

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

01501-2019-00048, 11804-2019-00478



269583761-DFE

Juicio No. 01501-2019-00048 RESOLUCION 558-2025

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 20 de agosto del 2025, las 12h20. **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 Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2019-00048.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía ASIAMAR CIA. LTDA., interpuso demanda de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0070-RE de fecha 25 de marzo de 2019, que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 198-2018, en consecuencia se ratifica la legalidad y validez de la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001 del 15 de octubre de 2018.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció el siguiente objeto de la controversia: ^a 1. Si era necesario que dentro del control posterior la administración realice una verificación física de las mercancías en el lugar en donde se encuentren, conforme el inciso final del Art. 14 de la Decisión 778 de la CAN. 2. Si se vulneró el derecho a la defensa ya que la administración habría negado pruebas durante el reclamo administrativo. 3. Si se vulneró el derecho a la defensa al no notificarse con la realización de una diligencia en el control posterior, y porque la Unidad de Control Posterior del SENAE no habría formulado la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios. 4. Si el SENAE tiene competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior mediante una Rectificación de Tributos. 5. Si se podía emitir una Rectificación de Tributos a pesar de que la declaración aduanera y el acto de aforo no habrían sido declarados nulos. 6. Si existe falta de motivación en la resolución impugnada, ya que no se habrían resuelto todos los puntos planteados en el reclamo administrativo°.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve negar la demanda presentada por ASIAMAR CIA. LTDA., en contra del Director General y Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA E y como consecuencia se confirma la validez legal de la Resolución No. SENA E-DNJ-2019-0070-RE de fecha 25 de marzo de 2019, y su antecedente la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001 del 15 de octubre de 2018.

1.3 La compañía ASIAMAR CIA. LTDA., interpone recurso de casación contra la sentencia de 27 de junio del 2022 a las 14h14, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00048, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

1.4. Mediante auto de 15 de enero del 2025 a las 10h06, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación planteado por la ASIAMAR CIA. LTDA., por lo siguiente: Por el caso 2 del art. 268 del COGEP; (i) acusa que la sentencia no cumple con el requisito de motivación; y por el caso 5, por (ii) falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional, señalando que se aplicaron los arts. 70 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Judicial y 12 del Código Orgánico Administrativo; y, (iii) Aplicación indebida de la sentencia 1158-17-EP-CC de la Corte Constitucional, señalando que no se aplicó el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la sentencia 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional.

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 Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor 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 01501-2019-00048, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de marzo de 2025, 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

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 19 de agosto de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. El casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por incumplimiento del requisito de motivación al no resolver todos los puntos planteados. Que la sentencia incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes, al no resolver un punto cuestionado en la Litis. Que dentro de la demanda, se criticó la competencia del SENAE para rectificar valores por concepto de salvaguardias. Que en el literal "E" de la demanda, se estableció: ^a falta de competencia del SENAE para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior e imposibilidad de rectificar salvaguardias mediante una rectificación de tributos^o, y en el literal "G" de la demanda se indicó ^a Contenido imposible

del acto de determinación de control posterior, actuando fuera de las competencias establecidas para el presente proceso de control posterior°. Que dentro del objeto de la causa, se condensaron los dos puntos en el numeral 4 del objeto de la controversia, ^a 4. Si el SENAE tiene competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior mediante una Rectificación de Tributos°. Que en el literal ^a G° de la demanda, aducía que en el propio acto de determinación el SENAE indicó que el proceso solo versaba sobre obligaciones tributarias y no sobre medidas de defensa comercial, por lo cual era incongruente que en el mismo acto se rectificaran valores por concepto de tributos y también salvaguardias, puesto que la competencia y alcance del control posterior fue delimitada por el propio SENAE, y el administrado fue parte de un proceso que versaba sobre unas obligaciones, sin embargo concluyó con la determinación de otras extralimitándose del objeto del proceso. Que estos argumentos no son analizados en la sentencia emitida en la presente causa, la cual solo se limita a responder los cuestionamientos constantes en el literal E de la demanda y no en el G, que como se indica fueron condensados en el numeral 4 del objeto de la litis. Que así la sentencia en su punto 7.8 establece que las unidades de control posterior pueden rectificar deudas aduaneras, contestando el literal E de la demanda, pero no refiere nada a los cuestionamientos del literal G del libelo, en el cual se cuestionaba que más allá de la facultad del SENAE de cobrar o no salvaguardias, el propio SENAE delimitó el objeto de control posterior únicamente entorno a tributos. Que la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, establece en su párrafo 86 que: ^a Hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica, o bien, no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales (incongruencia frente a las partes)°. Que se cuestionaba la extralimitación del SENAE y vulneración a la competencia fijada en el proceso por el propio ente administrativo, lo cual acarreaba la nulidad por actuar sin la competencia debida, al rectificar valores sobre los cuales el administrado no se defendió al no ser parte como tal del proceso. Que la misma sentencia de la Corte Constitucional, establece que ^a La incongruencia frente a las partes no surge cuando se deja de contestar cualquier argumento de las partes, sino solo los relevantes, es decir, aquellos argumentos que inciden significativamente en la resolución del correspondiente problema jurídico°, que en el presente caso, de tratarse y aceptarse el punto de la litis, el Tribunal hubiese concluido con la nulidad de las actuaciones por mandato expreso del art. 139 del Código Tributario. Que en base a lo expuesto, el vicio de incongruencia frente a las partes incidió en la resolución de la litis.

Respecto al caso 5, sobre la falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC: Que hay que partir señalando que uno de los puntos materia de discusión se centró en que si el SENA E había vulnerado el derecho a la defensa y publicidad del administrado al no notificar todas las actuaciones que realizó en el proceso de control posterior, incluyendo entre ellas la emisión de informes, actas y la realización de una reunión sobre el análisis de las mercancías verificadas (imposibilitando contradecir), que a decir del SENA E, no se trasladaron ni debían trasladarse al administrado, al corresponder a actos de simple administración. Que la sentencia 012-09-SEP-CC y Caso 004S-0S-EP por su parte, estableció de forma clara que la publicidad y transparencia de los procesos, ^asólo están garantizados si las partes intervinientes en el mismo se hallan informadas debidamente de todas las actuaciones que se realizan en un proceso, aspectos ínfimamente relacionados con los derechos a la defensa y seguridad jurídica°. Que la norma que se aplicó erróneamente es el art. 70 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y el art. 120 del Código Orgánico Administrativo, cuando la norma que debía aplicarse era la sentencia No. 012-09-SEP- CC de la Corte Constitucional. Que las normas empleadas no alcanzan por ende a resolver el problema jurídico planteado, respecto a si estos actos y actuaciones de la administración (reuniones y documentos) realizadas por el SENA E debían notificarse o no al administrado para que conozca su contenido íntegro y anexos, así como exponga sus criterios en las diligencias realizadas. Que la sentencia recoge como fundamento para su conclusión que los actos realizados por el SENA E constituyen actos de simple administración y por ende no se deben notificar; lo cual se determina en el considerando 7.1.1 de la sentencia. Que el error acusado es trascendente en lo resuelto sobre el punto concreto de la litis que refería a la publicidad y contradicción en los procesos, pues bajo criterio del Tribunal no se afecta derecho alguno cuando se omite notificar ciertos actos, sin embargo, bajo la jurisprudencia citada, se debían notificar todos ellos sin exclusión alguna. Que de haber considerado la jurisprudencia constitucional se hubiese llegado a la conclusión que existió afectación en la publicidad del administrado y con ello se vulneró el art. 76 numeral 7 de la Constitución, en sus literales d y h, recogen el derecho a la publicidad y contradicción. Que la inobservancia de la jurisprudencia constitucional es determinante en la decisión plasmada en sentencia, pues de habérsela considerado, se habría declarado con lugar la acción presentada por la compañía dada la vulneración a la publicidad y contradicción en el proceso. Sobre la indebida aplicación de la sentencia 1158-17-EP/21. Que por la indebida aplicación señala, el Tribunal

no aplicó la sentencia No. 227- 12-SEP-CC de la Corte Constitucional. Que a la emisión del acto administrativo materia de la litis, se encontraba vigente la jurisprudencia constitucional previa que data del año 2012 y no la vigente a la actualidad que data del 2021. Que el 21 de junio de 2012, mediante la sentencia No. 227-12-SEP-CC, la Corte Constitucional acuñó el que denominó test de motivación, vigente hasta el 20 de octubre del 2021, cuando se emite la Sentencia 1158-17-EP/21. Que de los actos materia del proceso y hechos probados, tenemos que la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0070-RE data fecha 25 de marzo de 2019, y su antecedente la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001 del 15 de octubre de 2018; es decir, ambos actos fueron emitidos más de dos años antes de la sentencia actualmente vigente de la Corte Constitucional, siendo aplicable en ese entonces, el test de motivación creado con sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional. Que la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, no establece retroactividad alguna, por lo cual únicamente era aplicable a los requisitos de validez de la sentencia, más no a los hechos analizados, siendo el error producido que precisamente el Tribunal analiza la motivación del acto impugnado en base a los criterios posteriores a la emisión del acto. Que uno de los puntos de la litis consistía en que al momento de emitir la resolución del reclamo administrativo, no se consideraron todos los puntos planteados, entre ellos, documentos de gobiernos parte de ALADI como Chile en donde se establecía que la subpartida declarada por la compañía era la correcta en el mercado sudamericano, directrices que si bien correspondían a otro país, se realizaban en torno a la misma nomenclatura aplicable a Ecuador y Chile por igual, y además desarrollaba las razones de su decisión. Que el Tribunal consideró como hecho probado que la resolución del reclamo no mencionaba nada sobre este punto, pero que no lo consideraba relevante al tenor de la Sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, por lo que su falta de respuesta no repercute en la vulneración a la motivación. Que la decisión del Tribunal, debía basarse en la sentencia No. 227-12-SEP-CC cuyos parámetros de razonabilidad, lógica y comprensibilidad no son abordados en sentencia. Que los hechos probados debieron ser analizados bajo dicha jurisprudencia, siendo los hechos probados conforme obra de la propia sentencia que en efecto no hay respuesta sobre el punto del reclamo; así bajo los parámetros de la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional, se considera que ante la ausencia de respuesta, no existe exposición alguna de fundamentos y por ende mal puede existir lógica, razonabilidad ni comprensibilidad, lo cual hubiese llevado a la decisión que el acto administrativo fue inmotivado y por ende nulo,

siendo trascendente el error cometido. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2 El SENAE, en la contestación al recurso manifiesta que sobre la falta de aplicación de la Sentencia de la Corte Constitucional No. 012-09-SEP-CC. Que se argumenta dicho vicio porque a decir de la actora no se le habrían notificado con ^a informes, actas y la realización de una reunión sobre el análisis de las mercancías verificadas^o, cuya consecuencia indica sería que no tuvo oportunidad de ejercer su derecho a la contradicción dentro del proceso de control posterior. Que el Tribunal en la sentencia recurrida claramente indica que el SENAE garantizó el derecho a la contradicción, cuando el 11 de junio de 2018 notificó al importador el análisis efectuado en la reunión a través del Informe de Resultados Preliminares Nro. JRP3-2018-0059-PR001, y en consecuencia se le concedió el término de 10 días para que presente sus reparos o presente documentación de descargo, en otras palabras, el actor dentro del proceso de control posterior si tuvo la oportunidad de contradecir no solo el acta de reunión, sino todo el análisis y la información que sirvió de sustento para la emisión del informe de resultados preliminares. Que en la sentencia No. 012-09-SEP-CC, la Corte manda a que si bien se mantengan informados a las partes procesales con las actuaciones del proceso, estas notificaciones deben ser realizadas en los momentos oportunos, o sea, respetando el debido proceso, las etapas procesales de cada proceso. Que el procedimiento del proceso de control posterior se halla establecido en el art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI. Que se desprende que el actor contrario a lo expresado, sí tuvo la oportunidad de contradecir la información de control posterior, no existiendo vulneración a la publicidad y contradicción del proceso. Que el Tribunal, además de que analiza y resuelve la primera parte del tercer objeto de la controversia con base en los arts. 104 y 110 del RCOPCI, que no han sido denunciados por el actor, lo hace además indicando que el Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA constituye un acto de simple administración. Que dada la naturaleza del Acta de Reunión mencionada era totalmente procedente la aplicación del art. 70 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y del art. 120 del Código Orgánico Administrativo. Que el actor arguye que no solo los actos administrativos deben ser notificados, sino también los actos de simple administración, cuando el art. 105 del Código Tributario establece de forma clara que los actos que deben ser notificados son los actos administrativos. Que de esta manera desconoce que las reglas de notificación guardan relación lógicamente con el art. 120 del Código Orgánico Administrativo. Que como

principio básico del derecho Administrativo, se establece que, los actos de simple administración por su naturaleza consultiva y preparatoria a la manifestación de la voluntad administrativa no son propiamente impugnables; ello sin perjuicio del derecho a impugnar el acto administrativo posterior que se emita como consecuencia de dichos informes; que estos aspectos los recoge nuestra legislación nacional, tanto en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en los artículos 70 y 74, como en el COA en los arts.120 y 122. Respecto a la indebida aplicación de la Sentencia de la Corte Constitucional No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021. Que el actor alega que el Tribunal no debió aplicar la sentencia mencionada, en razón de la fecha del acto impugnado, aduciendo que lo que correspondía al Tribunal era la aplicación del test de motivación referido en la sentencia Nro. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional, hecho que indica supondría una aplicación retroactiva de precedentes. Que el Tribunal como resultado de lo valorado en juicio determinó que la administración sí atendió todos los aspectos indispensables para la verificación de los hechos relacionados con el control posterior que devino en la Rectificación de Tributos JRP3-2018-0059-D001. Que sobre la aplicación retroactiva de la sentencia No. 115817-EP/21, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, dentro del Juicio Nro. 01501-2019-00040, resolvió ^a que las sentencias constitucionales se aplicarán al tiempo de resolver, independientemente de cuando se hayan dictado°. Que los argumentos planteados por el casacionista por el caso 5, no cumple con el formalismo y la técnica jurídica que debe contener su estructura para su admisibilidad. En cuanto a que la sentencia no cumple con el requisito de motivación. Que de forma contradictoria con los planteamientos de su recurso (caso de indebida aplicación), el actor en el desarrollo de este caso aplica la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional. Que en ese sentido arguye que la sentencia recurrida incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes ^a al no resolver un punto cuestionado en la litis°, indica que el Tribunal no resolvió el cuarto punto fijado como objeto de la controversia, a saber: ^a 4. Si el SENAE tiene competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior mediante una Rectificación de Tributos°. Que la sentencia previamente citada sobre la incongruencia señala: ^a Hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica, o bien, no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales (incongruencia frente a las partes)°. Que en la sentencia recurrida contrario a lo señalado por el actor, si atiente y resuelve el cuarto punto objeto de controversia, indicado después de un análisis exhaustivo

que: ^aEn consecuencia, al constituir la salvaguardia una deuda aduanera, resulta indiscutible que la Administración Aduanera a través de sus Unidades de Control Posterior (mediante una ^aRectificación de Tributos^o), tiene competencia para rectificar el valor de las salvaguardias que no han sido recaudadas en forma correcta, puesto que el literal d) del Art, 17 de la misma Decisión confiere facultad a las Unidades de Control Posterior, para ^aComprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base a las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios ...^o. Que el Tribunal en la sentencia recurrida indica claramente que en el proceso de control posterior a más de verificarse y determinarse tributos, es totalmente procedente para, de ser el caso, rectificar el valor de las salvaguardias al constituir una deuda aduanera, en consecuencia, el SENA en control posterior actuó respetando y observando las competencias propias de esa fase de control, sin que bajo ningún punto de vista la rectificación de salvaguardias constituya un acto imposible, conforme así lo ha expresado el Tribunal en la sentencia recurrida. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: El caso 2 del art. 268 del COGEP; acusa que la sentencia no cumple con el requisito de motivación; y por el caso 5, por falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional, señalando que se aplicaron los arts. 70 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Judicial y 12 del Código Orgánico Administrativo; y, aplicación indebida de la sentencia 1158-17-EP-21 de la Corte Constitucional, señalando que no se aplicó el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la sentencia 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^aArt. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o

incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (1/4). 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 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación y adopción de decisiones contradictorias en la sentencia.

6.1.2 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. Para que se constituya 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.

6.1.3. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ^a 1/4 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^{1/4} °; (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

6.1.3 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ^a 1/4 es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende

rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla^o; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado: i) Sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional; (La sentencia se pronuncia respecto al derecho al Debido Proceso y a una Justicia sin dilaciones de acuerdo a lo previsto en los artículos 75, 76 numerales 1,7 literales a, b, c, d, h y m y 83, numeral I de la Constitución de la República del Ecuador); y, ii) Sentencia 1158-17-EP-21 de la Corte Constitucional (La Corte analiza si una sentencia de casación vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y, para ello, realiza un balance sistemático de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: se aleja explícitamente del test de motivación y, con base en la jurisprudencia reciente de la Corte, establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía)

6.3 Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: ^a el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional^o (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ^a [1/4] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos^o (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2 El Tribunal de instancia en el considerando 7.- Motivación, en el numeral 7.5 determina que en relación con el primer punto del objeto de la controversia, esto es ^a 1. Si era necesario

que dentro del control posterior la administración realice una verificación física de las mercancías en el lugar en donde se encuentren, conforme el inciso final del Art. 14 de la Decisión 778 de la CAN°, y establece los argumentos pertinentes planteados por la actora y por el SENA E.

6.3.3 Respecto del primer punto de controversia, en el considerando 7.5.1, el Tribunal determina que en el presente caso, según se verifica en la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001, la administración aduanera, al efectuar el control posterior, si bien no ha realizado una verificación física de las mercancías en el lugar que se encuentren; sin embargo, ha decidido solicitar para su análisis y verificación, diversa documentación al importador con el fin de establecer la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas, tales como las fichas técnicas, catálogos o imágenes de los modelos de las mercancías, entre otros, documentación que posteriormente ha servido de base para el análisis realizado por la autoridad aduanera en el acto de determinación.

Que con base en el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, adoptando la interpretación prejudicial No. 447-IP-2019, y considerando que la administración aduanera durante la fase de control posterior sí realizó el reconocimiento de las mercancías sobre los documentos presentados por el importador, se rechaza la pretensión de la demanda en lo que tiene relación a este punto de controversia, ya que la autoridad aduanera consideró en este caso que no era necesario una verificación física de las mercancías, y en su lugar desplegó su facultad de control posterior mediante la solicitud y análisis de documentación como las fichas técnicas e imágenes de los modelos de las mercancías.

6.3.4 En el considerando 7.6 el Tribunal analiza el segundo punto del objeto de la controversia, esto es ^a2. Si se vulneró el derecho a la defensa ya que la administración habría negado pruebas durante el reclamo administrativo°; ya que se argumenta por parte del actor que en la etapa probatoria del reclamo requirió en el numeral 5 de su escrito del 21 de diciembre del 2018, que se incorpore como prueba si se convocó a ASIAMAR a la reunión de análisis de las partidas que se habría realizado en fecha 21 de mayo del 2018, que esa prueba evidentemente estaba ligada a uno de los puntos planteados en el reclamo, y que la administración mediante Providencia No. SENA E-DNJ-2019-0127-PV indicó que es una prueba impertinente e inútil; y que en el referido escrito de prueba también solicitó en los

numerales 9, 10, 11 que se tenga como prueba a su favor tres consultas de clasificación arancelaria sobre ítems de la misma naturaleza que los sujetos a verificación, en las cuales se determinaba que la subpartida declarada por la compañía era la correcta, y sin embargo estas consultas no fueron despachadas por la administración indicando que no guardan relación con el proceso.

6.3.5 Al respecto el Tribunal señala que de las pruebas aportadas en este proceso se verifica; determinando en el literal: a) Que en escrito de prueba presentado dentro del reclamo en fecha 21 de diciembre del 2018 (fs. 66 a 67), cuyo numeral 5 dice: ^aSolicito se disponga a quien corresponda remita a Usted y se incorpore como prueba: si se convocó a ASIAMAR a la reunión de análisis de las partidas que se habría realizado en fecha 21 de Mayo de 2018°, y los numerales 9, 10 y 11, en los cuales se solicita que se disponga incorporar la consulta de clasificación arancelaria de fecha 08 de junio de 2009 presentada por el Ing. Leonidas Rivera Guevara, otra de fecha 4 de junio de 2009 de la misma persona, y otra consulta de clasificación efectuada por D-MAGSA S.A.

En el literal b) Que en la providencia No. SENAE-DNJ-2019-0127-PV de fecha 19 de febrero de 2019 que atiende el escrito de prueba del importador, señala en su considerando QUINTO: ^aLo solicitado por el reclamante en el numeral 5 del citado escrito de prueba, se considera como una prueba impertinente e inútil, consecuentemente no cabe su gestión, dado que lo requerido no tiene ninguna incidencia en la causa; sin perjuicio de ello, no está demás mencionar que de conformidad a lo establecido en el Art. 207 del Código Orgánico de la Producción (¼) en concordancia con lo dispuesto en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos (¼); en la sana crítica quien resuelve deberá efectuar el razonamiento lógico de la prueba requerida y considerada¹4 °.

Luego en el considerando SEXTO se expresa: ^aQue conforme a lo solicitado por el recurrente en los numerales 9, 10 y 11 del escrito probatorio, signado con hoja de trámite No. SENAE-DDC-2018-4847-E, es preciso indicar que por tratarse de documentos que no guardan relación con el estudio realizado en la presente controversia, no se atienden por verificarse que son pruebas impertinentes e inconducentes°.

Señala el Tribunal que la Constitución de la República del Ecuador, en su art. 76 numeral 1 señala que ^aCorresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el

cumplimiento de las normas y los derechos de las partes^o y el literal a) del numeral 7 dispone

^aNadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento^o; por lo que, corresponde verificar si en este caso se afectó el derecho a la defensa de la parte accionante.

Siguiendo con su análisis establece el Tribunal que tiene que precisar que si bien en la Providencia No. SENAE-DNJ-2019-0127-PV, se niegan las dos pruebas solicitadas en los numerales 5 y 9, 10 y 11 del escrito de la compañía importadora, la autoridad aduanera lo hace indicando las razones en las que se sustenta la negativa de la práctica de tales pruebas, así en el primer caso (la notificación de la reunión de análisis de partidas) se señala que es una prueba impertinente e inútil, que no tiene ninguna incidencia en la causa, por lo que no cabe su gestión y se resolverá el caso en base a la sana crítica de las pruebas consideradas. Que en el caso de las consultas de clasificación, se manifiesta que se tratan de documentos que no tienen relación con la controversia, resultando en pruebas impertinentes e inconducentes.

Que de esta forma, al haber la autoridad aduanera negado las pruebas de forma justificada y explicando el por qué no eran procedentes, el Tribunal no encuentra que se haya vulnerado el derecho a la defensa de la actora o que se haya generado indefensión, peor aún si se tiene en cuenta que una de las pruebas solicitadas se relacionaba con una reunión interna que ni siquiera necesitaba ser notificada al importador, y, la otra prueba tenía que ver con la incorporación de consultas de clasificación arancelaria de terceros importadores, es decir, ajenos a la compañía accionante.

6.3.6 En el considerando 7.7, el Tribunal analiza el tercer punto del objeto de la controversia,

^a3. Si se vulneró el derecho a la defensa al no notificarse con la realización de una diligencia en el control posterior, y porque la Unidad de Control Posterior del SENAE no habría formulado la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios^o:

En el considerando 7.7.1, señala el Tribunal que sobre el primer tema relacionado con la realización de una diligencia en el control posterior y su no notificación; que de la revisión de la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001, se constata que en el numeral 2.2.3 que se menciona que se convocó al Jefe de Revisión Pasiva 3, Interventor a cargo del caso, y al delegado por la Dirección de Técnicas Aduaneras (Experto ± Especialista

en Técnica Aduanera), con la finalidad de realizar el análisis merceológico de las mercancías sujetas a control detalladas en el Cuadro No. 04 (cuya descripción corresponde a PANEL LED, SPOT LIGHT LED, FOCOS LED, MANGUERA LED, PROYECTORES DE LUZ INTERIOR), se señala que producto del análisis sobre la información ingresada por el contribuyente, en coordinación con el representante de la Dirección de Técnicas Aduaneras, documentado mediante Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA, se realizó el análisis arancelario.

Que en la página 17 de la Determinación de Control Posterior, se indica por ejemplo que en el caso de los Proyectores Led se determinó que deben clasificarse en las subpartidas 9405.40.90.00 y 9405.10.90.00 en aplicación de la primera, sexta y tercera C Reglas para la interpretación de la nomenclatura arancelaria conforme al análisis merceológico efectuado en conjunto con la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, y que ha sido plasmado a través del Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA de fecha 21 de mayo de 2018.

En el considerando 7.7.1.1, establece el Tribunal que de lo verificado en la Determinación de Control Posterior, se observa que el Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA de fecha 21 de mayo de 2018 (acta que consta de 68 a 70 del expediente, que también fue practicada como prueba en esta causa), viene a ser un acto de simple administración, conforme lo define el art. 70 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y el art. 120 del Código Orgánico Administrativo, en el sentido de que este tipo de actos son una 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; por lo que concluye entonces que siendo el Acta de Reunión referida un acto de simple administración, no era necesario que la autoridad aduanera notifique al importador con esa acta o peor aún lo notifique previamente para que participe de una reunión en la que se iba a analizar las partidas en controversia.-

Determina el Tribunal que hay que considerar que el SENA ha ejercido su facultad determinadora, específicamente el control posterior de las mercancías importadas (Art. 145 del COPCI) por un riesgo asociado a clasificación arancelaria y conforme lo permite a su vez el art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI; que de esta forma, el acto determinativo no adolece de nulidad; y además la Sala

considera necesario precisar que, según se observa en el numeral 2.2.4 de la Determinación de Control Posterior, el resultado del análisis de la información que incluía el análisis efectuado en la reunión, fue notificado al importador el 11 de junio de 2018 a través del Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-PR001, y se le concedió al importador, en cumplimiento del procedimiento reglado del art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el término de diez días para que fundamente sus reparos o presente documentación de descargo, lo cual significa que se respetó el derecho a la defensa y el administrado tuvo la oportunidad para contradecir, rebatir o pronunciarse sobre el análisis constante en el Acta de Reunión efectuada dentro de las atribuciones y competencias de la administración aduanera

Señala que incluso con la notificación del Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior, no se ha vulnerado sino que se ha cumplido con lo dispuesto en el literal l) del art. 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina de Naciones.

Que por lo cual no es procedente lo pretendido por el actor en este punto, pues no existe violación al derecho a la defensa ni nulidad del acto de determinación.

6.3.7 En considerando 7.7.2, el Tribunal analiza sobre el tema relacionado con el hecho de que la Unidad de Control Posterior del SENA no habría formulado la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios; por lo que se alega que la Administración Aduanera ha vulnerado la Decisión 778 de la CAN, por cuanto las unidades de control posterior deben emitir los informes respectivos y a más de ello las propuestas de liquidación de los derechos arancelarios, como así lo disponen los literales b, f, k del Art. 17 de la referida Decisión.

Al respecto determina el Tribunal que en efecto, el literal f) del art. 17 de la Decisión No. 778 prevé como una de las facultades de las Unidades de Control Posterior ^a f) Formular las propuestas de liquidación de los derechos de aduanas y demás tributos exigibles sobre el comercio exterior, resultantes de sus actuaciones de control posterior^{1/4} °.

Que en el presente caso la Sala observa que en la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001, que fue actuada como prueba en esta causa por ambas partes, los cuadros Nos. 11 y 12, que están dentro del numeral 4 ^a Determinación de los Tributos^o contienen las liquidaciones de los valores y tributos a rectificar a favor del sujeto activo, y esa información fue puesta en conocimiento previo al sujeto pasivo mediante la notificación del

Informe de Resultados Preliminares y tuvo la oportunidad de presentar alegaciones o documentos de descargo, tal como se refiere en el numeral 2.2.4 de la Determinación de Control Posterior; por lo que, no se encuentra que se haya incumplido con la obligación prevista en la referida norma comunitaria.

6.3.8 En el considerando 7.8, el Tribunal de instancia se pronuncia respecto del cuarto punto del objeto de la controversia, esto es ^a4. Si el SENA E tiene competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior mediante una Rectificación de Tributos^o, ante ello determina el Tribunal en el considerando 7.8.1 que el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1994), del cual forma parte el país, prevé como facultad de los países en desarrollo, que puedan limitar el volumen o el valor de las mercancías de importación, cuando experimenten dificultades para equilibrar su balanza de pagos y requieran mantener la ejecución de su programa de desarrollo económico; que en tal virtud el Comité de Comercio Exterior, emitió la Resolución 011-2015, a través de la cual estableció para todas las importaciones a consumo, con excepción de las contempladas en el artículo segundo de dicha resolución, una sobretasa arancelaria de carácter temporal y no discriminatoria, que se conoce con el nombre de ^asalvaguardia^o por balanza de pagos, la misma que según el art. 89 del COPCI, debe ser recaudada por la Administración Aduanera. Que esto significa que por la forma como se encuentra regulada dicha medida de protección, la salvaguardia reúne todos los elementos de una obligación tributaria, en los términos que prevé el art. 15 del Código Tributario, en relación con el art. 107 del COPCI, puesto que en ella aparece por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho generador o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la capacidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación tributaria; que a nivel doctrinario se han vertido varios criterios uniformes y concordantes, en el sentido de que la salvaguardia y los derechos antidumping constituyen un tributo. Que la legislación aduanera niega de manera expresa que la salvaguardia pueda ser considerada como un tributo, así, el inciso final del art. 108 del COPCI lo prevé; sin embargo, el art. 89 ibídem establece que ^aLos derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables^{1/4} ^o, lo que quiere decir que la Administración Aduanera está

plenamente facultada para recaudar la salvaguardia, que sin ser un tributo para nuestra legislación, constituye una deuda aduanera que debe ser pagada por los importadores en forma ineludible, deuda aduanera definida en el art. 3 de la Decisión 778 de la CAN. En consecuencia, al constituir la salvaguardia una deuda aduanera, resulta indiscutible que la Administración Aduanera a través de sus Unidades de Control Posterior, mediante una ^aRectificación de Tributos^o, tiene competencia para rectificar el valor de las salvaguardias que no han sido recaudadas en forma correcta, puesto que el literal d) del art. 17 de la misma Decisión confiere facultad a las Unidades de Control Posterior, para comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base a las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios.

6.3.9 En el considerando 7.9), el Tribunal analiza lo referente al quinto punto del objeto de la controversia, esto es ^a5. Si se podía emitir una Rectificación de Tributos a pesar de que la declaración aduanera y el acto de aforo no habrían sido declarados nulos^o: al respecto el Tribunal señala en el considerando 7.9.1; que de conformidad con el art. 144 del COPCI, el control aduanero se puede realizar en las siguientes fases: control anterior, control concurrente y control posterior; situación que se desprende también de la norma comunitaria del art. 7 de la Decisión No. 778 de la CAN que contiene el Régimen Andino sobre Control Aduanero. Que estas disposiciones, no contemplan que para ejercer el control aduanero en determinada fase (por ejemplo en el control posterior) deba previa o simultáneamente declararse la nulidad o modificarse el resultado del control efectuado en una fase anterior (control concurrente).

Que respecto al control posterior, de conformidad al art. 145 del COPCI la administración aduanera, tiene un plazo de cinco años para someter a verificación las declaraciones aduaneras (hayan sido o no objeto de control concurrente), y si determina que la declaración adoleció de errores, procederá a la rectificación correspondiente, sin que la ley establezca como requisito que si previamente hubo aforo éste deba ser declarado nulo (o modificado) antes o al momento de la emisión de la rectificación de tributos, ya que se entiende que a través del control posterior, la administración está precisamente ejerciendo su facultad determinadora a través de la cual establecerá los tributos que correspondan respecto de las declaraciones previamente presentadas, hayan sido o no objeto de un acto de determinación de aforo o control concurrente.

Que el art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI, señala que al control posterior corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero, regulación que también consta en similar sentido en el art. 14 de la Decisión 778 de la CAN, de ahí resulta que precisamente el control posterior se refiere a las acciones realizadas por la administración una vez ya autorizado el levante de las mercancías, lo que quiere decir que previo al levante, pudo existir un control concurrente, respecto del cual la normativa no dispone que sean declarados nulos, pues incluso es precisamente sobre las declaraciones que se efectuará el control posterior.

En virtud de lo señalado el Tribunal concluye que, como parte del ejercicio de su facultad determinadora, otorgada y regulada tanto por la normativa legal como comunitaria, la administración aduanera sí podía emitir una rectificación de tributos a pesar de lo alegado por el actor en el sentido de que el acto de aforo de las declaraciones aduaneras no habrían sido previamente declarados nulos.

6.3.10 En el considerando 7.10 analiza el Tribunal el sexto punto del objeto de la controversia, esto es ^a6. Si existe falta de motivación en la resolución impugnada, ya que no se habrían resuelto todos los puntos planteados en el reclamo administrativo^o; al respecto señala el Tribunal que de conformidad a los arts. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, 81 y 103 numeral 2) del Código Tributario disponen que los actos determinativos de obligación tributaria se expedirán debidamente motivados. Señala que la motivación no es más que la justificación de las razones jurídicas que sirvieron de base para la resolución de un determinado conflicto, las mismas que deben ser coherentes con los antecedentes del caso que se juzga. Que en relación a la motivación, la Corte Constitucional del Ecuador, mediante sentencia No. 1158-17-EP/21, de fecha 20 de octubre de 2021, ha establecido algunas pautas y un criterio rector para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación.

Siguiendo con su análisis determina el Tribunal que en la especie, la compañía accionante ha acusado expresamente la vulneración de la garantía de la motivación en la resolución que atendió el reclamo, ya que considera que la administración aduanera no resolvió todos los puntos planteados en el reclamo, específicamente arguye que no consta referencia a los

numerales 8 y 12 del escrito de prueba.

Señalando el Tribunal que de las pruebas aportadas en esta causa se verifica: que en el numeral 8 del escrito de prueba la compañía había solicitado que sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, se tenga en cuenta el contenido de la disposición reformativa No. 40 del artículo 11 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Fomento Productivo, en relación a lo que debe entenderse por Lámparas Led. Ante ello la Sala constata que esa alegación en el sentido de que considere la definición de Lámparas Led, ni siquiera formó parte del escrito de interposición del reclamo administrativo, pues el reclamo se presenta el 19 de noviembre de 2018 y el Reglamento mencionado se publicó recién a través del Registro Oficial Suplemento No. 392 de 20/dic./2018; y es recién en el escrito de prueba (de fecha 21 de diciembre de 2018) que el sujeto pasivo hace referencia a este argumento; que en consecuencia, no puede pretenderse, como lo señala la actora, que la resolución adolecería de falta de motivación "al no resolver" supuestamente un punto planteado en el reclamo, pues ello es alejado de la realidad, la alegación de la compañía surgió en el escrito de prueba y en base de una normativa incluso posterior a la interposición de esa reclamación; que además se debe precisar y dejar constancia que la resolución impugnada No. SENAE-DNJ-2019-0070-RE, sí tiene una argumentación jurídica que cuenta con una estructura mínimamente completa, y conforme la sentencia de la Corte Constitucional antes citada.

Que en lo referente al numeral 12 del escrito de prueba la compañía había solicitado, igualmente sobre la clasificación arancelaria, que se reproduzca a su favor el análisis que habría realizado la Aduana de Chile en un Oficio Circular No. 277 de 22 de octubre de 2012; al respecto, señala el Tribunal que se constata que, en la Providencia No. SENAE-DNJ-2019-0127-PV, que atendió el escrito de prueba, la autoridad aduanera en el considerando TERCERO, en relación a ese numeral y otros más, señaló que se tengan por reproducidos a favor del reclamante, y que las observaciones y argumentos serán considerados al resolver.

Que revisada la resolución impugnada, no se observa que en ella se haya analizado el oficio de la Aduana de Chile; señala el Tribunal que sin embargo, este hecho, en nada afecta ni vulnera la garantía de la motivación, pues se trataba de un oficio de una administración aduanera diferente a la del país; y la autoridad del Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE, formó su voluntad y criterio en base de los distintos elementos plasmados y mencionados en el acto impugnado en la causa, sin que haya considerado necesario o

relevante para la decisión referirse al oficio de la Aduana de Chile.

El Tribunal señala que tiene que referirse a que según la sentencia No. 1158-17-EP/21, de fecha 20 de octubre de 2021 de la Corte Constitucional del Ecuador, una de las deficiencias motivacionales es la incongruencia frente a las partes, la cual ^ano surge cuando se deja de contestar cualquier argumento de las partes, sino solo los relevantes, es decir, aquellos argumentos que inciden significativamente en la resolución del correspondiente problema jurídico°. Que en el presente caso, la falta de motivación acusada por la empresa actora, no se configura por el solo hecho de que en la resolución impugnada no se haya hecho referencia al oficio de la Aduana de Chile como pretendía, sino solamente se configura la deficiencia motivacional por la omisión o falta de contestación a los argumentos relevantes para la adopción de la decisión administrativa final, lo cual no ocurre en este caso, en el que sin lugar a dudas, la referencia a un oficio circular de la Aduana de Chile, por su propia naturaleza, resultaba irrelevante. Por lo señalado el Tribunal considera que no existe falta de motivación en la forma que ha sido planteada en la demanda y se rechazan los argumentos expuestos sobre este tema.

Por lo mencionado el Tribunal A quo, resuelve negar la demanda presentada y ratifica la resolución impugnada y su antecedente.

6.3.11 En virtud del análisis que antecede, realizado por los juzgadores de instancia, no se evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación, ya que no incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes, al no haber resuelto, según el recurrente, el punto de falta de competencia del SENAE para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior mediante una rectificación de tributos; ya que no solo el Tribunal en el considerando 7.8, se pronuncia sobre el tema, concluyendo en que la legislación aduanera niega de manera expresa que la salvaguardia pueda ser considerada como un tributo, así lo prevé el inciso final del art. 108 del COPCI; pero que sin embargo, el art. 89 ibídem establece que ^aLos derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables^{1/4} °, lo que quiere decir que la Administración Aduanera está plenamente facultada para recaudar la salvaguardia, que sin ser un tributo para nuestra legislación, constituye una deuda aduanera que debe ser pagada por los importadores en forma ineludible, deuda aduanera que según lo define el art. 3 de la Decisión 778 de la CAN; que al constituir la

salvaguardia una deuda aduanera, resulta indiscutible que la Administración Aduanera a través de sus Unidades de Control Posterior, mediante una Rectificación de Tributos, tiene competencia para rectificar el valor de las salvaguardias que no han sido recaudadas en forma correcta, puesto que el literal d) del art. 17 de la misma Decisión confiere facultad a las Unidades de Control Posterior, para comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base a las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios; sino que, además es necesario precisar que dentro de un recurso de casación, existe un yerro específico para cuestionar los casos en los que los recurrentes consideran que en sentencia de instancia no se han pronunciado sobre alguna alegación relevante. Esta Sala ya ha señalado, que no puede pretenderse que, bajo el caso 2, se cuestionen yerros contemplados en otros numerales del art. 268 del COGEP, pues en sede casacional se corrigen errores de derecho, subsumidos en cada uno de los yerros, en atención estricta a la técnica casacional.

Finalmente, se reitera que el Tribunal A quo, se ha pronunciado de forma motivada sobre cada uno de los puntos establecidos como objeto de la controversia. Por lo tanto, no se configura la falta de motivación del fallo, recordando que la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional establece que basta que exista una suficiencia fáctica y jurídica y subvención correspondiente para que exista motivación; y, por otro lado, no puede alegarse falta de motivación cuando lo que se pretende es corregir el razonamiento de los jueces de instancia, pues para ello existen otros yerros en el art. 268 del COGEP que no han sido alegados.

6.4 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, por falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional y aplicación indebida de la sentencia 1158-17-EP-CC de la Corte Constitucional:

6.4.1 Respecto a la falta de aplicación, el recurrente argumenta que la sentencia de instancia incurre en dicho vicio al pronunciarse sobre uno de los puntos materia de discusión de que el SENAE había vulnerado el derecho a la defensa y publicidad del administrado al no notificar todas las actuaciones que realizó en el proceso de control posterior, incluyendo entre ellas la emisión de informes, actas y realización de una reunión sobre el análisis de las mercancías verificadas. En el objeto de la controversia se consideró dicha pretensión: ^a Si se vulneró el derecho a la defensa al no notificarse con la realización de una diligencia en el control

posterior, y porque la Unidad de Control Posterior del SENA no habría formulado la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios°. Al respecto esta Sala realiza el siguiente análisis:

a) El Tribunal de instancia al resolver el tercer punto de la controversia señala lo siguiente:

^a7.7.1.- Sobre el primer tema relacionado con la realización de una diligencia en el control posterior y su no notificación: (¼). Al respecto, el Tribunal realiza el siguiente análisis.- De la revisión de la Determinación de Control Posterior Nro. JRP3-2018-0059-D001 (fs. 37 a 54), se constata (dentro del numeral 2.2.3) que se menciona que se convocó al Jefe de Revisión Pasiva 3, Interventor a cargo del caso, y al delegado por la Dirección de Técnicas Aduaneras (Experto ± Especialista en Técnica Aduanera), con la finalidad de realizar el análisis merceológico de las mercancías sujetas a control detalladas en el Cuadro No. 04 (cuya descripción corresponde a PANEL LED, SPOT LIGHT LED, FOCOS LED, MANGUERA LED, PROYECTORES DE LUZ INTERIOR), se señala que producto del análisis sobre la información ingresada por el contribuyente, en coordinación con el representante de la Dirección de Técnicas Aduaneras, documentado mediante Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA, se realizó el análisis arancelario.- Más adelante (página 17 de la Determinación de Control Posterior), se indica por ejemplo que en el caso de los Proyectores Led se determinó que deben clasificarse en las subpartidas 9405.40.90.00 y 9405.10.90.00 en aplicación de la primera, sexta y tercera C Reglas para la interpretación de la nomenclatura arancelaria conforme al análisis merceológico efectuado en conjunto con la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, y que ha sido plasmado a través del Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA de fecha 21 de mayo de 2018.

7.7.1.1- De lo verificado en la Determinación de Control Posterior, se observa que el Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA de fecha 21 de mayo de 2018 (acta que consta de 68 a 70 del expediente administrativo del control posterior, que también fue practicada como prueba en esta causa), viene a ser un acto de simple administración, conforme lo define el artículo 70 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y el artículo 120 del Código Orgánico Administrativo, en el sentido de que este tipo de actos son una 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; ya que precisamente ese documento contiene una manifestación unilateral de la voluntad administrativa, en base de una reunión realizada entre varios funcionarios de distintas áreas aduaneras, cuyo análisis y resultado plasmado en esa acta, produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta, es decir, a través del acto final o definitivo (Determinación de Control Posterior) que se fundamenta, entre otros documentos, en el acta de reunión; y será el acto final contra el cual el administrado podrá ejercer su derecho a impugnar mediante los medios previstos en la ley.- Se concluye entonces que siendo el Acta de Reunión referida un acto de simple administración, no era necesario que la autoridad aduanera notifique al importador con esa acta o peor aún lo notifique previamente para que participe de una reunión en la que se iba a analizar las partidas en controversia.- Hay que considerar que en el presente caso el SENA E ha ejercido su facultad determinadora, específicamente el control posterior de las mercancías importadas (Art. 145 del COPCI) por un riesgo asociado a clasificación arancelaria y conforme lo permite a su vez el artículo 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI que indica ^aForman parte de las competencias inherentes al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, todas aquellas reconocidas por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tales como la determinación tributaria, clasificación arancelaria, valoración aduanera, y demás facultadas administrativas necesarias para cumplir con los fines institucionales, sobre las cuales ejercer todas competencias administrativas necesarias para dicho efecto.^o.- De esta forma, el acto determinativo no adolece de nulidad según se pretende en este punto de controversia de la demanda, y además la Sala considera necesario precisar que, según se observa en el numeral 2.2.4 de la Determinación de Control Posterior (fs. 45), el resultado del análisis de la información (que incluía el análisis efectuado en la reunión) fue notificado al importador el 11 de junio de 2018 a través del Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-PR001, y se le concedió al importador, en cumplimiento del procedimiento reglado del Art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el término de diez días para que fundamente sus reparos o presente documentación de descargo, lo cual significa que se respetó el derecho a la defensa y el administrado tuvo la oportunidad para contradecir, rebatir o pronunciarse sobre el análisis constante en el Acta de Reunión efectuada dentro de las atribuciones y competencias de la

administración aduanera; y, no estamos frente a una prueba obtenida con violación a la Constitución o la ley como erróneamente sostiene la compañía.- Incluso con la notificación del Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior, no se ha vulnerado sino que se ha cumplido con lo dispuesto en el literal l) del Art. 17 de la Decisión 778 de la Comunidad Andina de Naciones, respecto a ^a Mantener informados y colaborar con los interesados para facilitar el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras°. - En consecuencia de lo expuesto, no es procedente lo pretendido por el actor en este punto, pues no existe violación al derecho a la defensa ni nulidad del acto de determinación.

7.7.2.- En relación al segundo tema relacionado con el hecho de que la Unidad de Control Posterior del SENA no habría formulado la propuesta de liquidación de los derechos arancelarios: (¼) El Tribunal realiza el siguiente análisis.- En efecto, el literal f) del Art. 17 de la Decisión No. 778 prevé como una de las facultades de las Unidades de Control Posterior ^a f) Formular las propuestas de liquidación de los derechos de aduanas y demás tributos exigibles sobre el comercio exterior, resultantes de sus actuaciones de control posterior¼ °; sin embargo, en el presente caso la Sala observa que en la Determinación de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-D001, que fue actuada como prueba en esta causa por ambas partes, los cuadros Nos. 11 y 12 (fs. 52) que están dentro del numeral 4 ^a Determinación de los Tributos° contienen las liquidaciones de los valores y tributos a rectificar a favor del sujeto activo, y esa información fue puesta en conocimiento previo (es decir de forma preliminar) al sujeto pasivo mediante la notificación del Informe de Resultados Preliminares y tuvo la oportunidad de presentar alegaciones o documentos de descargo, tal como se refiere en el numeral 2.2.4 de la Determinación de Control Posterior (fs. 45); por lo que, no se encuentra que se haya incumplido con la obligación prevista en la referida norma comunitaria°. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

b) De lo expuesto consta como hechos probados: i) Que en la Determinación de Control Posterior Nro. JRP3-2018-0059-D001 (fs. 37 a 54), se constata que se convocó al Jefe de Revisión Pasiva 3, Interventor a cargo del caso, y al delegado por la Dirección de Técnicas Aduaneras (Experto ± Especialista en Técnica Aduanera), con la finalidad de realizar el análisis merceológico de las mercancías sujetas a control detalladas en el Cuadro No. 04

(cuya descripción corresponde a PANEL LED, SPOT LIGHT LED, FOCOS LED, MANGUERA LED, PROYECTORES DE LUZ INTERIOR); lo cual se observa del Acta de Reunión No. DNI-CLAS-JRP3-2018-0005-SMA de fecha 21 de mayo de 2018; ii) Que el SENA ha ejercido su facultad determinadora, específicamente el control posterior de las mercancías importadas por un riesgo asociado a clasificación arancelaria y conforme lo permite a su vez el art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI; que en el numeral 2.2.4 de la Determinación de Control Posterior, se observa que el resultado del análisis de la información (que incluía el análisis efectuado en la reunión) fue notificado al importador el 11 de junio de 2018 a través del Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior No. JRP3-2018-0059-PR001, y se le concedió al importador, en cumplimiento del procedimiento reglado del art. 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el término de diez días para que fundamente sus reparos o presente documentación de descargo.

c) En virtud de los hechos probados se determina que la Administración Tributaria, no ha vulnerado el derecho a la defensa y publicidad del administrado; ya que de conformidad con el art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, se le concedió al importador, el término de diez días para que fundamente sus reparos o presente documentación de descargo; por lo tanto la compañía actora tuvo la oportunidad para contradecir, rebatir o pronunciarse sobre la actuación de la Administración Aduanera; en el proceso de control posterior.

d) No se observa del análisis del Tribunal, que se hubiere vulnerado el derecho a la defensa y publicidad del administrado, pues su actuación obedece a normas claras, públicas y vigentes que regulan qué tipo de actos son los que generan efectos en los administrados y por tanto tienen que ser notificados. En atención a ello, no se configura la falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional, pues son claros los hechos probados, y, estos no pueden ser alterados en sede casacional.

6.4.2 En lo referente a la aplicación indebida de la sentencia 1158-17-EP-21 de la Corte Constitucional; se observa que el Tribunal de instancia al pronunciarse respecto del sexto

punto del objeto de la controversia, de que ^a Si existe falta de motivación en la resolución impugnada, ya que no se habrían resuelto todos los puntos planteados en el reclamo administrativo°, en el considerando 7.10 (fojas 249 vuelta y 250), en su parte pertinente señala:

^a 7.10 (¼) En el segundo caso, en el numeral 12 del escrito de prueba (fs. 67) la compañía había solicitado, igualmente sobre la clasificación arancelaria, que se reproduzca a su favor el análisis que habría realizado la Aduana de Chile en un Oficio Circular No. 277 de 22 de octubre de 2012.- Al respecto, se constata que en la Providencia No. SENAE-DNJ-2019-0127-PV (fs. 68) que atendió el escrito de prueba, la autoridad aduanera en el considerando TERCERO, en relación a ese numeral y otros más, señaló que se tengan por reproducidos a favor del reclamante, y que las observaciones y argumentos serán considerados al resolver.- Revisada la resolución impugnada No. SENAE-DNJ-2019-0070-RE, no se observa que en ella se haya analizado el oficio de la Aduana de Chile; sin embargo, este hecho, en nada afecta ni vulnera la garantía de la motivación, pues se trataba de un oficio de una administración aduanera diferente a la de nuestro país, y la autoridad aduanera del caso que se analiza (Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE) formó su voluntad y criterio en base de los distintos elementos plasmados y mencionados en el acto impugnado en esta causa, sin que haya considerado necesario o relevante para la decisión referirse al oficio de la Aduana de Chile.- En este sentido, el Tribunal tiene que hacer referencia, que según la sentencia No. 1158-17-EP/21, de fecha 20 de octubre de 2021 de la Corte Constitucional del Ecuador, se explica que una de las deficiencias motivacionales es la incongruencia frente a las partes, la cual ^a no surge cuando se deja de contestar cualquier argumento de las partes, sino solo los relevantes, es decir, aquellos argumentos que inciden significativamente en la resolución del correspondiente problema jurídico.° (párrafo 87); luego en el párrafo 88 se manifiesta que ^a En este sentido, la Corte IDH ha establecido que la motivación es una ^a argumentación racional [¼ que] debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes°. Aunque la Corte aclara que ^a [e]l deber de motivación no exige una respuesta detallada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino una respuesta a los argumentos principales y esenciales al objeto de la controversia° (énfasis añadido). Y, a nivel legislativo, los artículos 5.18 del COIP y 4.9 de la LOGJCC obligan al juzgador a pronunciarse sobre los argumentos ^a relevantes° expuestos por los sujetos procesales dentro

del juicio. De ahí que esta Corte haya reiterado que la motivación de las decisiones judiciales debe guardar ^acongruencia^o con las ^aalegaciones de las partes^o, particularmente, con sus ^aargumentos relevantes^o; de manera que ^a[l]a omisión de responder a los argumentos relevantes de las partes es un asunto que afecta a la suficiencia de la motivación^o. - Por lo que, en el presente caso, la falta de motivación acusada por la empresa actora, no se configura por el solo hecho de que en la resolución impugnada no se haya hecho referencia al oficio de la Aduana de Chile como pretendía, sino solamente se configura la deficiencia motivacional por la omisión o falta de contestación a los argumentos relevantes para la adopción de la decisión administrativa final, lo cual no ocurre en este caso, en el que sin lugar a dudas, la referencia a un oficio circular de la Aduana de Chile, por su propia naturaleza, resultaba irrelevante. - En base a todo el análisis efectuado, el Tribunal considera que no existe falta de motivación en la forma que ha sido planteada en la demanda y se rechazan los argumentos ahí expuestos sobre este tema^o. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

De lo expuesto se determina que consta como hecho probado: Que ^arevisada la resolución impugnada No. SENA-E-DNJ-2019-0070-RE, no se observa que en ella se haya analizado el oficio de la Aduana de Chile; sin embargo, este hecho, en nada afecta ni vulnera la garantía de la motivación, pues se trataba de un oficio de una administración aduanera diferente a la de nuestro país, y la autoridad aduanera del caso que se analiza (Director Nacional Jurídico Aduanero del SENA-E) formó su voluntad y criterio en base de los distintos elementos plasmados y mencionados en el acto impugnado en esta causa, sin que haya considerado necesario o relevante para la decisión referirse al oficio de la Aduana de Chile^o.

El argumento de aplicación indebida de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21 emitida el 20 de octubre del 2021, carece de asidero jurídico, primero porque el recurrente intenta bajo el caso 5, cuestionar un aspecto de falta de motivación en el fallo de instancia, que sólo cabría cuestionarse bajo el caso 2; y que bajo el caso 2 que si fue alegado, en cambio, se cuestionó una incongruencia, que como se dijo no corresponde al caso 2, lo que evidencia errores de técnica casacional imputables al recurrente; y, por otro lado, es necesario destacar, que las sentencias constitucionales aplicables al caso, son aquellas vigentes al tiempo de resolver, independientemente de cuando se hayan dictado, como en este caso, existe una

sentencia que dejó sin efecto el test de motivación que existía, y en su lugar se definieron nuevas realidades respecto a la falta de motivación, que, en el fondo, se subsumen a suficiencia fáctica y jurídica, como es la esencia de la motivación.

v) Por lo expuesto no se configura falta de aplicación de la sentencia 012-09-SEP-CC de la Corte Constitucional ni la aplicación indebida de la sentencia 1158-17-EP-CC de la Corte Constitucional, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, y por ende tampoco se configura la contracara de dichos cargos.

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 27 de junio del 2022 a las 14h14, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00048.

7.3. En virtud de que la parte recurrente, ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; se dispone que el Tribunal A quo proceda conforme lo dispone el art. 275 ibídem.

7.4 Actúe la doctora Sayra Aumala Vizcarra como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1148-UATH-2025-OQ de fecha 18 de agosto del 2025.

7.6. Sin costas.

7.7 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los vicios 2 y 5 del art. 268 del COGEP, argumentados por la casacionista; por errores imputables al recurrente y, en virtud de los hechos probados que no pueden alterarse y devienen en que los cargos alegados no prosperen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



270635704-DFE

Juicio No. 01501-2019-00048

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 1 de septiembre del

2025, las 15h51. **VISTOS.-** En lo principal, una vez corrido traslado del pedido de ampliación solicitado por la parte recurrente y, no habiéndose presentado contestación al mismo por parte de la autoridad tributaria aduanera; se atiende al pedido de ampliación presentado, por encontrarse pendiente de resolver: **1.** El recurso presentado ha sido ingresado el 25 de agosto de 2025, por tanto, dentro del término establecido en el art. 255 del COGEP para el efecto, por tanto, es oportuno. **2.** El art. 253 del COGEP dispone: *“Aclaración y ampliación. - ¼ La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas”*. **3.** Esta Sala observa inconsistencia en lo solicitado por el peticionario, pues por un lado solicita la ampliación del fallo recurrido: *“Que, en virtud del artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, me permito requerir la ampliación de la resolución emitida por su Autoridad en la presente causa”*, y por otro solicita la aclaración del mismo: *“Por lo expuesto, más allá del resto de razones establecidas por su Autoridad para rechazar el recurso, solicitamos se aclare su resolución, específicamente, sobre si existió o no respuesta del Tribunal A Quo, ante una contradicción en el objeto de la determinación del SENAE, al establecer inicialmente que el control posterior solo versaba sobre un tipo de obligaciones y posterior a ello rectificar otro tipo de valores, y así mismo precisar en qué parte de la resolución del Tribunal Contencioso Tributario consta la respuesta al punto en concreto”*. **4.** La inconsistencia señalada podría ser suficiente para desechar el recurso horizontal, sin embargo, por tutela judicial esta Sala señala lo siguiente: A) Si lo que pretende el peticionario es la ampliación del fallo, se tiene que procedería siempre que no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre frutos, intereses.- Revisado el fallo de casación, se verifica que los yerros y vicios acusados por el recurrente, han sido atendidos en su integralidad por esta Sala Especializada pues se procedió a analizar exactamente lo solicitado, abordando cada una de las normas reprochadas en función del vicio alegado bajo el caso 2 (6.3 en adelante) y bajo el caso 5 (6.4 en adelante), y, explicando por qué no prosperaron los vicios alegados, siempre bajo la técnica casacional; así también se verifica que no se ha omitido pronunciarse sobre frutos, intereses o costas por no corresponder al caso analizado; por tanto, no se configura ninguna de las condiciones contenidas en el art. 253 del COGEP, respecto a la ampliación, por lo que ésta no procede. B) Si lo que pretendía el solicitante, es la aclaración del fallo recurrido, no establece qué parte del fallo es oscura, más bien lo que cuestiona, es si existió respuesta del Tribunal A quo sobre un punto contenido en su demanda, situación distinta a lo que configura una *“aclaración”*.- Al no haberse determinado la parte del fallo que es oscura para el recurrente, esta Sala no puede suplir aquello, y,

por otro lado, habiendo revisado el fallo en su integralidad se constata que se ha dado atención a los yerros y vicios alegados, con un razonamiento fáctico jurídico claro, y, bajo la técnica casacional, por lo que tampoco prosperaría atender favorablemente un pedido de aclaración. **5.** Olvida la parte solicitante, que de manera clara esta Sala señaló en el numeral 6.3.11 que: *“^a ¼ además es necesario precisar que dentro de un recurso de casación, existe un yerro específico para cuestionar los casos en los que los recurrentes consideran que en sentencia de instancia no se han pronunciado sobre alguna alegación relevante. Esta Sala ya ha señalado, que no puede pretenderse que, bajo el caso 2, se cuestionen yerros contemplados en otros numerales del art. 268 del COGEP, pues en sede casacional se corrigen errores de derecho, subsumidos en cada uno de los yerros, en atención estricta a la técnica casacional.”* por lo que se dejó expresamente sentado que el recurrente cometió errores al elegir el yerro para sustentar su recurso de casación, lo cual no puede ser imputable a esta Sala, y, a pretexto de aquello insistir ahora con un recurso horizontal indefinido, como se lo ha hecho dentro de este proceso. **5.** Actúe 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. Notifíquese. -

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



FUNCIÓN JUDICIAL

269583980-DFE

Juicio No. 11804-2019-00478

RESOLUCION 559-2025

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 20 de agosto del 2025, las 12h21. **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 Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 11804-2019-00478.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Ángel Ayala Benavides, interpuso demanda de impugnación en contra de la Liquidación de pago No. 11201906502181847 por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, emitida el 20 de septiembre de 2019, suscrita por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, estableció el siguiente objeto de la controversia: ^aDeterminar si es procedente declarar la ilegalidad y/o nulidad de la liquidación de pago por diferencias No. 11201906502181847 en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, emitida en contra del accionante el 20 de septiembre de 2019, por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas°.

1.2. En la sentencia recurrida se acepta la demanda y se declara nula la Liquidación de pago No. 11201906502181847 por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, emitida el 20 de septiembre de 2019, por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas en contra del accionante.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 31 de mayo del 2021 a las 16h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI
0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja; dentro del juicio No. 11804-2019-00478, argumentando el caso 5 del art. 268 del ^a COGEP°.

1.4. Mediante auto de 16 de enero del 2025 a las 10h24, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación planteado por el SRI, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el cargo de falta de aplicación del art. 107-C de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor 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 11804-2019-00478, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de marzo de 2025, 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

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 19 de agosto de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. El casacionista detalla el contenido del art.107-C de la LRTI reprochado y advierte que la falta de aplicación alegada, consta en el considerando 7.6 del fallo recurrido. Que el SRI de forma "inexplicable" ha concluido que el monto de valores financieros son ingresos. Que el SRI, emitió una Comunicación diferencia de ingresos, ya que habiendo declarado USD 1.965.267,74, reportaba en acreencias financieras el valor de USD 2.461.094,23, valor que obligatoriamente debía justificar el sujeto pasivo. Que el contribuyente no justificó en los 20 días que oportunamente establece la norma (art. 107C de la LRTI), y el Servicio de Rentas Internas, por respaldo de la Ley tributaria, se encontraba en la obligación de emitir la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración, acto que fue impugnado por el actor. Que el Tribunal, se desvía del punto esencial de la litis que se relaciona a la justificación de diferencias o la comprobación de la presentación de la declaración sustitutiva. Que el SRI no ha señalado bajo ningún concepto que las acreencias como tal son ingresos. Que el SRI comunicó dicha diferencia entre ingresos declarados y valores reportados por terceros (entidades financieras); y, por la falta de justificación del sujeto pasivo, se liquidó dicha diferencia como ingresos. Que el Tribunal, debía necesariamente considerar esta norma (107C LRTI), para emitir su resolución, ya que esta norma regula el procedimiento y el asunto sobre el cual se trabó la litis. Que el Tribunal omitió fundamentar su resolución conforme dicha norma; sin considerar que la Autoridad Tributaria, para la emisión del acto administrativo impugnado, se sujetó a los presupuestos y siguió el procedimiento previsto en dicha norma. Que el procedimiento que ha llevado a cabo el Servicio de Rentas Internas, fue sujeto a las normas del debido proceso, que conllevó a que en primera instancia administrativa comunique una escandalosa diferencia; otorgando 20 días hábiles para la

justificación o sustitución de la diferencia; y, que por dicha falta de justificación en el tiempo oportuno, se emitió la Liquidación de Diferencias por parte del Servicio de Rentas Internas. Que el Tribunal ha inobservado el art. 107C de la LRTI; que provocó que aplicase de forma indebida el art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicando una norma que tiene que ver con que los ingresos sujetos del impuesto deben provenir del trabajo, del capital o de ambas fuentes; decisión que se sujeta en la premisa genérica del tipo de ingreso; y, que no analiza de forma individual la norma del procedimiento determinativo utilizada por el SRI (art. 107C LRTI). Que el Tribunal previo a adoptar su decisión, señala que ^aAsí mismo, dentro de este mismo entorno constitucional, se ha verificado que el proceso de determinación antes referido ha desbordado las competencias y facultades atribuidas de ley a la Administración Tributaria, transgrediendo como consecuencia de aquello el principio de limitación positiva de las competencias de la administración pública contenido en el artículo 226 de la Carta Fundamental°, y posteriormente acepta la demanda. Por lo expuesto solicita que se conceda el recurso de casación.

4.2 El actor, en la contestación al recurso de casación planteado, manifiesta que el art.107-C de la LRTI, es una disposición no de carácter sustantiva sino de carácter adjetiva y procesal y por ende improcedentemente planteada al amparo del caso 5 del art 268 COGEP. Que en la sentencia en el considerando 7.4 se refiere al art.107-C de la LRTI, por lo que el Tribunal si aplicó dicho artículo. Se detalla los considerandos 7.6, 7.7 y 7.8. Que se resolvió en el considerando 6.3., en función únicamente a la primera de las tres alegaciones de la demanda y que fue -como expresamente se señala en ese considerando- la ^aNULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN DE PAGO IMPUGNADA POR VULNERACIÓN AL DEBIDO PROCESO°. Que la única defensa de la recurrente es que el procedimiento determinativo se ha llevado a cabo sujeto a las normas del debido proceso y, nada más que eso. Que el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria y el consecuente procedimiento determinativo, al no haber sido motivo de la litis no es un asunto trascendente para este caso. Que sin explicación alguna en el recurso se establece que se aplicó de forma indebida en lugar del art. 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno, el art. 2 LRTI. Se detallan extractos de las sentencias dictadas por la Sala Especializada de lo Tributario, en los juicios Nos. 11804-2019-00366 y 11804-2019-00465. Que analizando sentencias del mismo Tribunal de instancia en las que -como en este caso- se estableció que no existe controversia respecto al ejercicio de la facultad determinadora del SRI y estableciéndose como hecho

probado que la administración tributaria no demostró que los depósitos efectuados provengan del trabajo o del capital por lo que existe falta de motivación en las actuaciones administrativas, no cabe la aplicación de una norma que define lo que es la determinación tributaria o el procedimiento determinativo ya que tal asunto no es trascendente para la causa. Que la administración tributaria ^aevidentemente tiene que haber demostrado en la especie que efectivamente dichos rubros sean un ingreso en términos tributarios o un incremento patrimonial^o y en fin que ^aPara el Tribunal de instancia y reiterada jurisprudencia de esta propia Sala de Casación, tales omisiones del SRI ^alesionan el principio de legalidad y sobre todo afecta la necesaria motivación que debe contener todo acto administrativo, pues no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas de los sujetos pasivos o que permita presumir que esos depósitos realizados en las cuentas del contribuyente, deban ser considerados como renta gravable, y por tanto sometidas al pago de impuesto a la renta^o. Que en consecuencia ^aes claro que, el art. 107C de la LRTI no es decisivo en la resolución impugnada puesto que, no se ha puesto en discusión ni fue motivo de la litis la facultad de determinación a través del sistema directo de cruce de información que pueda hacer con terceros^o. Por lo expuesto señala que es improcedente el cargo planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 107-C de la Ley de Régimen Tributario Interno, 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: ^aArt. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 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^o.

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. Para que se constituya 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 Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ^a 1/4 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^{1/4} ° (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 ha violentado la siguiente norma:

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

^a Art. 107-C.- Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos°.

6.3 El Tribunal de instancia para resolver la controversia, en su parte pertinente señala lo siguiente:

^a 7.- MOTIVACIÓN.- (1/4). 6.3. El accionante ha plateado como primera alegación la

^a NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN DE PAGO IMPUGNADA POR VULNERACIÓN AL DEBIDO PROCESO°. Al efecto, es necesario reiterar que en la Liquidación de pago impugnada, la Administración Tributaria señala que ^a Luego de la verificación de los ingresos declarados y detectados, la Administración Tributaria advierte diferencias significativas entre las acreditaciones reportadas por las entidades financieras correspondientes a las cuentas bancarias del sujeto pasivo AYALA BENAVIDES ANGEL ENRIQUE en el año 2016 y los ingresos detectados, ya que se considera como premisa general que el incremento de los saldos bancarios se produce normalmente como resultado de una actividad económica, con independencia de las transacciones bancarias o interbancarias de la administración de la cuenta (regulaciones bancarias, traspasos entre cuentas, etc.) o como resultado de pasivos obtenidos°. Así también manifiesta que ^a Luego del análisis de la información presentada por el sujeto pasivo y la recopilada por el Servicio de Rentas Internas con el fin de verificar las acreditaciones bancarias, el sujeto pasivo no ha logrado demostrar el origen de las siguientes acreditaciones bancarias°, las mismas que hacen constar en el cuadro No. 8 ^a ACREDITACIONES NO JUSTIFICADAS°; para seguidamente afirmar que ^a una vez que se ha efectuado la depuración de las acreditaciones bancarias existe un Valor de USD 244.640,00, sin justificar, toda vez que el sujeto pasivo no ha establecido ningún motivo de la procedencia de tales acreditaciones y en los que presentar motivo de justificación la documentación adjuntada no permite a la Administración Tributaria llegar a establecer a través de la verificación con las bases de datos o terceros el origen de los fondos que fueron acreditados en las cuentas del sujeto pasivo^{1/4} °.- Como puede apreciarse, de la transcripción medular de las razones de la imputación de diferencias detectadas, no existe una explicación motivada que de cuenta que los ingresos observados correspondan al concepto de ^a venta al por mayor de materias primas agropecuarias y animales vivos° o si aquellos se hallan eximidos, para ser considerados como ingresos gravados.- 7.3. Con fines de resolución de la causa puesta a dirimencia de este Tribunal, se torna necesario analizar el marco jurídico aplicable. (1/4). 7.4.- Con relación al acto administrativo impugnado, la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone: Art. 107-C- Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente

conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente ^aLiquidación de Pago por Diferencias en la Declaración^o o ^aResolución de Aplicación de Diferencias^o y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos^o. De su parte el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al respecto dispone: ^aArt. 273.- Diferencias de declaraciones.- (¼). Art. 274.- Justificación de diferencias.- (¼). Art. 275.- Liquidación de pago por diferencias en la declaración.- (¼)^o. Este constituye el procedimiento que la Administración Tributaria debe observar, al ser el proceso determinativo un acto reglado. 7.5. Es menester referir que el artículo 2 de la LRTI, preceptúa: ^aConcepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley^o. En lo relacionado a los ingresos de fuente ecuatoriana, éstos se hallan detallados en el artículo 8 ibídem, que prescribe: (¼).- Por su parte, el Reglamento para Aplicación de la LRTI, prevé: ^aArt. 1. Cuantificación de los ingresos.- (¼). La singularizada norma reglamentaria en su artículo 10, al hablar de ^aOtros ingresos gravados^o, menciona: (¼). 7.6. Como preámbulo para el análisis de procedencia de la alegación efectuada por el accionante, se torna necesario referir que las normas aludidas no pueden ser apreciadas en forma restringida, sino que deben ser observadas en forma sistemática, criterio que exige que la disposición que se extraiga de un cuerpo jurídico debe apreciársela en armonía con otras que lo conforman, con sus fines o principios, de manera que no existan contradicciones, incompatibilidades o incongruencias entre diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo. Este criterio emerge del sentido a través del cual el ordenamiento jurídico debe ser concebido bajo la idea de un sistema, de allí, entonces, que la coherencia y unidad deben ser vistas como sus principales características. En materia de interpretación, Carlos Santiago Nino, menciona: ^aEsto implica, entonces, que por vía de este método puede el intérprete limitar, precisar o ampliar el radio de acción de una determinada disposición al contrastarla con otras normas consonantes con la

materia que trata, pues toda disposición ha sido proferida en el marco de un amplio conjunto de disposiciones de igual jerarquía, con las que debe operar de manera consonante° (NINO, Carlos Santiago. Introducción al análisis del Derecho. 6° edición, 1995, Barcelona, Editorial Ariel, pág. 248). Ahora bien, el numeral 10 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, referido a los ingresos de fuente ecuatoriana, esto es, ^aCualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado°, que ha servido de insumo normativo para fundamentar la emisión de la liquidación de pago impugnada (página 24 de 34), no puede ser separado del concepto primigenio fijado en el artículo 2 de la citada ley, esto es, que los ingresos sujetos del impuesto deben provenir del trabajo, del capital o de ambas fuentes. Como se mencionó en líneas preliminares, 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, por lo que le corresponde a la administración demostrar que los depósitos realizados al actor en sus cuentas bancarias constituyen renta personal, originada por la actividad económica desarrollada por el contribuyente; o de cualquier otro ingreso, incluido el incremento patrimonial no justificado, esto, bajo el escenario antes mencionado. En el caso in examine, el Servicio de Rentas Internas ha determinado en la cuenta ^aINGRESOS OCUPACIÓN LIBERAL°, ingresos sin sustento legal, hecho que no sólo lesiona el principio de legalidad, sino que, además, afecta el sentido de motivación del acto administrativo de determinación, puesto que, no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas del sujeto pasivo, a no ser que, efectivamente provengan de la actividad económica desarrollada por éste.- Así también, en el proceso determinativo no existe certeza jurídica de que los depósitos efectuados en las cuentas del contribuyente hayan incrementado el patrimonio del actor, per se, claro está, en el supuesto de que tal actividad sea viable, pues, es innegable que no se ha realizado un análisis que refleje de forma fehaciente e inconcusa que los movimiento bancarios constituyan un ingreso gravado proveniente de la actividad económica del accionante. La Administración Tributaria se ha limitado a afirmar que ^a1/4 se considera como premisa general que el incremento de los saldos bancarios se produce normalmente como resultado de una actividad económica, con independencia de las transacciones bancarias o interbancarias de la administración de la cuenta (regulaciones bancarias, traspasos entre cuentas, etc.) o como

resultado de pasivos obtenidos^o y que ^aLuego del análisis de la información presentada por el sujeto pasivo y la recopilada por el Servicio de Rentas Internas con el fin de verificar las acreditaciones bancarias, el sujeto pasivo no ha logrado demostrar el origen de las siguientes acreditaciones bancarias^o. Tales afirmaciones se distancian diametralmente del principio de certeza jurídica que circunscriben los procedimientos administrativos de determinación tributaria. Criterio que se robustece si se analiza que el legislador no ha introducido norma legal alguna que permita presumir que los depósitos realizados en las cuentas del contribuyente que no sean justificados por éste, se los considere como renta gravable, claro está, respecto del ejercicio impositivo en revisión. Dicho en otros términos, no existe presunción legal que permita considerar a los depósitos realizados en las cuentas del contribuyente como ingresos gravados. Tal indefinición, incluso veda la posibilidad de comprobar la existencia de exenciones o exoneraciones tributarias a las que tuviere derecho el contribuyente. Es imperativo enfatizar que el impuesto a la renta grava el ingreso depurado, caso contrario, nos enfrentaríamos un escenario en el que se estarían considerando ingresos que no constituyen ganancia o riqueza nueva del contribuyente, lo que indefectiblemente distorsionaría la materia imponible desfigurando con esto la naturaleza del impuesto a la renta. En el caso en resolución, a juicio de este Tribunal, existen un sinnúmero de variables que pueden dar origen a los depósitos observados por la Administración, de forma que considerar como ingresos a todos aquellos depósitos efectuados en las cuentas del accionante, sin que exista un procedimiento de depuración, resulta del todo gravoso, por decir lo menos. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia del Ecuador ha mencionado que ^ael Impuesto a la Renta grava el ingreso depurado, no el ingreso bruto. En esa razón el recto entendimiento del Reglamento, no puede distorsionar el aludido Art. 57 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente en 1989, que exige la aplicación de deducciones, y en forma general, la depuración del ingreso. Sostener lo contrario sería atentar contra el sistema mismo del Impuesto a la Renta^o (Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 5. Página 1469. Quito, 16 de enero de 2001). 7.7. En consideración a que la Administración Tributaria entre sus argumentos de defensa hizo constar algunos pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, referentes a lo que el Código Tributario, dispone sobre la carga de la prueba: ^aArt. 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo

aquellos que se presuman legalmente^{1/4} °; se debe considerar que en la actualidad, el Código Orgánico General de Procesos, en su Capítulo ^aPROCEDIMIENTOS CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO°, normas especiales de sustanciación, dispone: ^aArtículo 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. 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° (resaltado fuera de texto), actividad esta última que no ha sido cumplida a fin de llevar al convencimiento que los ingresos imputados por la Administración Tributaria sean gravables.- Se debe además, considerar que los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley. El Código Tributario es claro en disponer en su Art. 81 que ^aTodos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley°. El Dr. Luis Toscano Soria expresa: (1/4). En el caso, al haberse emitido una liquidación de pago por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del actor por el periodo fiscal 2016, sin determinar legalmente la fuente del ingreso gravado el principio de legalidad garantizado en el artículo 226 de la Constitución de la República y en Código Tributario. 7.8. En virtud de lo expuesto, la alegación efectuada por el demandante, es procedente; por cuanto, el Servicio de Rentas Internas al tiempo de emitir la liquidación de diferencias al impuesto a la renta materia de impugnación, ha inobservado el entorno jurídico aplicable, violentando de esta forma las garantías básicas del derecho al debido proceso establecidas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, que exige a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Así mismo, dentro de este mismo entorno constitucional, se ha verificado que el proceso de determinación antes referido ha desbordado las competencias y facultades atribuidas de ley a la Administración Tributaria, transgrediendo como consecuencia de aquello el principio de limitación positiva de las competencias de la administración pública contenido en el artículo 226 de la Carta Fundamental. Cuando los

hechos que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión. La obligación de motivar las resoluciones prevista en la Constitución Política de la República, es una necesidad básica para hacer posible las garantías del debido proceso, pues solamente cuando la Administración motive sus decisiones con absoluta claridad, y haga conocer la lógica de sus razonamientos, estará cumpliendo con tal garantía; y, de esta forma, permitir que el contribuyente se entere del criterio adoptado por la Administración para admitirlo, o de ser el caso, impugnarlo en sede administrativa o jurisdiccional. La Constitución de la República del Ecuador, garantiza: ^a Art. 76 numeral 7 literal 1) (¼)° . Respecto de tal garantía, la Corte Constitucional del Ecuador ha determinado que para que una resolución se encuentre debidamente motivada, la fundamentación debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible. La razonabilidad de una decisión se refleja en la fundamentación de los principios constitucionales y legales, es decir en el derecho; por lógica, se entiende la existencia de la debida coherencia entre las premisas y la conclusión, mientras que la comprensibilidad implica la claridad en el lenguaje utilizado a efectos de ser entendible por los ciudadanos. (Corte Constitucional del Ecuador, para el período de transición, sentencia No. 227-12-SEP-CC, caso No. 1212-11-EP de 21 de junio del 2012). Por su parte, el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública, artículo 4, prevé que siempre que la administración dicte actos administrativos es requisito indispensable que motive su decisión, en los términos de la Constitución y este reglamento. La motivación no es un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución. Con arreglo a lo expuesto, la motivación se configura cuando en la resolución adoptada por autoridad competente, se enuncian las normas en que se funda la decisión administrativa y se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes fácticos de forma clara y comprensible, esto a través de una sólida y suficiente argumentación; la falta de alguno de estos presupuestos, indudablemente, acarrea la nulidad

del acto administrativo. Tomando como referente los elementos que configuran la motivación, y en atención a los defectos aludidos anteriormente, el Tribunal arriba a la conclusión de que la liquidación de pago por diferencias objetada no se encuentra motivada, debido a que los fundamentos en que se sustenta la decisión no se encuentran planteados de manera lógica y razonable; tal decisión no cuenta con la debida explicación que le permita al demandante establecer los motivos y circunstancias por las que se adopta la decisión administrativa; defecto que además violenta las garantías básicas del derecho al debido proceso, o que torna nulo el acto administrativo tributario impugnado. En base al análisis que antecede, consideramos innecesario referirnos a otras alegaciones invocadas por la parte actora y los medios de defensa de la Institución accionada°. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos probados y/o no controvertidos: i) Que no existe una explicación motivada que de cuenta que los ingresos observados por la Administración Tributaria, correspondan al concepto de "venta al por mayor de materias primas agropecuarias y animales vivos" o si aquellos se hallan eximidos, para ser considerados como ingresos gravados°; ii) Que el Servicio de Rentas Internas ha determinado en la cuenta "INGRESOS OCUPACIÓN LIBERAL", ingresos sin sustento legal, hecho que no sólo lesiona el principio de legalidad, sino que, además, afecta el sentido de motivación del acto administrativo de determinación, puesto que, no existe norma legal que grave los depósitos realizados en las cuentas del sujeto pasivo, a no ser que, efectivamente provengan de la actividad económica desarrollada por éste.- iii) Que en el proceso determinativo no existe certeza jurídica de que los depósitos efectuados en las cuentas del contribuyente hayan incrementado el patrimonio del actor, per se, claro está, en el supuesto de que tal actividad sea viable, pues, es innegable que no se ha realizado un análisis que refleje de forma fehaciente e inconcusa que los movimiento bancarios constituyan un ingreso gravado proveniente de la actividad económica del accionante; iv) Que la Liquidación de pago por diferencias objetada no se encuentra motivada, debido a que los fundamentos en que se sustenta la decisión no se encuentran planteados de manera lógica y razonable; v) Que la Administración Tributaria no ha cumplido con demostrar los hechos o actos del contribuyente de los cuales se concluya la existencia de la obligación tributaria, a fin de llevar al convencimiento que los ingresos imputados por la Administración Tributaria sean gravables

6.5 Esta Sala observa del análisis que ha realizado al fallo de instancia, que los hechos probados -que no pueden alterarse en sede casacional-, y que llevan a los juzgadores de instancia a definir su decisión, en definitiva concluyen que, existe falta de motivación de la Liquidación (acto impugnado), y, por otro lado, que en sede judicial la Administración Tributaria no ha demostrado (como le correspondía en función del art. 311 COGEP), que dichas acreditaciones en cuenta sean ingresos gravables del contribuyente o siendo tales, hubieren incrementado su patrimonio, que no se ha demostrado que provengan del capital o del ingreso o de ambos.-

Si bien hubiere bastado sólo uno de estos hechos probados para llegar a la misma decisión en instancia, el Tribunal A quo dejó sentado que no sólo existe una deficiencia en el actuar de la Administración Tributaria (en sede administrativa), sino otra deficiencia adicional en la etapa judicial, dejando en claro que por uno u otro lado, la decisión de aceptar la demanda era irreversible.

6.6 Siendo esos los hechos probados, por un lado, no se verifica que debiese aplicar el Tribunal el art. 107 C LRTI como alega el recurrente, pues no existen hechos a los cuales pueda regular dicha norma, en el contexto analizado en el fallo de instancia; destacándose la intrascendencia del cargo alegado, pues incluso aplicándose dicha norma, en nada incidiría en la decisión de la causa, pues no podría alterar la existencia de falta de motivación y sus efectos, como tampoco el hecho de que la Administración Tributaria no demostró la existencia de la obligación tributaria como lo manda el art. 311 del COGEP, norma que de paso, no ha sido reprochada.

6.7 Finalmente cabe señalar, que el Tribunal A quo no tiene por controvertido el proceso determinativo realizado por el SRI al amparo del mencionado artículo, razón adicional para que la norma acusada de vicio, sea irrelevante en el análisis de instancia.

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 31 de mayo del 2021 a las 16h28, expedida por el Tribunal

Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja; dentro del juicio No. 11804-2019-00478.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas; no existe caución rendida.

7.4. Actúe la doctora Sayra Aumala Vizcarra como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1148-UATH-2025-OQ, de fecha 18 de agosto del 2025.

7.5. Sin costas.

7.6. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues los hechos probados corroboran que no es trascendente el cargo alegado, en virtud de que el Tribunal de instancia declaró la falta de motivación en la liquidación de pago impugnada, así como, la falta de prueba de la existencia de la obligación tributaria que le correspondía al ente recaudador de tributos, en sede judicial.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

MG/FA

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.