

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

R 85, R 86, R 89, R 90

FUNCIÓN JUDICIAL

224497910-DFE

Juicio No. 17510-2019-00478

RESOLUCION N° 85-2024

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 19 de febrero del 2024, las 14h30. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Cohn Zurita quien actúa en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.17510-2019-00478.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El Abg. Francisco Moreno Oleas, Director Ejecutivo y por tanto representante legal de la Fundación para el Desarrollo Integral ESPOIR, interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 917012019RREV000305, notificada el 27 de septiembre de 2019, dictada por la Directora General del SRI dentro del recurso de revisión insinuado por ESPOIR en contra de la Resolución No. 117012017RDEV024225 emitida por el Director Zonal 9 del SRI, la cual negó el reclamo del pago indebido por devolución de la contribución solidaria sobre las utilidades del año 2016, así como, del saldo de la tercera cuota del anticipo del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en el punto 5.2 de la sentencia en los siguientes términos: *“ Verificar la validez y legalidad de la resolución No. 917012019RREV000305 de 27 de septiembre de 2019, emitida por la Dirección General del SRI, de ser procedente y según las alegaciones y excepciones de las partes procesales, este tribunal se referirá, si la actora tiene derecho o no a lo que alega como indebidamente pagado por concepto de contribución solidaria del ejercicio fiscal 2015°.*

1.3. Mediante sentencia dictada el 23 de septiembre del 2021, las 09h13, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve: *“ Rechazar la demanda deducida por el representante legal de la FUNDACION PARA EL DESARROLLO INTEGRAL ESPOIR, conforme lo expuesto se ratifica el contenido de la Resolución*

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

No. 917012019RREV000305 notificada el 27 de septiembre de 2019°.

1.4. Los Abg. Jaime Santiago Mejía Andrade y David Alejandro Mejía Tamayo, en calidad de apoderados especiales y procuradores judiciales de la Fundación para el Desarrollo Integral ESPOIR, interponen recurso de casación (fs. 295 a 302), en contra de la sentencia del 23 de septiembre del 2021 referida, con fundamento en los **casos primero, tercero y quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 22 de noviembre del 2021, a las 13h02 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 2 de noviembre del 2022, las 10h13 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, dispone que la parte casacionista complete y aclare su recurso de casación, cumplido lo cual, en auto interlocutorio de 17 de noviembre del 2022 a las 09h12 se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, exclusivamente por los **casos tercero y quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **resolver lo que no es materia del litigio y de omitir resolver algún punto de la controversia y falta de aplicación** del artículo 122 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 12h52, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente), por ausencia temporal del titular Dr. José Suing actúa en el presente proceso el Dr. Fernando Cohn Zurita. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El

Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día viernes 16 de febrero del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. Los procuradores judiciales de la Fundación para el Desarrollo Integral ESPOIR, respecto a los casos 3 y 5 del art. 268 del COGEP, identifican la sección de la sentencia en la que resolvió aspectos que no fueron materia de la litis y se obvió resolver el tema central de la controversia. Señalan el objeto de la Litis y hacen un recuento de los antecedentes del caso y en relación al ^a (1/4) *escrito de insinuación del recurso de revisión a la resolución No. 117012017RDEV024225 de 7 de febrero de 2017, presentado por el representante legal de FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL ESPOIR, el mismo que ha sido examinado por el tribunal y revela que el entonces recurrente, pretendió insinuar el recurso con la simple transcripción del artículo 143 del Código Tributario, numerales 1 y 2. Si bien se expone que la resolución No.117012017RDEV024225, ha afectado sus derechos, circunstancia que de ninguna manera, puede aceptarse como una justificación jurídica de error de hecho o derecho en un acto administrativo, más aún cuando se trata de una resolución firme(...). Es decir, aunque no estaba en la obligación de hacerlo, la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, analizó la información contable del recurrente, determinando una disminución de ingresos, de ESPOIR, en un porcentaje que no le hacían beneficiario de la devolución de lo pagado por concepto contribución solidaria sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2016; y, en ese mismo sentido, se establece de una forma clara, por qué la recurrente no tenía derecho a*

solicitud de devolución del saldo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015...º Continúan los recurrentes manifestando que, una vez identificadas las partes del fallo que no guardan congruencia entre lo que fuera establecido como objeto de la litis y la decisión adoptada por el tribunal a quo; es decir existe una incongruencia entre la pretensión planteada en la demanda, las excepciones propuestas y la parte resolutive de la sentencia. Teniendo en consideración lo expuesto por la doctrina y los fallos judiciales que detalla y transcribe considera una actuación injusta del juez de instancia resolver más allá de las pretensiones de una de las partes procesales pues analiza aspectos relativos a la procedencia del recurso de revisión que en su momento fue insinuado por Fundación ESPOIR, cuando en estricto rigor el objeto de la litis era Verificar la validez de la Resolución que atendió el recurso de revisión y si Fundación tenía o no derecho a la devolución de los valores cancelados. Es notorio y evidente, continúan los recurrentes, que el fallo del Tribunal a quo fue emitido con vicios *in procedendo*, para el caso *extra petita* y *citra petita*, toda vez que, al momento de comparar la pretensión planteada por la accionante versus lo resuelto mediante sentencia, existe incongruencia al sustanciar y ventilar temas que no fueron fijados como materia de la litis, así como al haber omitido resolver sobre el tema central de controversia. Bajo ese parámetro, es necesario que se case la sentencia del juez a quo y se resuelva lo que en derecho corresponda, conforme las actuaciones de las partes, y los puntos fijados en la controversia.

Por el **CASO 5**, refieren a que la norma que se dejó de aplicar fue el art. 122 del Código Tributario, para lo cual identifican la sección de la sentencia en la cual se dejó de aplicar la norma infringida. Al haber RECHAZADO la demanda presentada tenía la obligación de analizar el art. 122 referido que contempla taxativamente los casos en cuales se configura el pago indebido: que el sujeto pasivo haya efectivamente pagado cancelado la obligación y, que el pago se lo haya efectuado respecto de un tributo sobre el cual exista exoneración por mandato legal, o, si este fue satisfecho sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria (inexistencia de la obligación), tal como se desprende de los ^a *expedientes No. 273 S. R. O. Nro. 355 de 29 de octubre de 2012; 56-2009 E. E. R. O. No. 190 de 8 de septiembre de 2011; al igual que la entonces Sala Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en el recurso No. 43-2002 R. O. No. 252 de 15 de enero del 2004º*. En la sentencia recurrida el juzgador omitió por completo en pronunciarse respecto a este punto de la *litis*, ya que en ninguna parte del fallo analiza si se configuraron los presupuestos legales para determinar si lo pagado por Fundación ESPOIR devino o no en indebido, por lo tanto, el momento en el cual el juzgador a quo procede con la emisión del fallo, fue expedido con vicios *in iudicando*, específicamente con un craso error de derecho al haber omitido la aplicación de la norma sustantiva contenida en el art. 122 del Código Tributario. Explican, lo que, a su criterio tiene como incidencia la no aplicación de ese artículo, pues de haberlo hecho no habría dejado en indefensión a la Fundación ESPOIR. Respecto a la errónea interpretación,

vicio de juzgamiento o *in iudicando* se da cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un alcance y sentido que no tiene, debido a que no se ha dado la correcta subsunción del hecho en la norma, es decir *"no se ha producido el enlace lógico de la situación particular que se juzga con la previsión abstracta y genérica realizada de antemano por el legislador"*. El Tribunal a quo en ejercicio del control de legalidad contemplado en el artículo 300 y 313 del COGEP procedió a verificar y analizar si las causales planteadas por la compañía actora fueron o no las adecuadas para la insinuación del recurso de revisión, y revisó un aspecto que en estricto derecho no le correspondía ni era viable, toda vez que el SRI reconoció la configuración y procedencia de las causales invocadas por la actora, aceptando a trámite el recurso insinuado por haberse configurado las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no se encontraba en la facultad de analizar la configuración de las causales del recurso insinuado en pretexto del ejercicio del control de legalidad, sino por el contrario, era su deber ineludible verificar si la resolución que atendió el recurso de revisión fue emitida en legal y debida forma, y si los valores cancelados por Fundación ESPOIR devinieron o no en indebidos, y más no extender su examen de control de legalidad sobre cuestiones ya resueltas en fase administrativa. Bajo estas consideraciones y puesto que el Tribunal a quo cometió una errónea interpretación de las normas citadas las cuales fueron determinantes en la parte resolutive del fallo y por tanto se hace necesaria su intervención para corregir este yerro mediante el presente recurso de casación.

4.2. Contestación al Recurso de Casación por la parte demandada.- Dentro del término concedido en el auto de admisión, el SRI da contrastación al recurso planteado por la Fundación actora y manifiesta que el mismo carece de fundamento, por lo cual solicita que las causales propuestas por la parte actora sean desechadas puesto que no desvirtúa lo señalado por el Tribunal de instancia, por tanto, no tiene trascendencia y no tiene como fundamento a los hechos ciertos del caso.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la parte **actora**, por los **casos tercero y quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **citra petita y extra petita y falta de aplicación** del art. 122 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 3 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

^aArt. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (1/4) 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.^o

El **caso 3** se refiere a la posible incongruencia resultante de la comparación entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas que, se configuran por las siguientes circunstancias: i) Cuando se otorga más de lo pedido ultra petita; ii) cuando se otorga algo distinto a lo pedido extra petita; iii) cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido citra petita y, iv) cuando se resuelve menos de lo pedido mínima petita.

El **caso 5** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. CASO SUB JUDICE.- D conformidad al auto de admisión emitido por la señora Conjuenza de la Corte Nacional de Justicia, procedemos a resolver:

6.2.1. ANÁLISIS DEL CASO 3.- El casacionista como argumento central del vicio señalado, sostiene que en la sentencia se configuran los yerros de citra petita y extra petita en el momento en que entran a analizar y resolver sobre las causales previstas en la norma para la insinuación del recurso de revisión propuesto por la actora, cuando el objeto de la traba de la Litis era ^a verificar la validez de la Resolución que atendió de revisión^o y si ^a la Fundación tenía o no derecho a la devolución de los valores cancelados^o, situación que en el fallo recurrido no ocurrió, advirtiéndose de esta manera que en la sentencia el juzgador no dilucidó ni trató el objeto de la Litis (*citra petita*) sino aspectos que jamás fueron propuestos por la accionante en su escrito de demanda (*extra petita*). Para el análisis de los yerros de incongruencia propuestos, esta Sala de Casación, considera que, por tratarse sobre el mismo aspecto en la sentencia, para una mejor comprensión efectuarlo de manera conjunta, en los siguientes términos:

6.2.2. Alcance doctrinario del error.- Sobre este tema, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, (la Casación Civil, Toma II, Grupo Editorial Ibáñez, Bogotá-Colombia. 2017. Pág. 741), señala que:

^a (1/4) A manera de resumen tenemos, que la decisión del juez debe ser motivada, razonada o fundamentada, congruente, justa, a alegada de todo vicio ultrapetita, citrapetita o extrapetita, y no arbitraria, de lo contrario la misma será lesiva del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva^o.

Por los vicios propuestos por Fundación para el Desarrollo ESPOIR se debe considerar: la pretensión constante en la demanda, las excepciones presentadas y lo resuelto por el juzgador, y si como resultado de este ejercicio se ha concedido algo ajeno a la Litis, dejándose de resolver las pretensiones planteadas, arguye la entidad actora que los jueces analizan y resuelven respecto de un supuesto incumplimiento de los requisitos demostración de las causales previstas en el art. 143 del Código Tributario en el recurso de revisión insinuado por ella ante la máxima autoridad administrativa, siendo lo controvertido por las partes el reclamo de pago indebido por la Contribución Solidaria sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2016; y, su derecho a la devolución del saldo del IR del 2015.

6.2.3. Por su parte el SRI en su contestación a la demanda y al recurso, sobre los asuntos de incongruencia externa recurrida, en la sentencia de instancia sostiene que, por tratarse de una acción de impugnación en contra de una Resolución dictada en un Recurso de Revisión, la primera consideración que debe ser analizada es si se presentaron argumentos y pruebas referentes a la procedencia de la causal invocada en el recurso de revisión pues, estamos frente a un acto firme y ejecutoriado, así lo ha establecido la amplia jurisprudencia emitida por Corte Nacional de Justicia.

6.2.4. Los jueces al analizar el tema de controversia, encontraron que el SRI ha negado la pretensión de la Fundación por varias inconsistencias dentro de sus actuaciones en sede administrativa y todas y cada una de ellas fueron incluidas dentro de acto impugnado, consideraciones con las que el Tribunal de instancia en aplicación del art. 300 del COGEP referente al control de legalidad del cual se encuentra investido y en uso de su facultad jurisdiccional contenida en el art. 313 del mismo Código y analiza el expediente del recurso de revisión pues justamente el acto impugnado es la resolución No. 917012019RREV00305 que negó las pretensiones de pago indebido de la recurrente, y concluye que: *^a (...) el entonces recurrente pretendió insinuar el recurso con la simple transcripción del art. 143 del código tributario numeral 1 y 2, sí bien se expone que la resolución No. 117012017RDEV024225, ha afectado sus derechos, circunstancia que, de ninguna manera, puede aceptarse como una*

justificación jurídica de error de hecho o derecho en un acto administrativo, más aún cuando se trata de una resolución firme. (...) Dadas las definiciones del error de hecho y derecho, se puede advertir que no se tratan de un mismo vicio y en ese sentido, del escrito de insinuación del recurso de revisión, no se puede deducir por cual vicio, la parte recurrente, pretendía el examen del acto administrativo (...)^o.

6.2.5. Como si ello no fuera suficiente, el Tribunal de instancia, hace un análisis exhaustivo de la resolución emitida en el recurso de revisión y determina que la contribuyente presentó de forma anticipada el reclamo administrativo (antes del cierre del ejercicio fiscal 2016), *“cuando todavía no tenía a su disposición los resultados del ejercicio del cual pretendía demostrar afectación económica y pérdidas en los activos queriendo beneficiarse de su propio error. Adicionalmente señala una circunstancia con la que concuerda este tribunal (1/4) aunque no estaba en la obligación de hacerlo, la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, analizó la información contable del recurrente, determinando una disminución de ingresos, de ESPOIR, en un porcentaje que no le hacían beneficiario de la devolución de lo pagado por concepto Contribución Solidaria sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2016: y, en ese mismo sentido, se establece de una forma clara, por qué la recurrente no tenía derecho a la devolución del saldo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015”*^o. (subrayado de esta Sala).

6.2.6. De lo transcrito y resaltado es claro que, el Tribunal de instancia en el acápite 7 para resolver el primer punto de la controversia, concretado en ^a *Verificar la validez y legalidad de la resolución No. 917012019RREV000305 de 27 de septiembre de 2019, emitida por la Dirección General del SRI, de ser procedente*^{1/4}^o, ha sometido el asunto al control de legalidad de los ^a antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados^o como parte de la tutela de la justicia contenciosa tributaria (art. 313 COGEP), y que en el caso materia de análisis ha sido ejercida al verificar el cumplimiento de los requisitos que debe contener el procedimiento para resolver un recurso de revisión, pues según lo ha sostenido esta Sala de Casación en su jurisprudencia uniforme: la máxima autoridad no pudo desechar la insinuación de la revisión de actos administrativos firmes o ejecutoriados ^a sin más^o, sino que por el contrario, es su obligación analizar y resolver sobre las causales que el art. 143 del Código Tributario señala para su procedencia, lo cual ha ocurrido en este caso y en exceso, según la propia expresión de la sentencia. En resumen, no se justificó ninguna de las dos causales que fueron motivo de revisión, pero aún si lo hubiese hecho el resultado hubiese sido el mismo, pues existen otras razones para haber negado la pretensión de la contribuyente de que se le reintegre lo que dice ha pagado ^a indebidamente^o.

6.2.7. Por todo lo expuestos la sentencia goza de congruencia externa pues los jueces han resuelto la traba de la Litis de conformidad con la jurisprudencia obligatoria dictada por este máximo órgano de justicia tributaria y se han pronunciado respecto al acto impugnado como consta en la sentencia y, por tanto, no se configuran los vicios de *citra petita* y *extra petita* denunciado por el caso 3 del art. 268 del COGEP.

6.3. ANÁLISIS DEL CASO 5.- Este caso contempla los errores ^ain iudicando^o es decir el vicio de falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho sustantivo, en el caso la recurrente estima que la sentencia dictada por el Tribunal de instancia ha dejado de aplicar el art. 122 del Código Tributario, lo cual vamos a analizar:

6.3.1. Antecedentes doctrinarios.- Muchos autores y estudiosos del tema han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ^aLa casación en materia civil^o (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226):

^a El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.^o

El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 sobre la **falta de aplicación**, que:

^a Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^ala infracción directa típica^o, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4}^o. La falta de aplicación ^aocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o

6.3.2. Norma legal aplicable al caso.- La norma que el recurrente estima infringida es la siguiente:

Código Tributario

***“Art. 122.- Pago indebido.-** Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.*

6.3.3. Caso sub judice a resolver.- La recurrente denuncia que en la sentencia se ha incurrido en la falta de aplicación del art. 122 del Código Tributario, lo que ha permitido dejarlo en indefensión, pues señala que la sentencia no se ha pronunciado sobre el fondo del asunto que, no es otro que, el reconocimiento del pago indebido por la contribución solidaria sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2016; y, su derecho a la devolución del saldo del IR del 2015.

6.3.4. Teniendo en cuenta que el caso invocado analiza la existencia o no de errores *in iudicando* y por tanto no cabe la revalorización de las pruebas admitidas en sentencia ni de aquellos hechos que no fueron motivo de controversia, nos referimos a los que constan como tales: **i)** La Fundación para el Desarrollo Integral ESPOIR insinuó recurso de revisión en contra de la Resolución No. 117012017RDEV024225 con la simple transcripción de los numerales 1 y 2 del art. 143 del Código Tributario. **ii)** Si bien expone que han afectado sus derechos, de ninguna manera se puede aceptar como una justificación jurídica de error de hecho o derecho en un acto administrativo, más aún cuando se trata de una resolución firme. **iii)** Dadas las definiciones del error de hecho y derecho, se puede advertir que no se tratan de un mismo vicio y en ese sentido, del escrito de insinuación del recurso de revisión, no se puede deducir por cual vicio, la parte recurrente, pretendía el examen del acto administrativo. **iv)** La contribuyente presentó de forma anticipada el reclamo administrativo (antes del cierre del ejercicio fiscal 2016), ^a cuando todavía no tenía a su disposición los resultados del ejercicio del cual pretendía demostrar afectación económica y pérdidas en los activos°. **v)** La máxima autoridad del SRI en su resolución analizó la información contable del recurrente, determinando una disminución de ingresos, en un porcentaje que no le hacían beneficiario de la devolución de lo pagado por concepto contribución solidaria sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2016 y, en ese sentido se establece que la recurrente no tenía derecho a la devolución del saldo del IR por el 2015.

6.3.5. Con estos hechos que aparecen como probados en el fallo, es preciso observar el contenido del art. 122 del Código Tributario, que señala las condiciones para considerar el pago de un tributo como indebido, los cuales en el caso no se han producido, no sólo porque no hubo demostración alguna de

los errores de hecho o de derecho en la insinuación del recurso de revisión (causal 1 del art. 143 del CT), ni tampoco la demostración de documentos ^a nuevos^o que han sido ignorados el momento de la resolución del reclamo de pago indebido (causal 3), sino porque no demostró encontrarse inmerso en los casos de devolución del pago de la contribución solidaria ni a la devolución de lo pagado en concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico 2015; cuando insinuó la revisión, en otras palabras el art. 122 del CT no fue para nada determinante en la decisión de instancia, es más, aun cuando se hubiese aplicado al caso, la decisión del Tribunal de instancia no hubiera cambiado en nada, pues reiterando lo que se dejó expuesto en el análisis del caso anterior, son otros los motivos por los que se rechaza la acción de impugnación en contra de la resolución emitida en un recurso de revisión,. Por todo lo expuesto se rechaza el recurso de casación propuesto por la entidad actora por el caso 5 del art. 268 del COGEP.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la 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:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 23 de septiembre del 2021 en el proceso No.17510-2019-00478.

7.3. Sin costas.

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

7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

RESUMEN DE FACIL COMPRENSIÓN

No procede el recurso planeado por la Fundación para el Desarrollo Integral ESPOIR, porque el Tribunal de instancia no se extralimitó en su decisión y no concedió nada más allá del objeto de la Litis (caso 3); y de los hechos probados, se desprende que el Tribunal de instancia en el caso no debía aplicar el art. 122 del CT (caso 5).

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



FUNCIÓN JUDICIAL

224632985-DFE

Juicio No. 17509-2014-0053 RESOLUCION N° 86-2024

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 20 de febrero del 2024, las 15h19. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Rosana Morales Ordóñez, Fernando Cohn Zurita quien actúa por licencia temporal concedida al Dr. José Suing Nagua, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17509-2014-0053.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la señora Mariana de Jesús Jácome Arguello, por sus propios y personales derechos, presentó acción de impugnación en contra de la Resolución Nro. 110012014RREC004373 de 16 de abril de 2014, emitida por el Director Provincial de Imbabura del Servicio de Rentas Internas, mediante el cual se negó su reclamo de pago indebido por impuesto a la renta del año 2011.

1.2. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, considera que la problemática se centra en *"establecer si la Resolución No. 110012014RREC004373 de 16 de abril de 2014, emitida por el director provincial de Imbabura del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se negó el reclamo de pago indebido por impuesto a la renta del año 2011 de la actora y, a la vez, se emitió el acta de determinación complementaria No. PIM-RECADCC14-00002 por impuesto a la renta del ejercicio económico 2011, es legal y legítima."*

1.3. En la sentencia con voto de mayoría se acepta la demanda interpuesta por la señora Mariana de Jesús Jácome Arguello, dejando parcialmente sin efecto la resolución impugnada, en lo referente al acta de determinación complementaria No. PIM-RECADCC14-00002 por impuesto a la renta del ejercicio económico 2011 que contiene dicho acto, por ilegal y una vez que se ha verificado el pago en exceso de conformidad con lo establecido en el art. 123 del Código Tributario, dispone que el SRI proceda con la devolución de USD 11,445.40 más intereses calculados de conformidad con el art. 22 ibídem, a favor de la actora.

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

1.4. La abogada Paulina Silva Barrera, procuradora judicial de la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 13 de agosto del 2018, las 11h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el mismo que es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de mayoría de 6 de septiembre de 2018, a las 10h37 y dispone suban los autos a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 10 de febrero del 2022, las 09h23, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación, esto es por la causal 1 del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de **errónea interpretación** del art. 131 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 1 de la Ley de Casación.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 20 de junio de 2022, a las 14h57, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado), actúa en la presente causa el Dr. Fernando Cohn Zurita por ausencia temporal del titular José Suing Nagua. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Dra. Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el Dr. Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal 166-UATH-2021-NB de 19 de

febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La procuradora judicial de la autoridad tributaria demanda, en el escrito de casación sustenta su recurso en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de **errónea interpretación** del art. 131 del Código Tributario, pues sostiene que, en la sentencia de instancia se ha resuelto que la norma prevé la determinación complementaria y con ella la suspensión de todo reclamo, con excepción de los reclamos de pago indebido, resultando ilegal la actuación de la Administración. Transcribe el contenido de la norma y señala que, de su contenido se evidencia que la determinación complementaria procede inclusive frente a la tramitación de un reclamo de pago indebido, como ocurre en el presente caso, y cabe su suspensión mientras se efectúe el correspondiente procedimiento de determinación, mismo que empieza con la respectiva orden de determinación, en el presente caso concluye con la determinación complementaria PIM-AFIPSEC13-00002, citada en el considerando 5.2 de la sentencia. El primer inciso del art. 131 en referencia, señala que el proceso de determinación tributaria que suspende el ejercicio de la facultad resolutoria de la administración tributaria se produce frente a dos hechos: 1) Cuando se advierte la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo y, 2) Cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos. En este orden de ideas el Tribunal a quo razona indicando que debía existir primero un acto de determinación, a fin de que sobre dicho acto la Administración Tributaria pueda efectuar un acto de determinación complementaria. En el caso in examine la contribuyente, presento un reclamo de pago indebido y el SRI consideró que su contenido amerita el ejercicio de la facultad determinadora para establecer valores correctos sobre su auto-determinación de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2011, podía ejercerla sin impedimento legal alguno, pues como se ha reiterado, la normativa tributaria no excluye el reclamo de pago en exceso, sino al contrario, prevé la aplicación de la determinación tributaria para todo tipo de reclamos; en ese sentido el Tribunal de instancia hace una errada interpretación de dicha norma y deja sin efecto la resolución impugnada, lo cual hace que sea determinante en la decisión de la causa.

4.2. De la revisión del expediente casación, se constata que la señora Mariana de Jesús Jácome Arguello actora, no da contestación al traslado efectuado, a fin de refutar los argumentos del entidad tributaria recurrente.

5. Problema Jurídico

Determinar si en la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de **errónea interpretación** del art. 131 del Código Tributario, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: *“Art. 3.- **Causales.**- El recurso de casación solo podrá fundarse en las siguientes causales: Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva. (1/4)°*

6.1.1. La **causal primera** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. De configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.1.2. En este caso es invocado el vicio de **errónea interpretación**, que para Luis Armando Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Pág. 361): *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)°*.

6.2. El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

Código Tributario

^a **Art. 131.- Determinación complementaria.-** *Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación. La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente. Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial°.*

6.3. ANÁLISIS DEL CASO SUBJUDICE.- El caso propuesto por la administración tributaria tiene que ver con la errónea interpretación que, a su parecer, hace del art. 131 de CT el Tribunal de instancia, en cuanto señala que en un trámite de reclamo por pago indebido, no cabe iniciar una determinación complementaria.

6.3.1. Teniendo en cuenta que el caso 1 del art. 3 de la Ley de Casación, se refiere a errores *in iudicando*, y por tanto tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia para la solución del asunto puesto a su conocimiento, los cuales son los siguiente: **i)** En la resolución impugnada se ha atendido el reclamo administrativo de pago indebido, dentro de cuyo trámite se contiene el acta definitiva de determinación complementaria No. PIM-RECADCC14-00002 por impuesto a la renta del ejercicio económico 2011. **ii)** Que el pago indebido propuesto tiene por objeto que se reintegre a la actora el valor de USD 11,445,40 por retenciones en la fuente del año 2011 más intereses. **iii)** La administración tributaria señala dentro del acto impugnado que *“con el fin de verificar los valores registrados por la actora en su declaración del impuesto a la renta, con providencia No. 110012013PREC000091, notificada el 13 de mayo de 2013 se dispuso la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementaria por concepto de impuesto al renta del ejercicio fiscal 2011 con orden de determinación No. PIM-AFIPSEC13-00002; luego de todo lo cual consta emitida el acta definitiva de determinación complementaria en la que se procede a glosar a la actora y a emitir la resolución que resuelve sobre*

el pago indebido propuesto.° iv) La actora, procedió con la autodeterminación de su obligación tributaria, a través de su declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2011.

6.3.2. En base a estos hechos probados, los jueces de instancia consideran que, los actos de determinación tributaria son reglados y por tanto pertinente establecer la procedencia de la determinación a cargo del sujeto pasivo y la consecuente facultad de que tal declaración sea verificada, complementada o enmendada por parte del sujeto activo, mediante *“la notificación de una orden de determinación con los requisitos previamente establecidos, la posibilidad de que la administración tributaria efectúe requerimientos de información y realice inspecciones contables, la emisión de un acta borrador de determinación, la oposición y justificación de diferencias establecidas en el acta borrador y la emisión del acta de determinación definitiva. Lo indicado nos lleva a concluir que la obligación tributaria solamente puede establecerse a través de tres formas o sistemas, que el Código Tributario las ha establecido en su artículo 88: 1. Por declaración del sujeto pasivo; 2. Por actuación de la administración; o, 3. De modo mixto.”*

6.3.3. En la esfera de la determinación efectuada por el sujeto activo, es que cita efectivamente el art. 131 del Código Tributario, la cual hace referencia a la *“determinación complementaria”*, la cual tiene lugar dentro de un procedimiento de reclamo administrativo; por lo que en efecto esta norma es aplicada para resolver el controvertido, ahora bien, los jueces al respecto refieren que esta norma, *“por un lado permite la posibilidad de que la administración tributaria efectúe un proceso de verificación del acto de determinación inicial y por otro se refiere a la posibilidad de efectuar una determinación complementaria propiamente dicha, que sin sustituir ni enmendar a la anterior, complementa lo que en la determinación inicial no fue tomado en cuenta, cuando se prevea la existencia de nuevos hecho no considerados”*, (El resaltado corresponde a esta Sala) es así que más adelante con base a esta interpretación de la norma, retomando los tres sistemas de determinación tributaria previstos en la ley, dentro del control de legalidad que efectúa al acto impugnado, concluye que la determinación complementaria *“no es el mecanismo previsto para enmendar la determinación efectuada por el sujeto pasivo, pues lo que en estricto sentido correspondía, era, por un lado la resolución a la reclamación de pago indebido propuesta por la actora y por otra, la iniciación de un proceso de determinación directa por parte del sujeto activo, más no la suspensión de la reclamación por pago indebido para aplicar una determinación complementaria, pues aquella no tiene a que complementar, al no existir un proceso de determinación previo, toda vez que las declaraciones de los contribuyentes solamente puede ser sustituidas por éstos o someterse a un proceso de determinación o verificación de acuerdo con lo establecido en el artículo 91, 92 y 93 del Código Tributario, situaciones que en el presente caso no han sucedido.”* Circunstancia bajo la cual resuelve

declarar que la determinación complementaria efectuada por el SRI como ilegal al haberse aplicado un procedimiento no previsto en la Ley para el ejercicio de la facultad determinadora a cargo del sujeto activo. En ese sentido, esta Sala de Casación, no advierte que sobre la norma se haya incurrido en un error en su hermenéutica, pues del análisis efectuado no se encuentra restringiendo o ampliando su alcance jurídico, no obstante, al haberse efectuado el análisis de manera sistemática con el art. 88 del Código Tributario, norma que no ha sido invocada en el recurso de casación como infringida, el juzgador ha considerado que la determinación complementaria es propia del ejercicio de fiscalización efectuado por la administración tributaria.

6.3.4. Por las consideraciones expuestas, esta Sala de Casación concluye que aun cuando el vicio propuesto por el recurrente cumple con la proposición jurídica, no es suficiente para entrar a analizar otras normas no denunciadas; por lo tanto, teniendo en cuenta la técnica casacional, se rechaza el vicio propuesto por el recurrente.

7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la 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 NO CASAR** la sentencia de 13 de agosto del 2018, a las 11h25, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

7.2. Sin costas.

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

7.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

Resolución de fácil comprensión

En la sentencia emitida por los jueces de instancia, no se observa que la interpretación efectuada a la

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL





224812213-DFE

Juicio No. 01501-2020-00100 Resolución nro. 89-2024

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 22 de febrero del 2024, las 09h23. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2020-00100.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia preliminar, estableció el siguiente objeto de la controversia: “ **a.** Verificar si en el presente caso, en el acto del aforo de las mercancías importadas a través de la Declaración Aduanera de Importación (DAI) No. 028-2020-10-00044759, la Administración Aduanera ha realizado el correspondiente análisis merceológico para la clasificación arancelaria, y si por lo mismo se encuentra debidamente motivado; y, **b.** Determinar si durante el reclamo administrativo se ha vulnerado el derecho a la defensa, la contradicción y el debido proceso”.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía CORPORACION JCEVCORP CIA. LTDA., en contra de la Directora Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declaró la nulidad del acto administrativo de aforo plasmado en el Informe emitido dentro de la Declaración Aduanera de Importación No. 028-2020-10-0044759, así como de los actos emitidos con posterioridad, como son la Liquidación Complementaria No. 40817474 y la Resolución Impugnada No. SENAE-DDG-2020-0294-RE, emitida por dicha autoridad el 28 de septiembre de 2020, dejando a salvo el derecho de la Administración Aduanera para que pueda someterla al respectivo control posterior dentro de los plazos legales.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 11 de febrero de 2022, las 09h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00100, argumentando el caso 5 del art. 268 del “ COGEP” .

La compañía CORPORACION JCEVCORP CIA. LTDA., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0294-RE, de 28 de septiembre de 2020, emitida por la Directora

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
FERNANDO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

Distrital de Guayaquil del SENAE, mediante la cual, rechaza el reclamo administrativo No. 086-2020.

1.4. Mediante auto de 31 de mayo del 2023, las 08h01, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en ese tiempo, admitió el recurso de casación interpuesto por el **SENAE**, exclusivamente por la causal **quinta** del art. 268 del COGEP, por falta de aplicación del art. 98 del Código Orgánico Administrativo.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2020-00100, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, 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).

3. Validez procesal

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

como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 20 de febrero de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala: Que el referido artículo define a los actos administrativos como una declaración unilateral de la voluntad de las administraciones públicas, es decir cuya validez no depende de otros actos jurídicos y su decisión o resolución solo depende de las administraciones, claro está, después del respectivo proceso administrativo, donde se respetarán las garantías básicas del debido proceso. Que sin embargo, dentro del presente juicio el tribunal *A quo* entiende que las observaciones que realizó la administración aduanera constituyen un acto administrativo, que tiene características de ser una declaración unilateral, sin embargo el recurrente considera que es todo lo contrario, ya que el SENAE realiza una observación y sugiere lo siguiente: “SEÑOR USUARIO PARA ITEMS 1-2-3-4 SEGÚN LO CONSTATADO DURANTE EL ACTO DE AFORO Y AL VERIFICAR QUE LOS PARLANTES CUENTAN CON FRECUENCIA DE RADIO SUBPARTIDA CORRECTA ES LA 8527.91.00.00 SIRVASE CORREGIR”. Que de la mencionada observación, se puede concluir que la administración sugiere al usuario cambiar la partida arancelaria, es decir en aquella sugerencia de corrección no existe una declaración unilateral de la voluntad por parte del SENAE, e incluso señores magistrados el usuario no contradijo la referida sugerencia u observación ya que respondió señalando lo siguiente: “SOLICITA QUE SE CAMBIE SUBPARTIDA POR AUTORIDAD OFICIAL YA QUE EL CODIGO DE AGENTE DE ADUANA DE PERSONA NATURAL HA SIDO DESHABILITADO PARA ACTIVAR COMO PERSONA JURIDICA, POR LO CUAL NO PODEMOS REALIZAR EL CAMBIO YA QUE EL CODIGO SE ENCUENTRA DESHABILITADO”. Que como se observa jamás el importador se opuso a esta sugerencia de corregir la partida declarada, todo lo contrario, el operador de comercio exterior estuvo de acuerdo con la observación realizada. Que una de las características principales de un acto administrativo es su unilateralidad, no una característica de sugerencia u observación. Que si el Tribunal hubiera aplicado el art. 98 del COA hubiera concluido que las observaciones o sugerencias realizadas en el acto de aforo no fueron emitidas con características de unilateralidad, por lo tanto al mismo no se le podía realizar un examen motivacional como el que realizó el tribunal y trajo como consecuencia la supuesta falta de motivación del Informe de Aforo; situación diferente hubiera sido que el administrado se oponga de manera fundamentada al cambio de partida arancelaria, presentando fichas técnicas y ahí si la administración hubiera emitido un acto administrativo unilateral haciendo referencia a las Reglas del Sistema Armonizado, documentación presentada y demás normas aplicables al caso concreto. Que la falta de aplicación de los criterios contenidos en el art. 98 del COA, provoca un gran perjuicio a la administración aduanera, a darle la calidad de acto administrativo a simples comunicaciones u

observaciones realizadas por el SENAE, que incluso son acogidas voluntariamente por los administrados. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía actora en la contestación al recurso de casación señala: Que hay que precisar, que el proceso de aforo, debe efectivamente concluir con un acto administrativo, sin que tenga sentido alguno que concluya con un acto de simple administración o una "sugerencia", pues de aceptar dicha tesis, ninguna importación podría generar el pago de tributos. Que en la "sugerencia", se hace mención al proceso de aforo como tal y se concluye de forma inequívoca "SUBPARTIDA CORRECTA ES LA 8527.91.00.00", de lo cual se desprende que se emite una decisión, sin embargo, no existe sustento de la misma. Que se descarta entonces, que se haya emitido una recomendación o que se haya requerido información ante una duda, pues del texto se infiere que se emitió una decisión, y al ser una decisión, incluso se emitió la liquidación complementaria respectiva. Que el acto que concluye el proceso de aforo debe ser motivado al ser indudablemente un acto administrativo, más aún cuando de dicho actuar, incluso se generó una liquidación complementaria. Que la resolución del proceso de aforo, no es sino un acto de simple administración, del cual emanó una liquidación complementaria, sería confirmar que no se siguió el mandato normativo y existió una vulneración al debido proceso (art. 76 Constitución), a la seguridad jurídica (art. 82 Constitución) a la motivación (art. 76 numeral 7 literal l Constitución), y al COPCI (art. 140), por lo cual de acoger la tesis del SENAE, la consecuencia fuese aún más grave, pues evidenciaría discrecionalidad en el cobro de tributos, sin que medie un acto administrativo de por medio. Que, si el SENAE pretende desconocer la naturaleza de lo notificado, se tendría que presuponer que la liquidación emitida por el SENAE es nula y arbitraria por no provenir de un acto de determinación, y con ello el recurso no tendría relevancia alguna, puesto que el SENAE reconocería la improcedencia de valores a recaudar, mismo efecto que produce la nulidad e invalidez declarada en sentencia. Que el recurso planteado, no establece de forma clara como la falta de aplicación del art. 98 del COA, generó una afectación, pues en ningún momento se duda de que los actos administrativos son una declaración unilateral de voluntad, o que los actos de determinación como lo es el acto de aforo, no sean dicha declaración unilateral de voluntad. Que de la sentencia recurrida, se observa que el Tribunal posee fundamentación suficiente para colegir que la decisión del acto de aforo, fue inmotivada, generando valores a cancelar al sujeto pasivo, sin que haya existido exposición de las razones de hecho y derecho que sustentan tal decisión. Que se resalta que en el presente caso, no hubo justificativo alguno del actuar del SENAE que haya sido notificado al importador; es más, el SENAE en todo el juicio y en todo el recurso ahora planteado no ha podido demostrar que haya notificado con un solo acto, documento, comunicación, etc., que motive el cambio de subpartida dentro del proceso de aforo, incluso en el Informe de Aforo que detalla todas las notificaciones efectuadas al importador, no se visualiza una sola que motive el cambio de subpartida.

Que tampoco se presentó documento alguno que pruebe que el propio importador requirió o aceptó el cambio del SENAE, lo cual resulta incluso ilógico plantear, considerando que se presentó un reclamo administrativo. Que por lo expuesto solicita no casar la sentencia de instancia,

5. Problema jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en falta de aplicación del art. 98 del Código Orgánico Administrativo, al amparo del caso 5 del art.268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, que se entienden aceptados por las partes procesales.

6.1.2 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “ ... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica... ”. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado la siguiente norma:

CÓDIGO ORGANICO ADMINISTRATIVO.

“ **Art. 98.- Acto administrativo.** Acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente

administrativo” .

6.3 Los hechos no controvertidos y probados en el fallo recurrido son: “ Por otro lado, en cuanto a la falta del análisis merceológico, el representante legal de la compañía accionante alega que “ ... la administración aduanera debió haber determinado la materia constitutiva, grado de elaboración naturaleza, condición, peso, entre otras... ” (fs. 50), pero que no se ha cumplido con aquello, generando como consecuencia un acto inmotivado. Para constatar la veracidad de lo afirmado es necesario acudir al texto del Informe de Aforo, de cuyo contenido la Sala observa que el 21 de enero de 2020, la Aduana ha notificado con el siguiente texto: “SEÑOR USUARIO PARA ITEMS 1-2-3-4 SEGÚN LO CONSTATADO DURANTE EL ACTO DE AFORO Y AL VERIFICAR QUE LOS PARLANTES CUENTAN CON FRECUENCIA DE RADIO SUBPARTIDA CORRECTA ES LA 8527.91.00.00 SIRVASE CORREGIR” (fs. 106); (...). **32.** En consecuencia, del texto notificado el 21 de enero de 2020 se desprende que si bien la Administración Aduanera ha identificado el tipo de mercancía a clasificarse, de ninguna manera se ha identificado sus características principales y las funciones que cumple, ni su composición o el material del que está elaborado y su forma de presentación, resultando técnicamente imposible clasificar una mercancía de la cual se desconoce su descripción y sus características mínimas, puesto que para una correcta clasificación, es imprescindible que en forma previa identifiquemos plenamente el producto, toda vez que conociendo sus características, sus especificaciones técnicas, su función, el tipo, la materia constitutiva, su presentación y el uso o destino del producto, tendremos una idea clara de qué es lo que vamos a clasificar, bien entendido que sólo conociendo la mercancía es posible lograr una correcta clasificación. **33.** A más de lo señalado, la Administración Aduanera tampoco ha citado cuando menos una norma técnica o legal, o una Nota Explicativa en la que se fundamenta el cambio de subpartida, mucho menos ha justificado la pertinencia de su aplicación al caso concreto, como manda el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, puesto que aunque expresamente se señala que la subpartida correcta es la 8527.91.00.00, en el fondo no se explica cuál es la razón legal o técnica por la que la mercancía en disputa debe clasificarse en esa subpartida y no en otra, olvidando que al tratarse de un tema técnico, el funcionario clasificador debe ser lo más meticuloso posible para exponer las razones de la ubicación de una determinada mercancía en tal o cual sitio de la Nomenclatura Arancelaria, ... Y en el evento de que la determinación de la subpartida arancelaria no resulte de la aplicación de la Primera Regla General de Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, ni de una Nota de Sección, Capítulo o Subcapítulo, ni de una Nota Explicativa, con mayor razón debió identificarse el fundamento legal o técnico en el que se ampara el cambio de subpartida, con la respectiva justificación de la pertinencia de su aplicación de dicho cambio. **34.** Por todo lo expuesto, la Sala concluye que el acto de aforo plasmado en su respectivo informe no

contiene ningún tipo de argumentación jurídica, puesto que no se cita ningún tipo de fundamento legal en el que se ampara, ni se justifica la pertinencia de su aplicación para el cambio de partida, resultando por lo mismo una motivación inexistente; igual ocurre con la fundamentación fáctica, al no haberse especificado las características y funciones de las mercancías, también resulta inexistente, de tal manera que se configura el vicio motivacional alegado por la parte accionante, lo que a su vez genera como consecuencia la nulidad de dicho acto, así como de cualquier otro acto emitido con posterioridad, como es el caso de la Resolución Impugnada No. SENAE-DDG-2020-0294-RE, por lo que se vuelve innecesario analizar y resolver los demás puntos de la litis.”. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 Partiendo de los hechos probados tenemos que el SENAE, en el Informe de Aforo, notificado el 21 de enero de 2020, ha identificado el tipo de mercancía a clasificarse, pero que de ninguna manera se ha identificado sus características principales y las funciones que cumple, ni su composición o el material del que está elaborado y su forma de presentación; así como tampoco ha citado una norma técnica o legal, o una Nota Explicativa en la que se fundamente el cambio de subpartida, mucho menos ha justificado la pertinencia de su aplicación al caso concreto; consecuentemente no existe motivación. Para llegar a esta conclusión, los juzgadores también en su análisis consideran a dicho documento como el informe de aforo y por tanto susceptible de causar efectos jurídicos, siendo aquello también un hecho probado.

6.6 José Vicente Troya establece que los actos administrativos son “*declaraciones unilaterales de voluntad expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia al efecto y que producen efectos jurídicos individuales*” (José Vicente Troya Jaramillo; “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito 2014; páginas 218 y 219); es decir los actos administrativos son la declaración de la administración pública que genera efectos jurídicos directos e inmediatos; consecuentemente el Informe de Aforo, notificado el 21 de enero de 2020, conforme lo dispone el art.76.7.I) debía contener la motivación pertinente.

6.7 Bajo esos hechos probados, no se observa que la aplicación de una norma supletoria como es el art. 98 del COA, incida en la decisión de la causa, no por ser supletoria, sino, por su contenido, que establece las características de un acto administrativo y, si se hubiere aplicado en el fallo de instancia, lo único que se hubiere conseguido, es reforzar el análisis realizado en instancia respecto al informe de aforo y no cambiaría en nada la decisión del Tribunal A quo, que se sustentó en la falta de motivación del mismo.

6.8 Por lo expuesto no se configura la falta de aplicación del art. 98 del Código Orgánico Administrativo, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No Casar la sentencia de 11 de febrero de 2022, las 09h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2020-00100.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE, no existe caución rendida.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

NO CASAR el fallo recurrido, puesto que la norma acusada de vicio, no incide en la decisión de la causa, bajo los hechos probados relevantes que llevaron al Tribunal a aceptar la demanda por falta de motivación.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL





224855944-DFE

Juicio No. 09501-2021-00088

RESOLUCION N° 90-2024

**JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE) (E)**

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 22 de febrero del
2024, las 13h09.

VISTOS: La abogada María Gabriela Uquillas Iturralde, procuradora judicial de la compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUÍMICAS S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 22 de octubre de 2021, las 12h36, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincial del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00088.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“ (1) ESTABLECER si la actuación de la administración aduanera en el acto de aforo así como en la emisión de la liquidación complementaria adolece de nulidad por falta de motivación y por violación del debido proceso en cuanto a la competencia del funcionario administrativo. (2) ESTABLECER si la mercancía objeto de controversia es un fertilizante y si en consecuencia está sujeta tarifa o% de Impuesto al Valor Agregado IVA. (3) En consecuencia de lo anterior, ESTABLECER si el actor tiene derecho a la devolución del pago en exceso que reclama.”*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en el fallo antes referido resolvió: *“ declarar SIN LUGAR la demanda presentada por la abogada Mildred Nathaly Aguilera Vera, en su calidad de Procuradora Judicial de la compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUÍMICAS S.A., en contra del señor Director Distrital de Guayaquil del SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE. 9.- PROCEDENCIA O NO DE PAGO DE INDEMNIZACIONES, INTERESES Y COSTAS: No se dispone el pago de indemnizaciones por no haber conestado en el objeto de la demanda conforme al artículo 98 del*

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
FERNANDO
ANTONIO COHN
ZURITA
C=EC
L=QUITO
CI
0911069714

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

Código Orgánico General de Procesos (COGEP); ni de intereses por no corresponder a la naturaleza de la demanda; ni de costas al considerar este Tribunal que las partes no han litigado en las condiciones previstas en el artículo 284 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).°.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 7 de diciembre de 2021, 16h56, la abogada de la compañía actora interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en los casos: 2, por el vicio de falta de motivación, caso 4 por no valorar la prueba en su conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, de conformidad con lo previsto en el artículo 164 del COGEP, lo que llevó a la equivocada aplicación del numeral 2.4 del Manual Técnico para el Registro y Control de Fertilizantes, Enmiendas de Suelo y Productos Afines de Uso Agrícola, anexo a la Resolución de la Agencia de Regulación y Control Fito y Zoosanitario No. 218; y, por el caso 5 del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del COPCI, falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario, aplicación indebida de la Regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, falta de aplicación de las Reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 21 de diciembre de 2021, las 15h40, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 17 de marzo de 2023, 13h43, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 24 de marzo de 2023, 16h32, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 17 de marzo de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 5 de abril de 2023, 10h24, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado exclusivamente por el caso segundo (apartados A.1 y A.2 del recurso de casación) y, por el caso quinto (apartados C.1, C.2, C.3 y C.4 del numeral 4 del recurso de casación).

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 10h37, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional,

Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita de conformidad con el acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua actual Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna; así lo han reconocido las partes procesales en audiencia, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Respecto del caso dos del artículo 268 del COGEP, señala el recurrente que el análisis que expone

el Tribunal de instancia en la sentencia objeto del recurso carece de una debida motivación, pues la sentencia emitida por el Tribunal no es coherente ni cumple con el requisito de suficiencia para que se considere debidamente motivada. Singulariza dos partes puntuales del fallo, en los que advierte falta de motivación:

En el numeral 7.5.2 al pronunciarse sobre la motivación del acto de aforo (uno de los puntos de la controversia), y en la emisión de la liquidación complementaria, afirma que el Tribunal señala que se evidencia que, su representada, no cuestionó la motivación del acto, sino que se reprochó la correcta argumentación del acto. Que, de la demanda se evidencia que su representada destacó que: ^a El acto de aforo constituye el antecedente directo de la resolución que, por esta vía, se impugna. A lo largo de esta controversia, mi representada cuestionó el hecho que el acto de aforo no estuvo debidamente motivado. Durante el acto de aforo ejecutado, el SENAE notificó sus observaciones a través del sistema informático ECUAPASS. Como puede verificarse de las notificaciones, el SENAE eliminó el código liberatorio asociado a las mercancías importadas y emitió una liquidación complementaria por concepto de IVA. Sin embargo, las notificaciones recibidas no contienen una válida motivación conforme a derecho se requiere.^o Que, en la demanda se citó la parte pertinente del acto de aforo que carecía de una debida motivación y se cuestionó lo siguiente: *^a Esos fueron los argumentos y fundamentos puestos en conocimiento de mi representada para desconocer lo previsto en la Ley. No se ha realizado un análisis técnico de la mercancía importada para llegar a la conclusión, no se ha incluido base legal que sustente la decisión adoptada^o*. Es decir, el Tribunal, al momento de resolver, desconoció los argumentos de la demanda e hizo referencia a antecedentes de hecho que no corresponden al caso concreto. Que, una debida motivación, en los términos de la Corte Constitucional, implica una fundamentación suficiente del caso; expresando los antecedentes de hecho y su pertinencia con respecto al derecho aplicado. En ese sentido, de acuerdo a lo previsto en la sentencia No. 1158-17-EP /21, existe incongruencia frente a las partes; es decir, en los términos de la Corte Constitucional, cuando no se contestan los argumentos de las partes o cuando la argumentación jurídica es aparente, como ocurre en el presente caso. Por lo tanto, corresponde que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia case la sentencia conforme a derecho.

En el numeral 7.7.4 de la sentencia, señala que se ha evidenciado una seria incoherencia entre lo expuesto y la conclusión. En este caso, existiría una incoherencia lógica, esto es, contradicción entre los enunciados que las componen, es decir, sus premisas y conclusiones. En la sentencia, el Tribunal,

por una parte, menciona que cuando una misma mercancía puede clasificarse en dos o más partidas, la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico: "(...) son aplicables las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, encontrando entre aquellas la número tres que prescribe que Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue: a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico.". Que, acto seguido, el Tribunal concluye que, por lo tanto, es válido que se utilicen subpartidas genéricas: "Es decir es perfectamente válido que tanto los importadores como la administración aduanera, aplicando las Reglas de Interpretación, utilicen subpartidas genéricas, que no necesariamente, como en el presente caso, le den la calidad de fertilizante o abono al producto importado, por el solo hecho de clasificarse arancelariamente en este código (3105.90.20.00).". Que, en ese sentido, vale cuestionarse, ¿por qué el Tribunal, al afirmar que una subpartida específica tendrá prioridad sobre una genérica, concluye que es válido que se apliquen subpartidas genéricas? ¿Cuál es la relación que existe entre lo uno y lo otro? Finalmente, el Tribunal destaca lo siguiente: "Así lo entendió el importador ya que en su libelo de demanda por dos ocasiones (fs. 24y 25) señala que Con la prueba aportada se corroborará que la sentencia cumple los parámetros de un fertilizante; es decir acepta que el producto importado es una enmienda de suelo, así lo indica expresamente el actor al señalar que No es falso que el Hydra Hume sea un mejorador de suelos" (fs. 26), pero agrega que el producto también nutre las plantas [lo que es una característica de los fertilizantes como se indicará a continuación]". Que, sin perjuicio que el Tribunal reconoce que su representada defiende el hecho que la mercancía es un fertilizante, citando las partes pertinentes de la demanda; también afirma, sin ningún sustento, que su representada acepta que el producto es una enmienda de suelo (cuando se hace referencia a la utilidad de nutrir las plantas que, como dice el tribunal, es característica de los fertilizantes). Cuando en realidad el producto cumple las dos funciones, la de fertilizante y la de enmienda. Que, esta contradicción evidenciada vicia la sentencia por falta de motivación y, por lo tanto, corresponde a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario casar la sentencia.

4.2. Para fundamentar el caso quinto respecto de la errónea interpretación del artículo 140 del COPCI, señala que al momento de analizar el contenido de las notificaciones electrónicas recibidas por el sistema informático ECUAPASS (que, tal como se expuso en la demanda, constituyen el acto de aforo), el Tribunal de instancia manifestó que las mismas se trataban de actos instrumentales de simple administración. Es decir, en ese punto en concreto, el Tribunal afirmó que dichas notificaciones, que constituyen el acto de determinación, son actos de simple administración. En otras

palabras, para el Tribunal de instancia, el acto de aforo (acto de determinación tributaria), no es un acto administrativo. Que, sin perjuicio de reconocer que el artículo 140 del COPCI establece que el aforo es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera, el Tribunal destacó que este era un acto de simple administración. En ese sentido, el Tribunal habría interpretado erróneamente el artículo 140 del COPCI. Que, la correcta interpretación de dicho artículo, implica el reconocimiento que un acto de determinación tributaria es un acto administrativo. Que, de acuerdo al artículo 98 del Código Orgánico Administrativo, un acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. En ese sentido, siendo que los actos de determinación tributaria, ejecutados en virtud de la facultad prevista en el artículo 68 del Código Tributario, son actos o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, no cabe duda que el acto de aforo es un acto administrativo y no un acto de simple administración como concluyó el tribunal de instancia. Que, se puede evidenciar que una determinación tributaria corresponde a un acto o conjunto de actos (como en este caso, las notificaciones recibidas por ECUAPASS), tendientes a establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En el caso que nos ocupa, con las notificaciones recibidas a través de ECUAPASS, el SENA E comunicó la reclasificación arancelaria y la eliminación del código liberatorio que generó la emisión de la liquidación en la que se gravó la mercancía con tarifa 12% de IVA. Es decir, las notificaciones recibidas por ECUAPASS, constituyen el acto de aforo. Que, si el Tribunal hubiera aplicado el artículo 68 del Código Tributario, hubiera concluido que las notificaciones recibidas por ECUAPASS constituían el acto de determinación tributaria (aforo), por lo que debía entrar a analizar si el mismo cumplía los requisitos para considerarse válidos; llegando a la evidente conclusión que la determinación no se había emitido conforme a derecho corresponde (falta de motivación y omisión de requisitos legales que avalen su validez). Para fundamentar la aplicación indebida de la regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, señala que procede cuando existe una mercancía que puede clasificarse en dos o más partidas, por aplicación de la regla 2 b) o de cualquier caso. Que, en el caso que nos ocupa, su representada declaró la subpartida 3105.20.00.00 y el SENA E la reclasificó en la subpartida 3105.90.90.00; es decir, dentro de la misma partida 3105. Esta reclasificación no fue cuestionada por su representada. En este caso se cuestionaba la tarifa de IVA aplicable a los bienes. Que, el Sistema Armonizado y, por tanto, el Arancel del Ecuador, está compuesto por secciones, capítulos, partidas y subpartidas que determinan la clasificación arancelaria de mercancías objeto de comercio exterior. Dentro de cada capítulo (dos dígitos), encontramos las partidas (de cuatro dígitos) que son desglosadas en subpartidas del Sistema Armonizado (de seis

dígitos) que, a su vez, se dividen en aperturas NANDINA (de ocho dígitos) y aperturas nacionales (de diez dígitos). Que, no era un hecho controvertido que la mercancía debía ser clasificada dentro de la partida 3105; no existe evidencia ni constancia que su representada o la Autoridad demandada hayan afirmado que existe una segunda partida aplicable a las mercancías objeto de controversia. Vale destacar que la reclasificación arancelaria ejecutada por el SENA en el acto de determinación no estuvo en controversia; en cambio, la controversia radicó en determinar si fue procedente la eliminación del código liberatorio. Que, se puede concluir que no era procedente aplicar la regla 3 para la interpretación de la nomenclatura arancelaria toda vez que la mercancía importada no es clasificable en dos o más partidas, como lo destacó el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. Si el Tribunal de instancia no hubiera aplicado la regla 3, hubiera considerado que, además de lo previsto en la regla 1, la clasificación arancelaria de mercancías está determinada por los textos de las mismas y por las notas de subpartida, de sección y de capítulo; reconociendo que, de conformidad con lo previsto en las notas, la mercancía que se clasifica en la subpartida 3105.90.90.00, tiene por lo menos, uno de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo o potasio. En lo que se refiere a falta de aplicación de las reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria señala que el Tribunal de instancia no aplicó la sexta regla de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria. Las reglas 1 y 6 destacan que la clasificación arancelaria de mercancías está determinada por los textos de las mismas y por las notas de subpartida, de sección y de capítulo. Que, la clasificación arancelaria de una mercancía está determinada por el texto de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo. En este caso, el Tribunal de instancia desconoció dicha particularidad y se limitó a indicar que la subpartida aplicada era genérica de acuerdo a lo previsto en la regla 3. Sin embargo, si el Tribunal hubiera aplicado las reglas 1 y 6 para la clasificación arancelaria, hubiera concluido que, de acuerdo a las notas del capítulo 31, dentro de la partida 31.05, la expresión "los demás" comprende a los abonos que contienen, por lo menos, uno de los elementos fertilizantes (nitrógeno, fósforo o potasio). Que, reconociendo dicha particularidad, en concordancia con el Manual Técnico para el Registro y Control de Fertilizantes, Enmiendas de suelo y Productos afines de uso Agrícola, que define a los fertilizantes como cualquier sustancia o mezcla de sustancias inorgánicas y de origen orgánico que contienen uno o más de los nutrientes esenciales que se aplican al suelo con el fin de mejorar la productividad, el Tribunal de instancia hubiera concluido que la mercancía importada era un fertilizante y, por lo tanto, que debía ser gravado con tarifa 0% de IVA.

4.28. No se ha contestado el recurso de casación por parte de la autoridad tributaria aduanera.

5. Problema jurídico

Caso segundo: falta de motivación de la sentencia;

Caso quinto: errónea interpretación del art. 140 del COPCI, falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario y de las reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria y, aplicación indebida de la regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, considera:

6.2. Caso segundo.- Falta de motivación.- La motivación consiste en una ^a (1/4) *operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.*^o.¹

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.- *“Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”.*

6.3. Caso quinto.- La errónea interpretación ^a *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso*

¹ Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

*que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.*²

La norma señalada como infringida por errónea interpretación es: a) Artículo 140 del COPCI.-

^a Aforo.- Es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera y se realiza mediante la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía.^o.

6.4. Falta de aplicación^a ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o³

Las normas señaladas como infringidas por falta de aplicación son: a) Artículo 68 del Código

Tributario.- *^a Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.*^o. **b) Regla 6 de las Reglas Generales para la**

Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria del Arancel del Ecuador.- *^a Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes: (...) 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de capítulo, salvo disposición en contrario.*^o.

² Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación* ibídem., pp. 361.

³ Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

6.5. La aplicación indebida se produce ($\frac{1}{4}$) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ^a ($\frac{1}{4}$) *por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.*⁴

La norma señalada como infringida por aplicación indebida es: a) Regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria del Arancel del Ecuador.- ^a 3.

Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará tomo sigue: a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa ($\frac{1}{4}$)°.

6.6. FALTA DE MOTIVACIÓN: En cuanto al vicio por falta de motivación de los jueces, en lo relacionado, a su vez, con el análisis de la falta de motivación del aforo, la parte recurrente sostiene que formuló varias alegaciones que habrían sido tergiversadas por el Tribunal.

Se deja constancia que el recurrente aduce falta de motivación en dos partes puntuales del fallo, y, al respecto, esta Sala ya ha dejado sentado en varios fallos que la falta de motivación no puede alegarse con respecto a fragmentos de la sentencia recurrida, sino que el fallo es visto como un todo, de manera que si existe el vicio de falta de motivación, debe ser evidenciado en todo el fallo, es decir, en la parte motiva del mismo, y no cabe sostener que en una parte (la que es desfavorable para el recurrente) existe falta la motivación y en otra (la que es favorable) si existe, pues el efecto de la falta de motivación, es la nulidad del acto administrativo o del fallo judicial en su integralidad, no pudiéndose

4 Humberto Murcia Ballén, “Recurso de casación civil”, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

fragmentar el fallo para señalar que un párrafo es nulo y lo demás permanece intacto, pues el yerro se plantea sobre todo el fallo.

Situación distinta, también lo ha dicho esta Sala, es cuando existen glosas, pues cada glosa trata un asunto distinto que contiene su propia fundamentación, entonces sí, cabe reprochar este yerro en las glosas que corresponda, de manera independiente.- Partiendo de esta realidad, esto sería suficiente para desechar el yerro, sin embargo, como un ejercicio práctico es necesario que verifiquemos si en efecto, de haber sido posible esta fragmentación (que no lo es), hubiere prosperado el vicio:

6.6.1 El objeto controvertido fijado en instancia con acuerdo de las partes y, sobre el cual el recurrente señala que recae el yerro fue: *“(1) ESTABLECER si la actuación de la administración aduanera en el acto de aforo así como en la emisión de la liquidación complementaria adolece de nulidad por falta de motivación y por violación del debido proceso en cuanto a la competencia del funcionario administrativo”*, objeto claro que limita el análisis del tribunal a dos cuestiones: la actuación de la administración en el acto de aforo y, en la emisión de la liquidación complementaria; así como la violación al debido proceso por competencia del funcionario aduanero.

6.6.2 Para verificar si en efecto, los juzgadores al pronunciarse sobre éste, lo hicieron de manera motivada, esta Sala transcribe la parte correspondiente del fallo: *“1/4 7.5) Le corresponde a este Tribunal pronunciarse en relación con el primer objeto de la controversia, esto es 1/4°; cabe mencionar que este punto contiene varias alegaciones que compete revisarlas y resolver sobre cada una de aquellas y para tales efectos, se considera: 7.5.1) La parte actora indica que las notificaciones que recibió a través del sistema informático Ecuapass no contienen una válida motivación, así como también señala que la Liquidación Complementaria No. 40942385 no contiene los requisitos para que exista una debida motivación. Por su parte, la administración aduanera en su escrito de contestación señala que su actuación está basada en virtud a la Potestad a ella atribuida, conforme lo establece el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI). 7.5.2) Respecto a la falta de motivación se considera en primer lugar que el actor no argumenta la inexistencia de motivación sino que califica a la motivación de las actuaciones administrativas como indebidas (dice que no es válida la motivación), ante aquello no existiría nulidad a declarar ya que son dos instituciones jurídicas diferentes; mientras que la falta de motivación es causal de nulidad, ya que la motivación, constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que*

consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional; es por demás claro que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, al tenor de lo señalado en el artículo 76 de la Constitución y conforme también lo prescribe el artículo 81 del Código Tributario; situación que jurídicamente es diferente al caso de "indebida motivación", ya que al ser un reproche en contra de la argumentación, al considerar el administrado que sí tiene la razón cuando la administración en cambio se la ha negado, entonces se requiere una confrontación respecto de los hechos presentados en el desarrollo del proceso administrativo, frente a los esfuerzos probatorios que las partes hayan desarrollado en esta etapa judicial, para así justificar si la decisión de negar el reclamo fue debido o no. Se deja advertido que la falta de motivación de un acto administrativo no se puede presuponer, ya que la Resolución impugnada goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que le otorga la Ley, por ende correspondía al administrado sustentar de manera precisa el yerro de la falta de motivación y no solo hacer una alegación genérica manifestando su inconformidad con la decisión asumida por la administración. 7.5.3) Ahora con relación a las notificaciones electrónicas realizadas a través del sistema Ecuapass, así como la Liquidación No. 40942385, y que fueron practicadas como pruebas por el mismo actor y que obran a fojas 43 a 47 y 41, de los autos respectivamente; el Tribunal verifica que los mismos se tratan de actos instrumentales de simple administración, mientras las notificaciones a través del sistema Ecuapass corresponden a las comunicaciones que mantenía el importador con la administración a través de un sistema informático, donde en los mismos se puede verificar que son mensajes breves, instrucciones, reportes del estado del proceso, etc., respecto al trámite de importación y que es general y universal para todos los importadores, por lo que es por demás improcedente que el importador pretenda desconocer como válido el sistema informático del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; ahora respecto a la Liquidación No. 40942385 (fs. 41) de su texto se verifica que la misma se trata de un simple cálculo de la diferencia establecida producto del aforo (que constituye un control aduanero concurrente de determinación de tributos al tenor de lo señalado en el artículo 140 del COPCI), emitida automáticamente por el sistema, y por esta razón es que no contiene mayor motivación salvo los valores liquidados, y siendo que fue emitida dentro del control concurrente, no existe indefensión ya que la empresa conocía que la misma se generó al eliminarse el código liberatorio de la importación, lo cual le permitió presentar el correspondiente reclamo administrativo y posteriormente esta demanda judicial, sin que exista constancia en autos de alguna afectación al derecho a la defensa. Los Jueces son del criterio que este tipo de documentos, no son actos administrativos independientes, y por ende impugnables o ejecutables individualmente, sino que deben ser aparejados como en este caso a la impugnación de la Resolución administrativa o incluso pudo ser objeto de impugnación junto al Informe de Aforo (control concurrente). El artículo

74 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, señala que los actos de simple administración por su naturaleza consultiva y preparatoria a la manifestación de la voluntad administrativa, no son propiamente impugnables, características que le atañen a los mencionados, por lo tanto no produce efectos jurídicos individuales de forma directa, que permitan su impugnación. ... Esta regla de "irrecurribilidad de los actos de trámite", no implica que es una regla absoluta, sino que este tipo de actos no son impugnables separadamente, es decir, fundamentados en el principio de concentración procedimental, habrá que esperar a que se produzca la resolución final para que, sea este acto administrativo, el impugnable; tal como ocurrió en el presente caso. El artículo 120 del Código Orgánico Administrativo señala que un acto de simple administración es "toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta" y que los mismos no son propiamente impugnables (artículo 217 del COA). Así también tenemos al Dr. Jorge Zavala Egas (Lecciones de Derecho Administrativo, Editorial Edilex S.A., 2011, páginas 435 a 445), quien señala que "se producen actos que son instrumentales con respecto a otros que se constituyen en principales dados que deciden el fondo de lo planteado y que son, a la vez, finales porque son los culminantes de la fase preparatoria, no obstante que requieren de otros actos posteriores para su ejecución", así como que los actos de simple administración [o de trámite] no son directamente impugnables, pero sí lo son como actos integrantes del acto administrativo final. Por lo expuesto se rechazan las alegaciones. Cabe mencionar que no existe probanza en el expediente de que la Liquidación No. 40942385 no haya sido un acto instrumental o de trámite y que se pretendió su ejecución, lo cual de haberse demostrado sí hubiere generado la nulidad de la actuación administrativa, en autos no existe probanza alguna que confirme que aquello ocurrió, incumpliendo el actor respecto de la carga probatoria conforme señala el artículo 162 del COGEP. 7.5.4) Respecto a la alegada vulneración del debido proceso que esgrime el actor respecto a que desconoce quien emitió el acto administrativo de aforo y la liquidación, reiteramos que es improcedente que el importador pretenda desconocer como válido el sistema informático del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que es a través del cual se realizan de manera general y universal (para todos los importadores) los trámites de importación y de aforo; siendo que el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI en su artículo 218 determina expresamente que es competencia del Director Distrital del SENA el "Verificar, aceptar u observar las declaraciones aduaneras, autorizar las operaciones aduaneras y realizar el control de las mercancías que ingresan al país o salgan de él" (lo cual puede realizar por sí mismo o a través de los departamentos especializados de la entidad), y siendo que no existe constancia en autos que sustente que en el trámite de importación intervino un funcionario incompetente, se rechaza lo alegado.

6.6.3 Esta Sala Especializada verifica que en instancia, a manera de resumen, el Tribunal abordó el primer objeto controvertido, en los términos fijados en él, pronunciándose sobre la notificación realizada a través del sistema ECUAPASS, determinando que dicha notificación no es un acto administrativo, sino de simple administración, para lo cual justificaron su criterio en normas que consideraron adecuadas para el efecto y concluyeron que *este tipo de actos no son impugnables separadamente, sino que se debe esperar a que se produzca la resolución final para que, sea este acto administrativo, el impugnable*. También señalan que al ser un acto de simple administración no existe obligación de que contenga motivación. Finalmente, ^a *que no existe constancia en autos que sustente que en el trámite de importación intervino un funcionario incompetente, se rechaza lo alegado*.

Esta Sala verifica que este fragmento del fallo, en el ejercicio práctico que realizamos, contiene una suficiente motivación porque se vinculan hechos con derecho y se explica de manera lógica, coherente y clara la conclusión a la que llegan los juzgadores, no evidenciándose falta de motivación. Lo que sí evidencia esta Sala, es inconformidad del recurrente con el razonamiento del Tribunal A quo, pretendiendo a través del caso 2 señalar una tergiversación, que no hay, pues se ha abordado la falta de motivación señalada, a pesar de haber realizado el Tribunal la precisión de que el accionante se refiere a una motivación válida, lo que significa cuestionar el razonamiento, que no es lo mismo que señalar que existe falta de motivación, esto es una subsunción de los hechos al derecho, sin considerar si esta es o no correcta. Por estas consideraciones, además de las ya señaladas como principales en el numeral 6.6, se rechaza el yerro alegado.

6.7. CASO QUINTO:

Para el análisis de este caso, debemos partir de los hechos probados y hechos no controvertidos en instancia, sin embargo, previo a profundizar en aquellos, es necesario verificar el vicio en la norma alegada, pues hay ocasiones que se reprocha un vicio sobre una norma, por ejemplo ^a *falta de aplicación*, cuando la norma si ha sido aplicada o, ^a *errónea interpretación* cuando la norma ni siquiera ha sido aplicada, o cuando se acusa a normas que no llevan al Tribunal A quo a adoptar su decisión. Este primer ejercicio relevaría de entrar a analizar los hechos probados, pues resultarían a tales efectos, innecesarios.

Este es el caso de la errónea interpretación del art. 140 del COPCI.- Revisado el fallo recurrido, no se

evidencia en primer lugar que esta norma hubiere sido la norma de sustento principal de los juzgadores para llegar a una conclusión, pues se la utiliza en el fallo para señalar un punto que no está en discusión: ^a7.7.4) *Se deja expresamente establecido que no está en discusión la competencia de la administración aduanera a efectos de realizar determinaciones tributarias aduaneras por medio de su competencia de clasificación de las mercancías al tenor de lo prescrito en los artículos 140 y 212, 1/4; así como tampoco está en discusión la correcta clasificación arancelaria, ya que ambas partes afirman que la subpartida 3105.90.90.00 es la que corresponde al producto Hydra Hume°* (el subrayado pertenece a esta Sala). Visto aquello, esta Sala verifica que dicha norma ha sido entendida en su tenor literal a efectos de realizar la afirmación citada precedentemente, por lo que no existe una errónea interpretación. No se evidencia que se hubiere utilizado esta norma para otro fin y tampoco que tenga trascendencia en la decisión de la causa como para haber sido reprochada, por tanto se desecha ese vicio.

Respecto a la falta de aplicación y aplicación indebida, al ser vicios relacionados en su construcción, corresponde que sean analizados en conjunto, tanto así que de llegar a prosperar uno de ellos, por carambola también ocurriría el otro.

Se observa del recurso de casación que el recurrente plantea la falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario, pero no señala qué norma se aplicó en su lugar y cuál sería la incidencia de aplicar el art. 68 ibídem en la decisión de la causa, considerando los hechos probados. Esto denota la falta de técnica casacional, que impide que esta Sala pueda resolver el vicio alegado, pues no puede adivinar en qué sentido el recurrente plantea este vicio, al no estar completa su construcción.

Respecto a la aplicación indebida de la regla 3 y su consecuente falta de aplicación de las reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, para el efecto es necesario acudir a los hechos probados en instancia, que esta Sala se ha permitido subrayar: ^a7.7.4^{1/4} *tampoco está en discusión la correcta clasificación arancelaria, ya que ambas partes afirman que la subpartida 3105.90.90.00 es la que corresponde al producto Hydra Hume°* Es decir, es perfectamente válido que tanto los importadores como la administración aduanera, aplicando las Reglas de Interpretación, utilicen subpartidas genéricas, que no necesariamente, como en el presente caso, le den la calidad de fertilizante o abono al producto importado, por el solo hecho de clasificarse arancelariamente en este código (3105.90.90.00). Así lo entendió el importador ya que en su libelo de demanda por dos ocasiones (fs. 24 y 25) señala que ^acon la prueba aportada se

corroborará que la mercancía cumple los parámetros de un fertilizante°, es decir acepta que el producto importado es una enmienda de suelo, así lo indica expresamente el actor al señalar que “no es falso que el Hydra Hume sea un mejorador de suelos° (fs. 26), pero agrega que el producto también nutre las plantas [lo que es una característica de los fertilizantes como se indicará a continuación]. 7.7.5) ¼ Dicho lo anterior de la probanza de la actora se encuentra los documentos (fs. 93 a 123) que hacen relación al Informe de ensayo No. FT-21/000195 realizado por Laboratorios AGO donde consta la composición química del producto Hydro Hume (fs. 95), sin que se encuentre en dichos documentos que dicho Laboratorio acreditado haya concluido o calificado al producto como un fertilizante o que evidencie el cumplimiento del requisito previsto en el Manual Técnico, esto es que como función principal provea de por lo menos un nutriente a las plantas con el fin de mejorar la productividad, requisito que es extraño al concepto de enmienda de suelo, cuya función principal no es el aporte de nutrientes¼ El SENA a criterio del Tribunal justificó la obligación contenida en el artículo 311 del Cogep, esto es que “Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía°. Cabe mencionar que al igual que en sede administrativa, también hubo omisión probatoria del importador en sede judicial, ya que a pesar de que en la demanda, el actor señaló que de la prueba aportada se corroboraría que el Hydro Hume cumplía los parámetros de un fertilizante, aquello no ocurrió, el importador ±salvo el análisis químico que no contenía ninguna conclusión- no presentó la documentación que justifique las características técnicas de la mercancía, sus usos o aplicaciones, lo cual era necesario para establecer la naturaleza de la mercancía conforme señala el artículo 79, literal a) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera. 7.7.6) ¼ El importador no practicó prueba que permita identificar al producto, en cuanto a su naturaleza - materia constitutiva, grado de elaboración y sus características como un fertilizante; su inacción impide desvirtuar la presunción legal que tiene el acto administrativo impugnado. 7.7.7) Siendo que no se demostró que la mercancía objeto de la controversia sea un fertilizante, la misma no está sujeta a tarifa 0% de Impuesto al Valor Agregado IVA, lo que evidencia que el pago realizado no fue excesivo¼°

Vistos los hechos probados referidos, esta Sala en primer lugar no encuentra que debían reprocharse las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura arancelaria, visto que, es un hecho no controvertido “la correcta clasificación arancelaria, ya que ambas partes afirman que la subpartida 3105.90.90.00 es la que corresponde al producto°, consecuentemente no existiendo controversia en la clasificación arancelaria, no cabía reprochar justamente las reglas a las que debe acudir en caso de que sí exista desacuerdo en cuanto a la partida o subpartida que corresponda a un producto, o en caso

de que no sea posible ubicar la mercancía en determinada subpartida aún con todas las normas, reglas y principios que existen para esa finalidad. En el proceso, la mercancía en cuestión se ubicó en una subpartida que no ha sido cuestionada por las partes, encontrándose de acuerdo con ella, por lo que no sólo no cabía acudir a las reglas para la interpretación de la nomenclatura arancelaria, sino tampoco reprocharla, al no ser un asunto controvertido, ni incidir en la decisión de la causa.

Esta Sala comprende que la parte recurrente ha reprochado estas normas, para desvanecer que el producto sea una enmienda de suelo y por tanto sujeto al IVA; sin embargo obra del proceso, como hecho probado, que no se ha podido demostrar que el producto en litigio sea un fertilizante y para llegar a esa conclusión, los juzgadores valoran prueba presentada por el actor y adicionalmente señalan que con ella no se ha demostrado tal calidad, no habiéndose desvirtuado por ese motivo las presunciones del acto administrativo impugnado y, por tanto, el producto se encuentra gravado con IVA. Esta Sala bajo el caso 5, no puede valorar prueba ni cambiar la valoración realizada en instancia, consecuentemente se desechan los vicios alegados contra las reglas de interpretación de la nomenclatura arancelaria.

Finalmente señalar, que se observa que los juzgadores, a pesar de no tener que hacerlo, aplicaron la regla 3 por cuanto el propio actor reconoció que el producto además de ser una enmienda de suelo, también era un fertilizante por los compuestos que tenía; sin embargo, como ya se recalcó, estas reglas sólo pueden utilizarse en los supuestos en que haya controversia en la clasificación arancelario y no, cuando no la hay.

7. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE NO CASAR el fallo impugnado.**

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo

controvertido de manera motivada y en función de lo alegado por la parte recurrente; por otro lado, bajo los hechos probados

Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E), SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 22 de febrero del 2024, las 13h09. **VISTOS:** La abogada María Gabriela Uquillas Iturralde, procuradora judicial de la compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUÍMICAS S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 22 de octubre de 2021, las 12h36, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincial del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00088.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“ (1) ESTABLECER si la actuación de la administración aduanera en el acto de aforo así como en la emisión de la liquidación complementaria adolece de nulidad por falta de motivación y por violación del debido proceso en cuanto a la competencia del funcionario administrativo. (2) ESTABLECER si la mercancía objeto de a controversia es un fertilizante y si en consecuencia está sujeta tarifa o% de Impuesto al Valor Agregado IVA. (3) En consecuencia de lo anterior, ESTABLECER si el actor tiene derecho a la devolución del pago en exceso que reclama.º.*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en el fallo antes referido resolvió: *“declarar SIN LUGAR la demanda presentada por la abogada Mildred Nathaly Aguilera Vera, en su calidad de Procuradora Judicial de la compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUÍMICAS S.A., en contra del señor Director Distrital de Guayaquil del SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENA. 9.- PROCEDENCIA O NO DE PAGO DE INDEMNIZACIONES, INTERESES Y COSTAS: No se dispone el pago de indemnizaciones por no haber constado en el objeto de la demanda conforme al artículo 98 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP); ni de intereses por no corresponder a la naturaleza de la demanda; ni de costas al considerar este Tribunal que las partes no han litigado en las condiciones previstas en el artículo 284 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).”*.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 7 de diciembre de 2021, 16h56, la abogada de la compañía actora interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en los casos: 2, por el vicio de falta de motivación, caso 4 por no valorar la prueba en su conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, de conformidad con lo previsto en el artículo 164 del COGEP, lo que llevó a la equivocada aplicación del numeral 2.4 del Manual Técnico para el Registro y Control de Fertilizantes, Enmiendas de Suelo y Productos Afines de Uso Agrícola, anexo a la Resolución de la Agencia de Regulación y Control Fito y Zoosanitario No. 218; y, por el caso 5 del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del COPCI, falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario, aplicación indebida de la Regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, falta de aplicación de las Reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 21 de diciembre de 2021, las 15h40, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 17 de marzo de 2023, 13h43, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 24 de marzo de 2023, 16h32, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 17 de marzo de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 5 de abril de 2023, 10h24, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación planteado

exclusivamente por el caso segundo (apartados A.1 y A.2 del numeral 4); y, por el caso quinto (apartados C.1, C.2, C.3 y C.4 del numeral 4 del artículo 268 del COGEP.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 3 de octubre del 2023, las 10h37, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición

Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso dos del artículo 268 del COGEP, falta de motivación de la sentencia, señala que el análisis que expone el Tribunal de instancia en la sentencia objeto del recurso carece de una debida motivación, pues la sentencia emitida por el Tribunal no es coherente ni cumple con el requisito de suficiencia para que se considere debidamente motivada.

4.2. Respecto de la falta de motivación al pronunciarse sobre la motivación del acto de aforo (numeral 7.5.2 de la sentencia), señala que uno de los puntos del objeto de controversia, en este caso, era determinar si la actuación de la administración aduanera en el acto de aforo, así como en la emisión de la liquidación complementaria adolecen de nulidad por falta de motivación. En ese sentido, cita el análisis que el Tribunal realizó en el numeral 7.5.2 de la sentencia y señala que se evidencia que, según el Tribunal, su representada no cuestionó la motivación del acto, sino que se reprochó la argumentación del acto. Es decir, de acuerdo al Tribunal, su representada no atacó la falta de motivación sino el contenido del acto como tal.

4.3. Que, sin embargo, de la revisión de la demanda, se podrá concluir que dicha particularidad es totalmente ajena a la realidad de los hechos. Que, de la demanda se evidencia que su representada destacó que: ^aEl acto de aforo constituye el antecedente directo de la resolución que, por esta vía, se impugna. A lo largo de esta controversia, mi representada cuestionó el hecho que el acto de aforo no estuvo debidamente motivado. Durante el acto de aforo ejecutado, el SENAE notificó sus observaciones a través del sistema informático ECUAPASS. Como puede verificarse de las notificaciones, el SENAE eliminó el código liberatorio asociado a las mercancías importadas y emitió

una liquidación complementaria por concepto de IVA. Sin embargo, las notificaciones recibidas no contienen una válida motivación conforme a derecho se requiere.º.

4.4. Que, en la demanda se citó la parte pertinente del acto de aforo que carecía de una debida motivación y se cuestionó lo siguiente: *“Esos fueron los argumentos y fundamentos puestos en conocimiento de mi representada para desconocer lo previsto en la Ley. No se ha realizado un análisis técnico de la mercancía importada para llegar a la conclusión, no se ha incluido base legal que sustente la decisión adoptada”*.

4.5. Que, de las citas de la demanda, se puede concluir que su representada alegó que el acto no estaba debidamente motivado, que no se evidenciaba un análisis técnico de la mercancía importada que permita concluir que es procedente la eliminación del código liberatorio. Asimismo, se destacó que no se había incluido la base legal que sustente la decisión adoptada. Es decir, el Tribunal, al momento de resolver, desconoció los argumentos de la demanda e hizo referencia a antecedentes de hecho que no corresponden al caso concreto.

4.6. Que, una debida motivación, en los términos de la Corte Constitucional, implica una fundamentación suficiente del caso; expresando los antecedentes de hecho y su pertinencia con respecto al derecho aplicado. En ese sentido, de acuerdo a lo previsto en la sentencia No. 1158-17-EP /21, existe incongruencia frente a las partes; es decir, en los términos de la Corte Constitucional, se ha reconocido que cuando no se contestan los argumentos de las partes o cuando la argumentación jurídica es aparente, como ocurre en el presente caso.

4.7. Que, el Tribunal de instancia toma como antecedente una supuesta alegación realizada por su representada, que no guarda relación con lo destacado en la demanda, que fue utilizada como sustento para llegar a la conclusión que su representada, de acuerdo al Tribunal, no habría cuestionado la suficiencia de la motivación, sino que habría cuestionado si la misma era o no correcta. Que, al omitir los alegatos que su representada expuso en el acto de proposición, se desconoció el argumento planteado y se desechó la pretensión de declarar la nulidad del aforo por falta de motivación. Por lo tanto, corresponde que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia case la sentencia conforme a derecho.

4.8. Respecto de la falta de motivación al referirse a las reglas para la interpretación de la nomenclatura arancelaria (numeral 7.7.4 de la sentencia), señala que se ha evidenciado una seria incoherencia entre lo expuesto y la conclusión. En este caso, existiría una incoherencia lógica, esto es, contradicción entre los enunciados que las componen, es decir, sus premisas y conclusiones. En la sentencia, el Tribunal, por una parte, menciona que cuando una misma mercancía puede clasificarse en dos o más partidas, la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico: "(...) son aplicables las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, encontrando entre aquellas la número tres que prescribe que Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue: a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico."

4.9. Que, acto seguido, el Tribunal concluye que, por lo tanto, es válido que se utilicen subpartidas genéricas: ^aEs decir es perfectamente válido que tanto los importadores como la administración aduanera, aplicando las Reglas de Interpretación, utilicen subpartidas genéricas, que no necesariamente, como en el presente caso, le den la calidad de fertilizante o abono al producto importado, por el solo hecho de clasificarse arancelariamente en este código (3105.90.20.00).°.

4.10. Que, en ese sentido, vale cuestionarse, ¿por qué el Tribunal, al afirmar que una subpartida específica tendrá prioridad sobre una genérica, concluye que es válido que se apliquen subpartidas genéricas? ¿Cuál es la relación que existe entre lo uno y lo otro? Finalmente, el Tribunal destaca lo siguiente: "Así lo entendió el importador ya que en su libelo de demanda por dos ocasiones (fs. 24y 25) señala que Con la prueba aportada se corroborará que la sentencia cumple los parámetros de un fertilizante; es decir acepta que el producto importado es una enmienda de suelo, así lo indica expresamente el actor al señalar que lo es falso que el Hydra Hume sea un mejorador de suelos" (fs. 26), pero agrega que el producto también nutre las plantas [lo que es una característica de los fertilizantes como se indicará a continuación]".

4.11. Que, de lo transcrito, se evidencia que el Tribunal cita una parte de la demanda donde se destaca que "con la prueba aportada se corroborará que la mercancía cumple los parámetros de un fertilizante" y, con base en eso, el Tribunal afirma que su representada acepta que el producto es una enmienda de suelo ya que, en la demanda, se afirmó que "no es falso que el Hydra Hume sea un mejorador de

suelos" (ft. 26), pero agrega que el producto también nutre las plantas [lo que es una característica de los fertilizantes como se indicará a continuación]".

4.12. Que, sin perjuicio que el Tribunal reconoce que su representada defiende el hecho que la mercancía es un fertilizante, citando las partes pertinentes de la demanda; también afirma, sin ningún sustento, que su representada acepta que el producto es una enmienda de suelo (cuando se hace referencia a la utilidad de nutrir las plantas que, como dice el tribunal, es característica de los fertilizantes). Cuando en realidad el producto cumple las dos funciones, la de fertilizante y la de enmienda. Que, esta contradicción evidenciada vicia la sentencia por falta de motivación y, por lo tanto, corresponde a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario casar la sentencia.

4.13. Para fundamentar el caso quinto respecto de la errónea interpretación del artículo 140 del COPCI, señala que al momento de analizar el contenido de las notificaciones electrónicas recibidas por el sistema informático ECUAPASS (que, tal como se expuso en la demanda, constituyen el acto de aforo), el Tribunal de instancia manifestó que las mismas se trataban de actos instrumentales de simple administración. Es decir, en ese punto en concreto, el Tribunal afirmó que dichas notificaciones, que constituyen el acto de determinación, son actos de simple administración. En otras palabras, para el Tribunal de instancia, el acto de aforo (acto de determinación tributaria), no es un acto administrativo.

4.14. Que, en la sentencia objeto de este recurso, el Tribunal de instancia, por un lado, afirma que "a las notificaciones electrónicas realizadas a través del sistema Ecuapass, así como la Liquidación No. 40942385, y que fueron practicadas como prueba por el mismo actor y que obran a fojas 43 a 47 y 41, de los autos respectivamente; el Tribunal verifica que los mismos se tratan de actos instrumentales de simple administración, mientras las notificaciones a través del sistema Ecuapass corresponden a las comunicaciones que mantenía el importador con la administración a través de un sistema informático, donde en los mismos se puede verificar que son mensajes breves, instrucciones, reportes del estado del proceso, etc., respecto al trámite de importación y que es genera y universal para todos los importadores y, por otro lado, destaca que "la Liquidación No. 40942385 (fs. 41) de su texto se verifica que la misma se trata de un simple cálculo de la diferencia establecida producto del aforo (que constituye un control aduanero concurrente de determinación de tributos al tenor de lo señalado en el artículo 140 del COPCI), emitida automáticamente por el Sistema."

4.15. Que, sin perjuicio de reconocer que el artículo 140 del COPCI establece que el aforo es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera, el Tribunal destacó que este era un acto de simple administración. En ese sentido, el Tribunal habría interpretado erróneamente el artículo 140 del COPCI. Que, la correcta interpretación de dicho artículo, implica el reconocimiento que un acto de determinación tributaria es un acto administrativo.

4.16. Que, de acuerdo al artículo 98 del Código Orgánico Administrativo, un acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. En ese sentido, siendo que los actos de determinación tributaria, ejecutados en virtud de la facultad prevista en el artículo 68 del Código Tributario, son actos o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, no cabe duda que el acto de aforo es un acto administrativo y no un acto de simple administración como concluyó el tribunal de instancia.

4.17. Que, si el Tribunal hubiera interpretado correctamente el artículo 140 del COPCI, hubiera concluido que era un acto administrativo, por lo que debía entrar a analizar si cumplía los requisitos que necesitan este tipo de actos para considerarse válidos; llegando a la evidente conclusión que no se había emitido conforme a derecho corresponde (falta de motivación y omisión de requisitos legales que avalen su validez).

4.18. Respecto de la falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario señala que el Tribunal de instancia al momento de dictar sentencia reconoció que en el control concurrente, cuando el SENAE realizaba la verificación de la mercancía, se notificó a mi representada con ciertos hechos a través del sistema informático ECUAPASS; entre estos, la eliminación del código liberatorio y emisión de liquidación complementaria por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sin embargo, el Tribunal destaca que son actos de simple administración.

4.19. Que, se puede evidenciar que una determinación tributaria corresponde a un acto o conjunto de

actos (como en este caso, las notificaciones recibidas por ECUAPASS), tendientes a establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En el caso que nos ocupa, con las notificaciones recibidas a través de ECUAPASS, el SENA E comunicó la reclasificación arancelaria y la eliminación del código liberatorio que generó la emisión de la liquidación en la que se gravó la mercancía con tarifa 12% de IVA. Es decir, las notificaciones recibidas por ECUAPASS, constituyen el acto de aforo.

4.20. Que, si el Tribunal hubiera aplicado el artículo 68 del Código Tributario, hubiera concluido que las notificaciones recibidas por ECUAPASS constituían el acto de determinación tributaria (aforo), por lo que debía entrar a analizar si el mismo cumplía los requisitos para considerarse válidos; llegando a la evidente conclusión que la determinación no se había emitido conforme a derecho corresponde (falta de motivación y omisión de requisitos legales que avalen su validez).

4.21. Para fundamentar la aplicación indebida de la regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, señala que procede cuando existe una mercancía que puede clasificarse en dos o más partidas, por aplicación de la regla 2 b) o de cualquier caso. Que, en el caso que nos ocupa, su representada declaró la subpartida 3105.20.00.00 y el SENA E la reclasificó en la subpartida 3105.90.90.00; es decir, dentro de la misma partida 3105. Esta reclasificación no fue cuestionada por su representada. En este caso se cuestionaba la tarifa de IVA aplicable a los bienes.

4.22. Que, el Sistema Armonizado y, por tanto, el Arancel del Ecuador, está compuesto por secciones, capítulos, partidas y subpartidas que determinan la clasificación arancelaria de mercancías objeto de comercio exterior. Dentro de cada capítulo (dos dígitos), encontramos las partidas (de cuatro dígitos) que son desglosadas en subpartidas del Sistema Armonizado (de seis dígitos) que, a su vez, se dividen en aperturas NANDINA (de ocho dígitos) y aperturas nacionales (de diez dígitos).

4.23. Que no era un hecho controvertido que la mercancía debía ser clasificada dentro de la partida 3105; no existe evidencia ni constancia que su representada o la Autoridad demandada hayan afirmado que existe una segunda partida aplicable a las mercancías objeto de controversia. Vale destacar que la reclasificación arancelaria ejecutada por el SENA E en el acto de determinación no estuvo en controversia; en cambio, la controversia radicó en determinar si fue procedente la eliminación del código liberatorio.

4.24. Que, se puede concluir que no era procedente aplicar la regla 3 para la interpretación de la nomenclatura arancelaria toda vez que la mercancía importada no es clasificable en dos o más partidas, como lo destacó el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. Si el Tribunal de instancia no hubiera aplicado la regla 3, hubiera considerado que, además de lo previsto en la regla 1, la clasificación arancelaria de mercancías está determinada por los textos de las mismas y por las notas de subpartida, de sección y de capítulo; reconociendo que, de conformidad con lo previsto en las notas, la mercancía que se clasifica en la subpartida 3105.90.90.00, tiene por lo menos, uno de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo o potasio.

4.25. En lo que se refiere a falta de aplicación de las reglas 1 y 6 las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria señala que el Tribunal de instancia no aplicó la sexta regla de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria. Las reglas 1 y 6 destacan que la clasificación arancelaria de mercancías está determinada por los textos de las mismas y por las notas de subpartida, de sección y de capítulo. Que, la clasificación arancelaria de una mercancía está determinada por el texto de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo.

4.26. En este caso, el Tribunal de instancia desconoció dicha particularidad y se limitó a indicar que la subpartida aplicada era genérica de acuerdo a lo previsto en la regla 3. Sin embargo, si el Tribunal hubiera aplicado las reglas 1 y 6 para la clasificación arancelaria, hubiera concluido que, de acuerdo a las notas del capítulo 31, dentro de la partida 31.05, la expresión "los demás" comprende a los abonos que contienen, por lo menos, uno de los elementos fertilizantes (nitrógeno, fósforo o potasio).

4.27. Que, reconociendo dicha particularidad, en concordancia con el Manual Técnico para el Registro y Control de Fertilizantes, Enmiendas de suelo y Productos afines de uso Agrícola, que define a los fertilizantes como cualquier sustancia o mezcla de sustancias inorgánicas y de origen orgánico que contienen uno o más de los nutrientes esenciales que se aplican al suelo con el fin de mejorar la productividad, el Tribunal de instancia hubiera concluido que la mercancía importada era un fertilizante y, por lo tanto, que debía ser gravado con tarifa 0% de IVA.

4.28. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación

alguna.

5. Problema jurídico

En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo, por falta de motivación de la sentencia; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por inobservancia de lo dispuesto en las normas de derecho sustantivo que señala en el recurso.

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2. Caso segundo.- Falta de motivación.- La motivación consiste en una ^a (1/4) *operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.*⁵ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ^a (1/4) *el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.*⁶

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.- *“Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las*

5 Ignacio Colemer Hernández, La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

6 Fernando de la Rúa, Proceso y Justicia, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.^o.

6.3. Caso quinto.- La errónea interpretación ^a *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.^o.*⁷

6.3.1. La norma señalada como infringida por errónea interpretación es: a) Artículo 140 del COPCI.- ^a *Aforo.- Es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera y se realiza mediante la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía.^o.*

6.4. Falta de aplicación ^a *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.^o.*⁸

6.4.1. Las normas señaladas como infringida por falta de aplicación son: a) Artículo 68 del Código Tributario.- ^a *Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.^o.* **b) Regla 6 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria del Arancel del Ecuador.-** ^a *Los títulos de*

⁷ Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación* ibídem., pp. 361.

⁸ Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes: (...) 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de capítulo, salvo disposición en contrario.⁹.

6.5. La aplicación indebida se produce ($\frac{1}{4}$) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ^a ($\frac{1}{4}$) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.⁹.

6.5.1. La norma señalada como infringida por aplicación indebida es: a) Regla 3 de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria del Arancel del Ecuador.- ^a 3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará tomo sigue: a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa ($\frac{1}{4}$)⁹.

6.6. En cuanto al vicio por falta de motivación de los jueces, en lo relacionado, a su vez, con el análisis de la falta de motivación del aforo, la parte recurrente sostiene que formuló varias alegaciones que habrían sido tergiversadas por el Tribunal.

⁹ Humberto Murcia Ballén, "Recurso de casación civil", (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

6.7. En la sentencia, la referencia que el Tribunal hace de la alegación consta en el apartado 4.1.4, donde se expresa que la parte actora adujo que las notificaciones a través del sistema informático no contienen una válida motivación.

6.8. en el apartado 7.5.2 de la sentencia los jueces manifiestan que la parte actora no había argumentado la inexistencia de motivación, lo que es distinto a la indebida motivación, que simplemente reprocha la argumentación del fallo, por lo que se requiere una confrontación de los hechos presentados en el proceso administrativo frente a los esfuerzos probatorios que las partes han desarrollado en la fase judicial.

6.9. En suma, los jueces sostienen que la parte actora ha alegado una incorrección en la decisión del SENAE respecto del aforo.

6.10. La acusación de tergiversación de las alegaciones requiere una revisión de la demanda, a efecto de establecer si en efecto aquello que recoge la sentencia en el apartado 4.1.4 y 7.5.2 recoge las acotaciones de la parte actora en cuanto a la nulidad del acto de aforo; caso contrario, bastaría que una sentencia desconfigure las alegaciones de las partes en los antecedentes del fallo y que no pueda escrutarse el yerro acusado, por lo que la causal segunda, bajo el vicio denunciado, escapa de las limitaciones que tienen, por ejemplo, los cargos bajo la causal quinta.

6.11. En la demanda, luego de la cita de la decisión de aforo, expresa que en este *“no se ha incluido la base legal que sustente la decisión adoptada”* (parte final del tercer párrafo de la página 11; foja 26 del expediente de instancia).

6.12. En ninguna parte de la sentencia se menciona esta expresa acusación de la parte actora respecto del aforo; que consiste nada menos que en la alegación de la ausencia de uno de los elementos básicos para que exista un acto motivado (art. 76.7.1 de la Constitución).

6.13. En consecuencia, se torna procedente el reclamo de la parte actora en el recurso de casación, en el sentido que el Tribunal tergiversó la acusación de la parte actora, como si esta hubiera alegado simplemente la incorrección de la sentencia y no el vicio motivacional referido en los párrafos anteriores de este fallo.

6.14. El pronunciamiento del Tribunal, alterando las alegaciones relevantes de la parte actora (que a decir de los jueces atacaban la corrección de la decisión y no la ausencia de elementos básicos de la motivación), no constituye propiamente un acto motivado, sino una apariencia de motivación, por incongruencia frente a las partes (párrafo 89 de la Sentencia 1158-17-EP/21), por lo que la sentencia debe ser casada por vicio motivacional en la decisión por la que los jueces, a su vez, analizaron la motivación del acto de aforo.

7. Sentencia de mérito

7.1. De acuerdo con el art. 273.4 del COGEP y con la Resolución 07-2017 de la Corte Nacional de Justicia, al haberse casado la sentencia por falta de motivación, se pasa a resolver por el mérito de los autos.

7.2. Se recoge en primer lugar la alegación de la parte actora en el sentido que existe falta de motivación en el acto de aforo, en que es *“imposible gestionar una defensa adecuada en donde se pueda analizar si el Administrado cumplió o no la normativa adecuada”*, y que *“no se ha incluido la base legal que sustente la decisión adoptada”* (fojas 25 vuelta y 26 del expediente de instancia). El actor en su demanda señala además que, con posterioridad al reclamo contra el acto de aforo, pagó el valor determinado, por lo que la resolución debía atender la devolución del valor pagado

7.3 La parte demandada, en su contestación, no se pronuncia sobre la acusación antes referida, limitándose a mencionar artículos que le dan la facultad determinadora a la administración. Menciona el Informe de Aforo realizado a la declaración aduanera 028-2020-10-00232764, sin referir fecha, en la que se habría hecho mención a los arts. 104.d y 125del COPCI.

7.4 Todas las pruebas presentadas por las partes fueron aceptadas, a excepción de la No. 4 del actor (foja 342 del expediente de instancia). El pago realizado por el actor no es discutido, pues consta en la misma resolución impugnada el reconocimiento del pago realizado, pero bajo la aseveración de que el pago es debido.

7.5. A foja 46 consta la notificación de acto de aforo, con texto igual al referido en la demanda, esto es, sin cita de norma jurídica alguna; al igual que consta en el Informe de Aforo presentado por la propia parte demandada, aceptado como prueba (fojas 172 a 174 del expediente administrativo, fojas 329 a 331 del expediente judicial).

7.6. En virtud de que el aforo al que se refiere el art. 140 del COPCI es un acto de determinación tributaria de la verificación, entre otros, de la naturaleza de la mercancía, debía tener la motivación prevista en el art. 76.7.1 de la Constitución y 89 de COGEP, pero en este caso, como ya fue indicado, carece de cita a una norma legal a la que se encuadre el hecho, por lo que el aforo y en consecuencia la resolución por la que se atiende el reclamo contra el acto de aforo se consideran nulos y sin efecto legal alguno, por lo que no existía determinación alguna válida que permita considerar que el pago realizado en función de la misma sea debido (art. 122 del Código Tributario), pues debía pagarse únicamente el valor a pagar declarado por el contribuyente, al no haber sido modificada por una determinación válida.

7.7. Por lo antedicho, se declara con lugar la demanda, sin necesidad de revisar los otros reproches que el actor ha planteado en su recurso.

8. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE CASAR el fallo impugnado**; y en su lugar, decide declarar con lugar la demanda, dejando sin efecto alguno la determinación realizada en aforo y como consecuencia de ello la resolución que negó el reclamo formulado contra el aforo, disponiéndose que la administración tributaria devuelva el valor que fue pagado por el actor por concepto de IVA, con los intereses de que

trata el art. 22 del Código Tributario, contado a partir de la fecha en que el actor informó al SENAE del pago realizado.

Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL





Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Ext.: 3134

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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.