hecho material probado por el Tribunal de instancia, relacionado a la falta de motivación del acto impugnado.----------

4.4.4.- Adicionalmente, como *obiter dicta*, es oportuno manifestar que mantengo el criterio de que la Administración Aduanera al ejercer su facultad para la redeterminación de tributos de control, debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional, a la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, literal l), numeral 7 de la Constitución de la República y así habilitar el derecho a la defensa de los administrados en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: *"**Art. 76**.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*[...]". Para los propósitos antedichos debe motivarse en

cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración como por ejemplo los productos y precios para que el importador conozca la forma cómo se determinó la obligación tributaria, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia o personalísima de cada contribuyente como por ejemplo su nombre o su RUC y más aun tomando en cuenta el verdadero alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. El procedimiento de determinación de la Administración Tributaria reviste de singular complejidad y relevancia, que debe procurar el debido proceso y la seguridad jurídica, para ello, sin desmerecer la facultad determinadora de la Administración Tributaria, esta debe cumplir los parámetros de la legalidad. La auditoría comprende: perfiles de riesgo para analizar la prefactibilidad o no de su ejecución, análisis y relevancia del caso, para lo cual cuenta con las bases de datos, estas últimas provienen de diversas fuentes originarias, las cuales son reservadas y confidenciales; sin embargo, la Administración en sus procesos de determinación debe procurar entregar información sobre la forma cómo determina, su metodología, variables generales; lo cual de ninguna manera implica entregar información personal de los contribuyentes, la misma que es reservada y confidencial. ----------

V.- DECISIÓN

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

VI.- SENTENCIA

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

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

En Quito, jueves diez de agosto del dos mil diecisiete, a partir de las doce horas y veinte y ocho minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: JENNY DEL ROSARIO REYES GARRIDO P. L. D. Q. R GRUVALCORP S. A. en el correo electrónico juancarlos_cassis@hotmail.com, j.cassis@estudiojuridicoviteri.com del Dr./Ab. CASSIS DAHIK JUAN CARLOS. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla **No. 1346** y correo electrónico 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, parguel@aduana.gob.ec del Dr./Ab. ARGÜELLO PAREDES PAOLA ALEJANDRA. ECONOMISTA JUAN CARLOS ESPINOZA ANDRADE, PERITO en el correo electrónico juancaccc@hotmail.com. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE

SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

RECURSO No. 09501-2016-00501

ACLARACIÓN

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, miércoles 23 de agosto del 2017, las 09h17.—

VISTOS: La señora Jenny Del Rosario Reyes Garrido, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía GRUVALCORP S.A., interpone recurso horizontal de **ACLARACIÓN** en contra de la sentencia de mayoría dictada el 10 de agosto de 2017, las 11h16 y notificada el 10 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido, luego de citar un extracto del apartado 3.2 de la sentencia cuya aclaración se solicita, señala: *"Que **aclaren** si por el simple hecho de que el sujeto pasivo NO solicite mediante orden judicial la revelación de los referendos utilizados para el respectivo ajuste, el acto administrativo, es decir, la rectificación de tributos realizada por la Administración Aduanera SIEMPRE será motivada ¿?"*. Con este antecedente, para resolver se considera: **PRIMERO.-** Para conocer la petición de aclaración presentada la señora Jenny Del Rosario Reyes Garrido, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía GRUVALCORP S.A. conforme lo previsto en los arts. 275 del Código Tributario y 255 del Código Orgánico General de Procesos, 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, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que: *"La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura."*. **TERCERO.-** Con el referido pedido aclaración, esta Sala Especializada corrió traslado a la contraparte por el término de 48 horas, la cual en su contestación a la solicitud de aclaración expone que: *"La solicitud de*

aclaración realizada por la parte actora no cumple con lo establecido en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, en atención a que la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador carece de la oscuridad alegada por el actor. Debiéndose considerar que el actor NO realiza la debida fundamentación de lo alegado y tampoco expresa la normativa que invoca para el recurso planteado, por lo tanto, se torna en improcedente. Lo que pretende sea aclarado se encuentra inmerso en el considerando 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO, en el punto 3.2 de la sentencia (...) El actor confunde el análisis que realiza la Sala Especializada en su sentencia, con la respectiva solicitud de acceso a la base de valor del SENAE y la motivación del acto administrativo impugnado, es decir, que si bien el actor dentro de la etapa de juicio, puede solicitar el acceso a la base de valor de la aduana mediante orden judicial (...) En razón de mis asertos, está plenamente demostrado, que la sentencia emitida, carece de oscuridad alguna, en virtud de lo cual se puede claramente establecer que el recursos presentado carece de fundamento" **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). **4.1.-** Previo a resolver el recurso horizontales interpuestos por los

recurrentes, cabe destacar que el COGEP en su normativa sobre la aclaración y ampliación de las sentencias o autos definitivos de casación, no establece un claro procedimiento sobre la resolución de los mismos, pero si en lo relativo al motivo y tiempo de la interposición de estos, situación similar a la que ocurría con el Código de Procedimiento Civil. Continuando con el mismo orden de ideas, es criterio de esta Sala Especializada proceder conforme a lo que los arts. 253, 255 inciso primero, segundo y final del COGEP así como lo estatuido por el art. 76 del citado cuerpo legal que, entre otras cosas señala y le faculta al juez a establecer un término judicial, mismo que será perentorio y vinculante cuando la Ley no prevea un término para la realización de diligencias o actuaciones procesales. Ahora bien como ya se ha dejado en claro el COGEP no establece un tiempo y un procedimiento claro para resolver la aclaración y ampliación que se propongan en sentencias y autos definitivos dictados en casación, por lo que a esta Sala Especializada le corresponde señalar el tiempo judicial que considere oportuno para cumplir con la cabal protección de los derechos de los justiciables. También es dable establecer que lo indicado en el art. 255 inciso tercero del COGEP que expresa en su parte pertinente: *"(...) Si la petición se ha formulado por escrito, se notificará a la contraparte por el término de cuarenta y ocho horas, vencido este término y dentro de las veinte y cuatro horas siguientes, resolverá lo que corresponda (...)"*, es aplicable para resoluciones que se dictan fuera de audiencia, como lo es el pedido de excusa, recusación, admisibilidad del recurso de casación, etc.; por lo que lo determinado en dicho inciso no es aplicable para resolver la aclaración de sentencias y autos definitivos dictados en casación. **QUINTO.-** En base a lo expuesto, este Tribunal Especializado atiende el pedido de aclaración de la sentencia de mayoría dictada el 10 de agosto de 2017, las 11h16, en los siguientes términos: **5.1** Con relación a la solicitud de **aclaración** presentada

por la señora Jenny Del Rosario Reyes Garrido, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía GRUVALCORP S.A., referente a que si por el hecho de que el sujeto pasivo, no solicite mediante orden judicial la revelación de los referendos utilizados para el respectivo ajuste, el acto administrativo, es decir, la rectificación de tributos realizada por la administración aduanera siempre será motivada, se indica a la peticionaria que el extracto del apartado 3.2 de la sentencia que transcribe en su escrito de aclaración, corresponde al fundamento utilizado por la administración tributaria aduanera en la interposición del recurso de casación, y más no a algún criterio vertido por este Tribunal Especializado en la resolución de mayoría del recurso de casación interpuesto, por lo tanto, resulta improcedente aclarar criterios que no han sido emitidos por este Tribunal de Casación. **SEXTO.-** 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 central contenido en el recurso de casación, y no adolecer la sentencia de falta de claridad, se rechaza la solicitud presentada por la compañía actora, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto en la sentencia, y se ordena que la Actuaria de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes. En este caso firma por obligación legal el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez Nacional, en virtud del Oficio No. 1173-SG-CNJ-ROG de 20 de julio de 2017, en el que el doctor Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, le llama en reemplazo de la doctora Tatiana Pérez Valencia, Jueza de la Sala de lo Contencioso Tributario, con las mismas atribuciones y deberes de la principal. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de Secretaria Relatora Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 27-PSCT-CNJ-17, emitido por el Dr. José Luis Terán Suárez Presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, el 16 de agosto de 2017 Notifíquese.-

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. Darío Velástegui Enríquez

CONJUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, miércoles veinte y tres de agosto del dos mil diecisiete, a partir de las once horas y dieciseis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: JENNY DEL ROSARIO REYES GARRIDO P. L. D. Q. R GRUVALCORP S. A. en el correo electrónico juancarlos_cassis@hotmail.com. j.cassis@estudiojuridicoviteri.com del Dr./Ab. CASSIS DAHIK JUAN CARLOS. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico 3198.direccion.general@aduana.gob.ec. parguel@aduana.gob.ec del Dr./Ab. ARGÜELLO PAREDES PAOLA ALEJANDRA. ECONOMISTA JUAN CARLOS ESPINOZA ANDRADE. PERITO en el correo electrónico juancacec@hotmail.com. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E) (E)

MARIA.GALLARDOA

RAZÓN:- Siento como tal que las treinta y tres (33) copias que anteceden, son iguales a su original constantes en el Recurso No. 09501-2016-00501 (Juicio No. 09501-2016-00501) que sigue la CÍA. GRUVALCORP S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 31 de agosto de 2017. Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (E)

Recurso No. 09501-2016-00491-COGEP

Resolución Nº 628-2017

VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DE LA DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, jueves 10 de agosto del 2017, las 15h32.-

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el abogado Gabriel Antonio Andrade Piza, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 4 de mayo de 2017, a las 15h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2016-00491, propuesto por la señora Xing Jinfeng, por sus propios derechos, en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-1061-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el 1 de diciembre de 2016, que ha declarado sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 301-2016, interpuesto por la señora Xing Jinfeng, y en consecuencia se ratifica la legalidad y validez del acto administrativo contenido en

la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0246-D0001, suscrita por el Director Regional 1 de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; así como el Informe Técnico contenido en el Memorando No. SENAE-DDR-2016-0969-M, de fecha 29 de noviembre de 2016.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El abogado Gabriel Antonio Andrade Piza, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 4 de mayo de 2017, a las 15h40, en la que se "*...resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por XING JINFENG, por sus propios derechos, en contra del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-1061-RE, emitida por dicha autoridad el 01 de diciembre de 2016, así como de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0246-D001...*".

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 el abogado Gabriel Antonio Andrade Piza, procurador judicial del Director General

del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, exclusivamente por *falta de aplicación* del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, de los números 2 y 4 del art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846), al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2016-00491, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por el doctor José Luis Terán Suárez, (Juez Nacional Ponente); y por las doctoras Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos, (Juezas Nacionales).

1.2.3 Auto de 24 de abril de 2017, las 13h41, 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 jueves 27 de julio de 2017, a las 11h30, en la sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia; diferida para el día miércoles 10 de agosto de 2017, a la misma hora.

1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por el recurrente Director General del Servicio de Rentas Internas, el abogado Isidro Andrey Sellan Delen, con Mat. 09-2012-18 y CC 0918760984. No comparece el abogado defensor de la señora Xing Jinfeng, por lo que se aplicará lo dispuesto en el numeral 2 del art. 87 del Código Orgánico General de Procesos.

1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- El abogado Isidro Andrey Sellan Delen, en defensa del Director General del Servicio Nacional

de Aduana del Ecuador, manifiesta: "SI BIEN ES CIERTO LA CONSTITUCION DE LA REPUBLICA ESTABLECE QUE TODOS LOS ACTOS DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE MOTIVADOS ESTE DEBER NO DEBE SER AFECTADO POR LA DIVULGACION A LA INFORMACION COMPARATIVA PUES TODO LO CONTRARIO EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR DENTRO DE LOS ANTECEDENTES DE LA MISMA HA RESPETADO Y RATIFICADO E IDENTIFICADO PLENAMENTE LA MERCANCIA QUE HA SIDO COMPARADA Y ASI LO EXPONE LA MISMA SALA...".

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.- El recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo

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

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La administración tributaria aduanera, en la fundamentación del recurso de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el mismo, sustentó el recurso en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio del recurrente la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de **falta de aplicación** del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y de los numerales 2 y 4 del art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846).

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: "*Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya*

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

3.2 El Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de su defensa técnica, en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, alegó y argumentó que en el numeral SÉPTIMO de la sentencia que se recurre, la Sala motiva su decisión, desagregando uno a uno los puntos de controversia que se fijaron en la audiencia preliminar, inobservando las normas acusadas, que prohíben tales exigencias. Manifiesta que en el numeral 7.1 la Sala aborda el primer punto del objeto de la controversia donde se reconoce la pertinencia de la aplicación de los procesos de control posterior efectuados por el SENAE a las importaciones realizadas por la señora XING JINFENG mediante declaraciones aduaneras Nos. 028-2014-10-00335776 y 028-2015-10-00069281; que sin embargo en los numerales 7.2 y 7.3, relativos al segundo punto del objeto de la controversia, la Sala llega a la conclusión equivocada de que la divulgación de la información contenida en la Base de Valor del SENAE es un requisito indispensable para que esté motivado el acto de rectificación de tributos. Señala que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de conformidad con el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones; y, art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), NO PODÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada; que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, de conformidad con el art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante

ORDEN JUDICIAL la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENAE; que de aquella forma el sujeto pasivo tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio; que de ahí que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto en los artículos 76 numeral 7 y 82 de la Constitución es FALSO; que la Sala señala en su sentencia que *"...al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables..."*; que CON DICHO ARGUMENTO DEJA DE APLICAR LO DISPUESTO EN LAS NORMAS ANTES SEÑALADAS QUE AMPARAN LA CONFIDENCIALIDAD DE LA BASE DE VALOR, y que más bien limitan a la Administración Aduanera de NO poder brindar o "individualizar" con fecha y número de refrendo que se extrajo para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere la Sala por ser información comercial por su naturaleza y por ende de carácter confidencial, ya que de lo contrario, el SENAE estaría infringiendo lo dispuesto en las normas de la CAN, así como del art. 225 del COPCI.

Como puede advertirse del recurso de casación, el cuestionamiento principal del recurrente es que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846), que están siendo alegados como infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO

PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada.

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

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

*"**Art. 225.-** Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos.*

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

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

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

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

2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

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

4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo".

3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- De la revisión de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal *a quo* en el numeral 4.1 establece como objeto de la controversia lo siguiente: *"...1.- determinar si es procedente o no el rechazo del primer método de valoración de las mercancías importadas. 2.- determinar si fue o no legal la forma de elevación del valor FOB de la transacción (mediante la aplicación del tercer método de valoración). 3.-*

determinar si se produjo o no violación al derecho de legítima defensa del importador por la falta de notificación del mismo, de los memorandos SENAE-JDA-2016-0748-M; SENAE-DRI1-2016-1968 y SENAE-DRR-2016-0969-M. 4.- determinar si es legal o no, y si acarrea o no la nulidad, que en un solo administrativo se hayan reliquidado dos declaraciones aduaneras; y, 5.- determinar si en la fase de reclamo la administración desatendió o no la prueba solicitada por el importador, ocasionado o no la nulidad de la sustanciación del reclamo". De estos puntos controvertidos, el que nos interesa por tener relación con el objeto del presente recurso de casación, es el número dos que se refiere a la aplicación del tercer método de valoración (mercancías similares). Sobre la aplicación de este método, el Tribunal de instancia en el numeral 7.2 del fallo recurrido realiza el siguiente análisis: "***7.2.-*** *(...) sin embargo, en el presente caso, no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método, ni que tales mercancías hayan sido vendidas para la exportación al mismo país de importación, ni que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado, pero aún existe constancia de que las mercancías similares con las que se ha comparado, hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración".* No obstante lo expuesto, el juzgador de instancia, en el mismo numeral (fs. 231 de los autos), expone lo siguiente: *"Es verdad que en la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0246-D001, señala que "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que la*

importación de TELAS (subpartida arancelaria 6006.32.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sean similar, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: TELA en marcas sin prestigio comercial, metros cuadrados. Cumple las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidos en el mismo país: CHINA". (El subrayado fuera de texto). Es decir, a pesar de que en el acto administrativo de rectificación de tributos constan plenamente identificados los comparables de las mercancías similares, la Sala juzgadora llega a la conclusión errada de que: *"...mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que realiza la comparación. El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuales son las mercancías que han servido de referencia de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en caso contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN... Si esto es así, al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes*

correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables…".

En el considerando 7.4 (fs. 325 vta. de los autos), el Tribunal juzgador insiste que: *"Como complemento del análisis realizado, para determinar el valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte el primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías".*

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. No se puede entonces partir de presunciones fácticas derivadas de la suposición del juzgador como las señaladas en la sentencia cuando afirma: *"…la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos"*, o cuando sin fundamento dice que: *"…al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables…".* 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 sustentarse en elucubraciones carentes de fundamento legal y material, y de esta forma 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.

Finalmente, en el considerando **7.5** (fs. 232 vuelta de los autos), la Sala *a quo* llega a la siguiente conclusión: *"**7.5.-** Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución…".*

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

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra l) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en el la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la 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 dicha información,

que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden de autoridad judicial. De ahí que, el argumento utilizado por el Tribunal de instancia de que *"...mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se realiza la comparación"*, es un criterio 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 no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión y además que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en el presente caso pues en la misma sentencia consta como hecho probado (fs. 231 de los autos), que: *"...Es verdad que en la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0246-D001, señala que: "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que la importación de TELAS (subpartida arancelaria 6006.32.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sean*

similar. debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: TELA en marcas y prestigio comercial. metros cuadrados. Cumple las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración. y son comercialmente intercambiables.- Son producidos en el mismo país: CHINA…"; 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, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes tanto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); como en el art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, y, que han sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación. **4.** Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENAE es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal *a quo* constantes en el fallo recurrido a las que hemos hecho referencia en líneas anteriores, transgreden la normativa interna y externa aplicable a la calidad de *"información protegida"* de los datos que reposan en la Base de Valor del SENAE,

ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la importadora XING JINFENG, que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la citada importadora. **6.** Las normas de derecho que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENAE, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la señora Xing Jinfeng; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio dispositivo, quedaba a criterio de la accionante, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla con el objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el quinto caso del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta no consta como hecho probado que exista tal orden de autoridad judicial que haya sido inobservada por parte de la autoridad aduanera; motivo por el cual, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de *falta de aplicación* de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y numerales 2 y 4 del 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, en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAE.

4. DECISIÓN

4.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justica, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** resuelve:

5. SENTENCIA

5.1 CASAR la sentencia dictada el 15 de febrero de 2017, las 12h29, 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. SENAE-DGN-2016-1061-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el 1 de diciembre de 2016.

5.3 Sin costas.

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

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL (V.S.)

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: XING JINFENG

DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

(RECURRENTE)

Quito, jueves 10 de agosto del 2017, las 15h32.-

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

I. ANTECEDENTES

1.1.- Sentencia recurrida: el Abg. Gabriel Antonio Andrade Piza, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de

Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 04 de mayo de 2017, emitida a las 15h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00491, instaurado en contra de la Resolución N° SENAE-DGN-2016-1061-RE, emitida el 01 de diciembre de 2016, la cual declaró sin lugar el reclamo administrativo y ratificó la validez de la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-00246-D001, y cuyo fallo resolvió declarar con lugar la acción de impugnación presentada por la parte actora. ----------

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

1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional: En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizado las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 14 de junio de 2017 a las 10h10, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en función del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de

Procesos, pero únicamente por los yerros de: falta de aplicación del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y de Los números 2 y 4 del art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones. **1.3.2.- Sorteo de la causa:** De conformidad con el acta de sorteo suscrita por el Presidente de esta Sala Especializada, realizada el 14 de julio de 2017, y que consta a foja 15 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por el Juez Nacional Dr. José Luis Terán Suárez en calidad de Juez Ponente y las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el art. 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 18 de julio de 2017 a las 16h32, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día jueves 27 de julio de 2017 a las 11h30, en la Sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. ----------

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

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

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

2.3.- Audiencia: En cumplimiento del auto de 18 de julio de 2017 a las 16h32, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: -Por el recurrente, el Director General de Aduana del Ecuador, el Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg con Mat. 09-2012-18 y CC. 0918760984.- No comparece el abogado defensor del señor Xin Jinfeng.----------

2.3.1.- De la intervención de las partes: De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 29 y 29v del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: "*SI BIEN ES CIERTO LA CONSTITUCION DE LA REPUBLICA ESTABLECE QUE TODOS LOS ACTOS DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE MOTIVADOS ESTE DEBER NO DEBE SER AFECTADO POR LA DIVULGACION A LA INFORMACION COMPARATIVA PUES TODO LO CONTRARIO EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR DENTRO DE LOS ANTECEDENTES DE LA MISMA HA RESPETADO Y RATIFICADO E IDENTIFICADO PLENAMENTE LA MERCANCIA QUE HA SIDO COMPARADA Y ASI LO EXPONE LA MISMA SALA*" (**sic**). **2.3.2.-** No comparece el abogado defensor del señor Xin Jinfeng.----------

2.4.- Determinación del problema jurídico a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: **2.4.1.- Problema jurídico:** De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: ----------

a) ¿En La sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos** por falta de aplicación del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, y los números 2 y 4 del art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, en cuanto a la obligación de suministrar información?----------

III.- CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

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

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

hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). ----------

3.2.- Principios Constitucionales Tributarios: Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar, cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, *"se deduce la intención distribuidora de la imposición."* (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios "*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.*". En este sentido los principios constitucionales que regentan

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

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

hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto" [...]". Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora "*supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.*" (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del art. 300 que dispone: *"Se priorizarán los impuestos directos y progresivos."*. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en "*dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión.*" (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible

tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: *"la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes* [...]" (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: "*Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.*" (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: "*Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.*". Por su parte Roberto Dromi destaca que: *"los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de*

las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella." (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que *"se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rulesof the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro "The road to serfdom."*. Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo "Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: *"Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas*

del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar" y añade que "Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles." (Arístides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que *"la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos."*. Por su parte Roberto Dromi señala que: *"La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación.* [...] *La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica."*. (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El

principio de transparencia se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: "*La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.*". En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el

financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: "[...] *se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:* [...] *15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".* (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuanta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en al primer párrafo del art. 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad. ----------

IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

4.1.- Esta Sala Especializada procederá a continuación, a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso quinto del art. 268 del Código

Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis: **4.1.1.-** El caso quinto del art. 268 del Código General de Procesos que establece: "*Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.*". **4.1.2.-** La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique, a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (*error in iudicando*), al comprobarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es de la falta de aplicación de normas de Derecho. El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359) en cuanto a la **falta de aplicación** de normas de Derecho señala que: "*Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto*". Frente a los referidos vicios, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, tomando en cuenta claro está, en función de los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.-** Vale señalar también que el vicio

que contempla el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración, que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. ----------

4.2.- Normas denunciadas: Para iniciar con el análisis que amerita el presente caso, se procederá a transcribir lo que señalan las normas denunciadas como infringidas, esto es: Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones: *"**Art. 225**.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.".*

Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846): *"**Artículo 63.** Obligación de suministrar información.* [...] *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.* [...] *4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.".* ----------

4.3.- Hechos probados: Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: *"[...]**7.2.-** Respecto a este otro punto de la controversia, el mismo que, de conformidad con lo previsto en el Art. 3.1 a) del Acuerdo de Valoración del GATT establece que <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.>, lo que significa que para la aplicación de este método, debe cumplirse ciertas condiciones: a) que el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Art. 1 y 2, b) que las mercancías hayan sido vendidas*

para la exportación, c) que las mercancías hayan sido vendidas al mismo país de importación; y, d) que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado; sin embargo, en el presente caso, ***no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método, ni que tales mercancías hayan sido vendidas para la exportación al mismo país de importación, ni que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado, peor aún existe constancia de que las mercancías similares con las que se ha comparado, hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración****. Es verdad que en la Rectificación de Tributos N° JRP1-2016-0246-D001, señala que <Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que la importación de TELAS (subpartida arancelaria 6006.32.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sean similar, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: TELA en marcas sin prestigio comercial, metros cuadrados. Cumple las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables. Son producidos en el mismo país: CHINA> (foja 81 vuelta);* ***mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se realiza la comparación****.* ***El hecho de que afirme haber comparado con***

valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuales son las mercancías que han servido de referencia de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, *puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en caso contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, al señalar que <En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuaran los ajustes que resultan necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad entre la mercancía importada y la mercancía similar considerada...>, y más adelante en el acápite 2) de la misma norma se señala que <Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables...>. Si esto es así, al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables.* ***7.3.-*** *Por otro lado no hay que olvidar que el Art. 15. 2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC establece que en el presente acuerdo "Se entenderá por -mercancías similares- las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo*

que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial [...]". ***Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación****, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN,* ***y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado****, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución, más allá de que el Tribunal jamás puede creer la mera afirmación unilateral de una de las partes, en cuyo caso quedaría al libre albedrío del Tribunal de creer a quien lo considere pertinente. Como complemento del análisis realizado, para la determinar en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las*

mercancías. ***7.4.-*** *La argumentación de la Administración Aduanera en el sentido de que para la determinación del valor en aduana de las mercancías objeto de la presente controversia ha comparado con el valor de mercancías similares que ha encontrado en su base de datos tampoco justifica la aplicación del tercer método de valoración, por el contrario esta actuación atenta contra las normas de valoración por dos razones: a) primero porque a la luz de lo establecido a en el Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN <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>, lo que significa que la información de la base de datos no constituye per se información que permita determinar el valor de las mercancías, sino únicamente para verificar los valores declarados y para constituir indicadores de riesgo; y, b) Segundo porque esta norma se complementa con la aclaración que formula la Nota Interpretativa del Art. 3.4 del mismo Acuerdo, según la cual: <A los efectos del artículo 3, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas similares es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1.> (énfasis agregado), cuestión que es corroborada por el Art. 37 del Reglamento de Valoración de la CAN, según el cual, <La autoridad 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...>, lo que quiere decir que para que el valor de transacción de mercancías similares sirva de referente para la comparación con el valor de otras mercancías similares, en forma previa*

debe haber sido aceptado por la Aduana, es decir debe existir una declaración de importación que haya culminado con el pago de tributos para que se considere aceptada, y lo que es más, la determinación de ese valor debe haber sido realizado en base al valor de transacción. Al no existir constancia de que ello haya ocurrido, ***significa que la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares***. ***7.5.-*** *Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que* ***la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional***. ***7.6.-*** *El informe pericial presentado por el perito Ing. CARLOS ANDRES ITURRALDE MALO, que fue presentado y defendido en la Audiencia de Juicio* ***en nada ayuda a aclarar los hechos que se discuten en este proceso, el mismo se ha limitado a sustentar el descarte el primer método, pero de ninguna manera sustenta la aplicación del tercer método*** *escudándose en el hecho de que la base de datos es confidencial.* ***7.7.-*** *Finalmente, en virtud de que la Administración Aduanera pretende justificar la falta de revelación de las mercancías similares con las que ha comparado el valor de transacción de las mercancías objeto de la presente controversia, vale la pena dejar sentado que si bien tanto el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, como la Decisión 571 de la CAN establecen en sus Arts. 10 que <Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser*

necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.>; sin embargo, ***el hecho de que la Administración Aduanera utilice en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones, de tal suerte que lo contrario constituiría un grave atentado contra la seguridad jurídica y la obligación de motivar los actos administrativos que garantizan los Arts. 82 y 76 numeral 7) literal l) de la Constitución****.- El análisis realizado por el tribunal hasta este momento releva de cualquier tipo de análisis adicional, por lo que no es necesario entrar a analizar lo demás puntos del objeto de la controversia.* (Lo subrayado me pertenece) ----------

4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como infringidas: 4.4.1.- Del texto transcrito en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración, como **hecho cierto y probado**, que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, en virtud de que no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación del tercer método ya que no se han identificado plenamente cuales son las mercancías que han servido de referencia. El hecho de que la Administración Aduanera utilice en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones. Por otra parte El informe pericial presentado por el perito Ing. CARLOS ANDRES ITURRALDE MALO, que fue

presentado y defendido en la Audiencia de Juicio en nada ayuda a aclarar los hechos que se discuten en este proceso, el mismo se ha limitado a sustentar el descarte el primer método, pero de ninguna manera sustenta la aplicación del tercer método escudándose en el hecho de que la base de datos es confidencial. **4.4.2.-** En relación al cargo de **falta de aplicación de las normas consideradas como infringidas** señala el casacionista que de conformidad a los artículos que están siendo alegados como infringidos, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no podría revelar el contenido de su base de valor como lo manifiesta la Sala en la sentencia, en razón de que su contenido e información es protegida y además únicamente mediante orden judicial ésta puede ser revelada, por cuanto dichas normas le brindan el carácter de información reservada. Señala que hay que considerar que cuando existan motivos para descartar el primer método de valoración "Valor de Transacción" como lo dispone el art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE información que según la normativa nacional como el art. 225 del COPCI, así como la supranacional como el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN (Anterior art. 62 de la Resolución 846 de la CAN), le brindan el carácter de **CONFIDENCIAL** a dicha información. Manifiesta que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, la parte actora pudo solicitar al Tribunal Contencioso Tributario que ordene judicialmente que el SENAE revele dichos valores. Manifiesta que el art. 225 del COPCI, ley que regula la actividad aduanera en el Ecuador es claro respecto a la calidad de "**información protegida**" de los datos que reposan en la Base de Datos del SENAE y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; dicha información es restringida por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de control a las que está facultado el SENAE tanto por la

legislación nacional, cuanto por normativa comunitaria, por lo que si la Sala de Instancia aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida, ya que la misma debió haber sido aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, antecedente de la resolución impugnada, sobre todo teniendo en cuenta que dichas normativas prohíben lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla. Asevera que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación para que todo sujeto pasivo pueda contradecir en lo que se crea afectado, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera de conformidad con el art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante Orden Judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la base de valor del SENAE, artículo que dejó de aplicar la Sala en su decisión. De aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio, de ahí que es falso que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto en el art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, en concordancia con el art. 81 del Código Tributario, es decir el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la que se fundamenta la decisión tomada así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración, en relación a los hechos sujetos a controversia. Señala que la Sala en la sentencia indica que: ***"no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercaderías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método"***; sin embargo con dicho argumento deja de aplicar lo dispuesto en las normas consideradas como infringidas que amparan la confidencialidad de la base de valor y que más bien limitan a la Administración Aduanera de

no poder brindar o individualizar con fecha y número de refrendo que se extrajo para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial, como requiere la Sala por ser información comercial por su naturaleza y por ende de carácter confidencial ya que de lo contrario el SENAE estaría infringiendo lo dispuesto en la normas de la CAN así como del art. 225 del COPCI. Luego de citar algunas sentencias relacionadas a la confidencialidad de la información, solicita se case la sentencia. **4.4.3.-** Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas denunciadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen que llegó a la convicción material de que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, al no haber justificado en su acto impugnado la aplicación del Tercer Método de Valoración conforme a las Normas de Valoración de la OMC y la CAN, y sobre todo al realizar serios cuestionamientos sobre las características y cantidades de las mercaderías utilizadas como comparables, incumpliendo de esta manera con lo previsto en el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, por lo que es importante destacar que el contenido del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, determina que las Administraciones Tributarias allí descritas pueden tener libre acceso sin restricción a las bases de datos de varias entidades públicas; a la vez que establece que los servidores públicos que no entreguen dicha información a las entidades tributarias habilitadas en esta disposición, serán sancionados con la destitución, disponiendo finalmente que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana es **información protegida** que, "**su acceso no autorizado**" o la "**utilización indebida**" sobre dicha información, será sancionada conforme el Código Penal. Del examen jurídico, textual, económico y usual de esta disposición, que regula las atribuciones de las administraciones tributarias para la solicitud de información, así como la calificación de esta información como "protegida"

para fines de "accesos no autorizados" así como de "utilización indebida", se observa que su alcance está encaminado a limitar y prohibir la actuación de los administradores de las bases de datos, para fines distintos a los establecidos en el sistema de comercio exterior, por tanto el alcance de esta norma no guarda la debida pertinencia, con el hecho probado aseverado por los juzgadores de instancia, de que el acto impugnado carecía de motivación al no haber justificado fehacientemente la aplicación del tercer método de valoración. Por su parte el art. 63 de la Resolución N° 1684 referente a la "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas", mantiene relación con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición debe ser interpretada con las otras disposiciones nacionales y comunitarias relacionadas con el establecimiento de la noción de mercaderías similares, así como las demás prerrogativas diseñadas para la aplicación del tercer método de valoración, empero de su contenido textual se colige que tampoco mantiene pertinencia alguna con la decisión material de instancia de que en el acto impugnado carece de la respectiva motivación, por la no justificación de la aplicación del tercer método de valoración aduanera. **4.4.4.-** En adición, conforme el planteamiento casacional del recurrente, amén de los hechos probados señalados *ut supra*, es imprescindible resaltar que *la ratio decidendi* del edicto recurrido, tuvo su fundamento jurídico en las siguientes disposiciones: art. 3.1 literal a del Acuerdo de Valoración del GATT, art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, art. 15. 2 literal b del Acuerdo de Valoración de la OMC, art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, arts. 76 numeral 7 literal l), 82 y 425 de la Constitución de la República, arts. 10, 17 y 25 de la Decisión 571 de la

CAN, art. 37 del Reglamento de Valoración de la CAN, arts. 81, 103 numeral 2 y 133 del Código Tributario, art. 122 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, art. 31 de la Ley de Modernización del Estado del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos Por Parte de la Iniciativa Privada, y art. 10 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; disposiciones que no fueron controvertidas ni acusadas directamente como infringidas por el recurrente en base a los cargos de indebida aplicación, lo que significaría en términos de control de legalidad que el recurrente estaría de acuerdo con la aplicación e interpretación que han realizado el Tribunal de instancia de dichas normas a lo largo de su edicto, por lo tanto la pretensión de que se aplique las normas admitidas, adolecería de ausencia de una proposición jurídica completa, a la vez que tornaría improbable su aplicación dadas las circunstancias materiales como jurídicas de la *ratio decidendi* de la sentencia recurrida. **4.4.5.-** Finalmente, es oportuno manifestar que mantengo el criterio de que la Administración Aduanera al ejercer su facultad de control posterior de tributos, debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional, a la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal l), de la Constitución de la República, sobre todo al tratarse de la aplicación de los distintos métodos de valoración aduanera, sin que bajo ninguna circunstancia se menos cabe el derecho a la defensa de los administrados, en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: *"**Art. 76**.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*[...]". Para los

propósitos antedichos debe motivarse en cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la administración realiza en sus ejercicios determinativos, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando de manera clara en un acto motivado, la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración. En la especie al tratarse del método del valor de transacción de mercaderías similares, debería explicarse sobre la calificación de comparables de mercaderías que hayan sido vendidas para la exportación, o que hayan sido vendidas al mismo país de importación, o que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercaderías que se valoran, de conformidad con el art. 3.1 literal a) del Acuerdo de Valoración de la GATT, (norma también aplicada en la *ratio decidendi* de la sentencia y del cual tampoco se alegó su infracción), o con el fin de demostrar si las mercancías son similares habría de considerarse y motivarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial o la existencia de una marca comercial; con el propósito de que el importador conozca oportunamente sobre la forma cómo se determinó la respectiva obligación tributaria. El adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia o personalísima de cada contribuyente o de sus transacciones comerciales, como por ejemplo la propiedad intelectual, pactos comerciales, o información que se encuentre en investigación, como puede ser la propia y actual información declarada por el importador y que está siendo sujeta a control posterior, y más aun tomando en cuenta el verdadero y auténtico alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. El procedimiento de determinación de la Administración Tributaria reviste de singular complejidad y relevancia, que siempre debe procurar el debido proceso y la seguridad jurídica, para ello, sin desmerecer la facultad determinadora de la Administración Tributaria, ésta

debe cumplir los parámetros de la legalidad. La auditoría comprende: perfiles de riesgo para analizar la prefactibilidad o no de su ejecución, análisis y relevancia del caso, para lo cual cuenta con las distintas bases de datos, que provienen de diversas fuentes originarias, las cuales son reservadas y confidenciales; sin embargo, la Administración en sus procesos de determinación en particular, debe procurar motivar con información que sustente la forma cómo determina, su metodología y resultados en concreto; lo cual de ninguna manera implica entregar información confidencial de los contribuyentes, conforme se describió en líneas arriba. ----------

V.- DECISIÓN

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

VI.- SENTENCIA

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

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

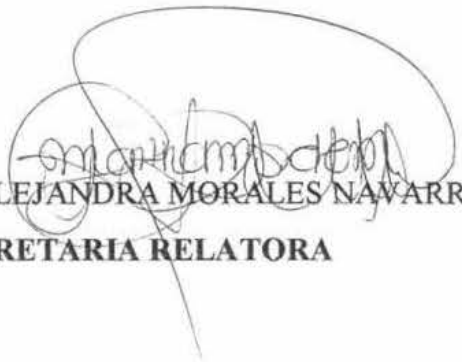
Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

En Quito, jueves diez de agosto del dos mil diecisiete, a partir de las quince horas y cincuenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: XING JINFENG en el correo electrónico rsalazarcabogado@hotmail.com, xingjinfeng@yahoo.com del Dr./Ab. ROMUALDO JAVIER SALAZAR CARREÑO. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla **No. 1346** y correo electrónico jimmy_ruiz_23@hotmail.com, 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, jruizv@aduana.gob.ec, citurralde@gmail.com, carlosytu18@gmail.com, gandrade@aduana.gob.ec del Dr./Ab. JIMMY OMAR RUIZ VILLACRES. Certifico:



ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE

SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

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

Oficio No. 27-PSCT-CNJ-17

Quito, 16 de agosto de 2017

Señora doctora

Ligia Marisol Mediavilla

AYUDANTE JUDICIAL DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

Presente.-

Dra. Mediavilla:

Por cuanto la abogada Martha Alejandra Morales Navarrete, Secretaria Relatora de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha presentado su renuncia a dicho cargo, se le encarga a usted las funciones de Secretaria Relatora, desde el día miércoles 16 de agosto de 2017.

Lo que comunico a usted para los fines legales.

Atentamente,

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ PRESIDENTE DE LA SALA ESPECIALIZADA, DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RAZÓN: Siento como tal que las 28 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Juicio de Impugnación No. 09501-2016-00491 (Recurso de Casación No. 09501-2016-00491) que sigue XING JINFENG en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 23 de agosto del 2017. Certifico.-

DRA. LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (e)

FUNCIÓN JUDICIAL
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

El Registro Oficial pone en conocimiento de las instituciones públicas, privadas y de la ciudadanía en general , su nuevo registro MARCA DE PRODUCTO.

Servicio Nacional de Derechos Intelectuales

Direccion Nacional de Propiedad Industrial

En cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución No. SENADI_2021_RS_13648 de 24 de noviembre de 2021, se procede a OTORGAR el título que acredita el registro MARCA DE PRODUCTO, trámite número SENADI-2020-63488, del 23 de abril de 2021

DENOMINACIÓN:	REGISTRO OFICIAL ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR + LOGOTIPO

PRODUCTOS O SERVICIOS QUE PROTEGE:

Publicaciones, publicaciones impresas, publicaciones periódicas, revistas [publicaciones periódicas]. Publicaciones, publicaciones impresas, publicaciones periódicas, revistas (publicaciones periódicas). Clase Internacional 16.

DESCRIPCIÓN:	Igual a la etiqueta adjunta, con todas las reservas que sobre ella se hacen.
VENCIMIENTO:	24 de noviembre de 2031
TITULAR:	CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR
DOMICILIO:	José Tamayo E10 25
REPRESENTANTE:	Salgado Pesantes Luis Hernán Bolívar

REGISTRO OFICIAL
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Quito, 4 de marzo de 2022

Documento firmado electrónicamente

Judith Viviana Hidrobo Sabando
EXPERTA PRINCIPAL EN SIGNOS DISTINTIVOS

Firmado electrónicamente por:
JUDITH VIVIANA HIDROBO SABANDO

ACC

Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR

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

www.registroficial.gob.ec

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

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

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