

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**

11804-2019-00479, 01501-2021-00085



269996839-DFE

Juicio No. 11804-2019-00479 RESOLUCION 566-2025

**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,
lunes 25 de agosto del 2025, las 15h35. 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
el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, (E) dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No.
11804-2019-00479.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, 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 procede declarar la ilegalidad o nulidad del
Oficio No. 9170120190REV002287 emitido por la Directora General del Servicio de Rentas
Internas el 18 de septiembre de 2019, notificado al actor el 19 del mismo mes y año°.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió rechazar la demanda propuesta por el señor Luis
Alfredo Herrera contra la señora Directora General del Servicio de Rentas Internas.

1.3 El señor Luis Alfredo Herrera, interpone recurso de casación contra la sentencia de 14 de
julio de 2021 a las 15h32, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso
Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja; provincia de Loja, dentro del juicio
No. 11804-2019-00479, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

El señor Luis Alfredo Herrera, por sus propios derechos, presentó demanda en contra del
Oficio No. 9170120190REV002287 de fecha 18 de septiembre de 2019, suscrita por la
Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual señala que en el
ordenamiento jurídico tributario vigente no prevé otra instancia o recurso dentro del
procedimiento administrativo y considerando que el Recurso de Revisión signado con el
Trámite No. 111012015008030 fue atendido mediante Resolución No.
917012016RREV000190, de 19 de abril del 2017 y debidamente notificada el 25 de los

misimos mes y año, resulta jurídicamente imposible atender la petición ya que no está prevista que la máxima autoridad del SRI revise nuevamente actos administrativos que fueron emitidos a consecuencia de la tramitación de un recurso de revisión.

1.4. Mediante auto de 14 de enero del 2025, a las 09h30, dictado por el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el señor Luis Alfredo Herrera, por el caso 2, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de falta de motivación. Y por el caso 5, bajo los cargos de errónea interpretación del art. 118 del Código Orgánico Administrativo; y de la Disposición General Tercera del Código Orgánico Administrativo; y, por falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario.

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 11804-2019-00479, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de marzo del 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 22 de agosto de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP. Respecto al caso 2. Que alega que la sentencia recurrida no cumple con el requisito de motivación. Que se detalla el considerando 8.2.2. Que es evidente que el Tribunal resolvió rechazar la impugnación de falta de motivación del acto administrativo recurrido porque a criterio del Tribunal de instancia, sí se encuentra motivado ese acto administrativo; es decir esta fue la conclusión, y no obstante que en el mismo fallo se estableció previamente por el propio Tribunal como premisas a esa conclusión, que la administración tributaria en dicho acto administrativo no se refirió expresamente a los arts. 118 y 119 del Código Orgánico Administrativo COA ni abordó de manera puntual la revocatoria materia de dicha disposición normativa. Que la resolución del Tribunal se presentó al atender, la expresa alegación o impugnación en la demanda respecto a que el acto administrativo impugnado fue emitido como respuesta a la procedente petición de solicitud de revocatoria de un acto desfavorable al amparo de los arts. 118 y 119 COA pero que en dicho acto administrativo, de manera inmotivada alegué en la demanda, no existió pronunciamiento alguno de la administración tributaria ni con relación a esas dos disposiciones normativas ni con relación a tal institución jurídica de la revocatoria de actos desfavorables. Que se ratifica la inmotivada resolución del Tribunal de instancia en el hecho que recién con la sentencia que se recurre se conoce que para los señores Jueces del Tribunal de instancia no son aplicables las referidas disposiciones del COA. Que según el Tribunal, al amparo de la Disposición General Tercera COA; y, para peor aún con el agravante que tal

supuesta inaplicabilidad ni siquiera fue planteada por la administración tributaria en la contestación a la demanda. Que resulta contradictoria o incompatible la resolución de considerar que sí se encuentra motivado el acto administrativo impugnado no obstante que en el mismo la administración tributaria no se refirió expresamente a los arts. 118 y 119 COA ni abordó de manera puntual la revocatoria materia de los mismos como expresamente inclusive reconoce el Tribunal de instancia. Que siguiendo la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, se estableció varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía y que incluyen un criterio rector, según el cual toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa al amparo del art. 76.7.1) de la Constitución; y, pautas que también incorporan una tipología de deficiencias motivacionales (inexistencia, insuficiencia y apariencia) y de las que ha incurrido entonces el Tribunal de instancia en la deficiencia de apariencia pues a primera vista parece suficiente, pero en realidad no lo es, porque incurre en los vicios alegados que afectan a su suficiencia; y, que finalmente se traduce en el vicio de incoherencia por falta de lógica pues, como se ha señalado existe contradicción entre las premisas y la conclusión del fallo lo que deviene en que éste no cumple el requisito de motivación. Respecto al caso 5. Errónea interpretación del art. 118 del COA. Que se detalla el considerando 8.2.1. Que en el mencionado considerando la sentencia, sostuvo que el Código Tributario no prevé la revocatoria de actos desfavorables por ser una figura jurídica contenida en el art. 118 del COA y por lo tanto resuelve el Tribunal de instancia, interpretando esta disposición normativa, que la misma no es aplicable a la administración tributaria. Que para establecer la errónea interpretación alegada, es sustancial establecer que siguiendo la propia estructura del COA la solicitud de revocatoria de actos desfavorables se encuentra así: ^aEn la Sección Sexta (Revocatoria de actos desfavorables). Esa Sección Sexta dentro del Capítulo Primero (Acto administrativo). Ese Capítulo Primero dentro del Título II (Actividad de las administraciones públicas); y, Ese Título II dentro del Libro Primero (Las personas y las administraciones públicas)^o. Que por su parte los recursos administrativos, tanto extraordinario de revisión como de apelación, previstos en el art. 219 COA (o sea los mismos recursos administrativos previstos en el Art. 140 CT que el Tribunal de instancia ha invocado en su sentencia para su análisis de supletoriedad) se encuentran así: ^aEn el Capítulo Primero (Reglas generales). Ese Capítulo Primero dentro del Título IV (Impugnación): y, Ese Título IV dentro del Libro Segundo (El procedimiento administrativo)^o. Que de lo expuesto se establece que la solicitud de revocatoria de actos

desfavorables (ubicada en el Libro Primero del COA) no es un recurso administrativo (de los ubicados los recursos administrativos- en el Libro Segundo del COA) y que estos recursos administrativos (a diferencia de la revocatoria de actos desfavorables) son propiamente acciones de impugnación. Que el Tribunal estableció que los únicos recursos administrativos establecidos en el Código Tributario son el extraordinario de revisión y el de apelación; y, en consecuencia el Tribunal de instancia, al considerar que no es aplicable a la administración tributaria la revocatoria de actos desfavorables, interpretó erróneamente el art. 118 del COA y así resolvió que no ^aencaja^o en la supletoriedad que viabiliza la Disposición General Tercera COA puesto que en el Código Tributario, insiste el Tribunal de instancia, ya se encuentran expresamente definidos los ^aúnicos^o recursos administrativos de potestad de conocimiento y resolución por parte de la administración tributaria. Que si hubiese considerado el Tribunal de instancia que no es un recurso administrativo la revocatoria de actos desfavorables no hubiese entonces fundamentado su fallo en que los únicos recursos administrativos ^aviabiles^o para la administración tributaria son los previstos en el art. 140 CT y por ende hubiese concluido, como correspondía, que la solicitud de actos desfavorables sí es aplicable al ámbito tributario y por ende de competencia en su conocimiento y resolución por parte del SRI. Que si el Tribunal hubiese interpretado correctamente la norma materia de este cargo hubiese concluido que la solicitud de revocatoria de actos desfavorables, encontrándose como se encuentra en el Título II (Actividad de las administraciones públicas del Libro Primero (Las personas y las administraciones públicas) del COA y no en el Título IV (Impugnación) del Libro Segundo (El procedimiento administrativo) del COA, es perfectamente pertinente al ámbito tributario y por ende que sí se encuentra perfectamente su aplicación en dicho ámbito tributario considerando inclusive la supletoriedad que establece el propio COA en su Disposición General Tercera. Que es determinante el hecho que el Tribunal de instancia ha resuelto entonces, en función a la errónea interpretación del Art. 118 COA, que no procede la expresa impugnación de ilegalidad del acto administrativo impugnado. Que con relación a la errónea interpretación de la Disposición General Tercera COA. Que en el considerando 8.2.1 de la sentencia recurrida, sostuvo que la supletoriedad materia de dicha Disposición General Tercera no ^aalcanza^o para que la revocatoria de actos desfavorables sea aplicable en el ámbito tributario pues, considera el Tribunal, que al ser un recurso administrativo dicha revocatoria el art. 140 Código Tributario es el que establece expresa y únicamente como recursos administrativos aplicables a la administración tributaria al de revisión y al de apelación y no

otros. Que en primer término es sustancial ratificar que la solicitud de revocatoria de actos desfavorables (ubicada en el Libro Primero del COA) es un recurso administrativo (ubicados -los recursos administrativos- en el Libro Segundo del COA) y que estos recursos administrativos (a diferencia de la revocatoria de actos desfavorables) son propiamente acciones de impugnación. Que el Tribunal de instancia estableció que los únicos recursos administrativos de potestad de la administración tributaria son los establecidos en el Código Tributario y son el extraordinario de revisión y el de apelación; y, en consecuencia el Tribunal de instancia al considerar que no es aplicable a la administración tributaria la revocatoria de actos desfavorables interpretó erróneamente la Disposición General Tercera COA al considerar el Tribunal de instancia que dicha revocatoria no ^aencaja^o en la supletoriedad que viabiliza dicha Disposición General Tercera. Que si hubiese considerado el Tribunal que no es un recurso administrativo la revocatoria de actos desfavorables no hubiese entonces traído a colación que los únicos recursos administrativos ^aviables^o son los previstos en el CT y por ende hubiese concluido, como correspondía, que la solicitud de actos desfavorables sí es aplicable al ámbito tributario y por ende de competencia en su conocimiento y resolución por parte del SRI. Que el Tribunal interpreta entonces erróneamente la norma materia de este cargo pues para establecer la aplicación de la supletoriedad partió de una errónea calificación de la revocatoria de actos desfavorables como un recurso administrativo. Que es determinante el hecho que el Tribunal de instancia ha resuelto entonces, en función a la errónea interpretación que se alegó expresamente, que no procede la impugnación de ilegalidad del Oficio impugnado. Que si el Tribunal hubiese interpretado correctamente la norma materia de este cargo hubiese concluido que la solicitud de revocatoria de actos desfavorables encontrándose como se encuentra en el Título II (Actividad de las administraciones públicas) del Libro Primero (Las personas y las administraciones públicas) del COA y no en el Título IV (Impugnación) del Libro Segundo (El procedimiento administrativo) del COA, es perfectamente pertinente al ámbito tributario y por ende sí se encuentra perfectamente su aplicación en dicho ámbito tributario tomando en consideración inclusive la supletoriedad que establece la Disposición General Tercera COA. Sobre la falta de aplicación del art.14 del Código Tributario. Que el Tribunal, en el considerando 8.2.1 de la sentencia recurrida señaló que ^aa título de supletoriedad estimamos que no puede otorgarse una potestad que no consta instituida en la ley de la materia, puesto que únicamente la ley y la Constitución pueden conferir dicha facultad^o. Que el Tribunal

analizó y consideró la supletoriedad pero exclusivamente en función al COA y concretamente a su Disposición General Tercera, pero no en función al Código Tributario y concretamente a su art. 14 que entonces no lo aplica. Que el art. 14 es determinante al establecer que las disposiciones, principios y figuras de las ^además ramas del Derecho^o (y por ende del COA) se aplicarán únicamente como normas supletorias y ^asiempre que no contraríen los principios básicos de la tributación^o. Que el propio Código Tributario, establece la viabilidad de aplicación de la figura o institución jurídica de la revocatoria de actos desfavorables (prevista en el art. 118 COA) pues tal figura no se encuentra prevista en el COA como un recurso administrativo sino como una actividad de toda administración pública en cuanto a la gestión propia de su actuación administrativa; y, su aplicación no contraría los principios básicos de la tributación que, conforme el art. 5 del propio Código Tributario, son los de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Que el Tribunal entonces no aplicó la disposición materia de este cargo y en su lugar aplicó e interpretó erróneamente la Disposición General Tercera COA. Que es determinante esta vulneración del Tribunal pues justamente la falta de aplicación del art. 14 ha conllevado a que improcedentemente se resuelva que la revocatoria de actos desfavorables no es aplicable al ámbito tributario; cuando la realidad jurídica es que por la supletoriedad prevista en esa norma sí lo es. Que lo trascendental o sustancial de este cargo es además que conforme la posición jurídica del Tribunal tampoco sería aplicable al ámbito tributario la revocatoria de actos favorables y en concreto la acción de lesividad; pues no es pertinente ni procedente en el ámbito jurídico considerar que el SRI sí tiene competencia para revocar actos administrativos favorables para los administrados pero que no tiene competencia para revocar actos administrativos desfavorables para los administrados. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia recurrida.

4.2. El Servicio de Rentas Internas, en su contestación al recurso manifiesta que: con relación al caso de Errónea interpretación del art. 118 COA. Que en la transcripción que realiza el actor en la pág. 6 del recurso, no existe parte alguna en la cual los Juzgadores del Tribunal hayan realizado interpretación alguna del art. 118 del COA. Que cuando se refiere al supuesto error de interpretación, el recurrente de forma improcedente y transgrediendo las técnicas casacionales, termina reprochando el art. 140 del Código Tributario; y, en ningún momento configura el aparente error de interpretación del art. 118 del COA. Que en la pág. 8, cuando se refiere al sentido y alcance correcto de la fundamentación del cargo, a partir del segundo

párrafo fundamenta el recurso como si se tratase de una ^a aplicación indebida^o del art. 140 del Código Tributario; y, en ningún momento se refiere al correcto alcance del art. 118 del COA. Que cuando se refiere a la incidencia o trascendencia, en la pág. 10 señala ^a es perfectamente pertinente al ámbito tributario y por ende que sí se encuentra perfectamente su aplicación en dicho ámbito tributario^o, es decir que refiriéndose a este art. 118 del COA, acusa que aparentemente debió aplicarse; ratificando así que jamás el Tribunal otorgó una interpretación. Que el recurrente no ha fundamentado, conforme la técnica casacional el presente caso. Respecto a la errónea interpretación de la Disposición General Tercera COA; Que en la transcripción de la parte de la sentencia, que supuestamente implica una errónea interpretación, el Tribunal señala que el art. 118 del COA no puede ser aplicado, es decir, que en ningún momento a este artículo 118 COA lo interpretó. Que en la pág. 11, cuando se refiere al supuesto error de interpretación, se refiere al art. 140 del Código Tributario. Que del aparente error de la Disposición General Tercera COA, no desarrolla fundamento alguno sobre la forma en que presuntamente se configura el yerro. Que entiende perfectamente el concepto de supletoriedad contenido en la Disposición General Tercera, lo analiza como el Tribunal. Que su desacuerdo se deriva a la no aplicación del art. 118 COA y a la aplicación del art. 140 del Código Tributario. Que señala que la Disposición General Tercera, ha sido mal interpretada; pero por otro lado al acusar este cargo de errónea interpretación, establece que es la norma llamada a gobernar la causa, tal cual lo ha hecho el Tribunal. Con relación al caso falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario; Que si faltó la aplicación del art. 14 del Código Tributario, quiere decir que el recurrente sigue de acuerdo con la supletoriedad. Que su fundamentación se basa, con relación a la supletoriedad que se aplicó la Disposición General Tercera; y, no al art. 14 del Código Tributario, que también se refiere a la supletoriedad. Que es decir, no establece en momento alguno, la trascendencia que pueda ocasionar a la decisión. Que con relación al caso cuando la sentencia en su parte dispositiva adopte decisiones contradictorias o incompatibles. Que la supuesta contradicción que acusa el recurrente solo muestra un desacuerdo. Que es forzada la fundamentación del recurrente, en intentar confundir dos ideas debidamente complementadas por el Tribunal.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de falta de motivación de la sentencia. Y por el caso 5, bajo el cargo de

errónea interpretación del art. 118 del Código Orgánico Administrativo; y de la Disposición General Tercera del COA; y, falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario.

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: ^a Art. 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; (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 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 Sobre la errónea interpretación, hay que iniciar mencionando que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: ^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma

pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad° (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.1.4. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia Ballén señala dice que: ^a ¼ 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 jurídica¹4 ° (Humberto Murcia Ballén, ^a Recurso de Casación Civil°, Bogotá± Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 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.

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO COA

^a Art. 118.- Procedencia. En cualquier momento, las administraciones públicas pueden revocar el acto administrativo desfavorable para los interesados, siempre que tal revocatoria no constituya dispensa o exención no permitida por el ordenamiento jurídico o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.°

DISPOSICIÓN GENERAL TERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga, debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo.°

CÓDIGO TRIBUTARIO

^a Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás

ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación^{1/4}.°

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° (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° (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 8.- MOTIVACIÓN, numeral 8.2 establece que de los hechos probados se desprende que el señor Luis Alfredo Herrera, el 21 de febrero de 2019, solicita a la Directora General del SRI, a través del trámite No. 111012019008412, la revocatoria del acto administrativo contenido en la Resolución No. 917012016RREV000190 dictada el 13 de abril de 2017, que modificó el contenido de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 11201502000001, de Impuesto a la Renta del período fiscal 2011, modificó el contenido de la Resolución No. 111012015RREC003322, actos dictados en la Dirección Zonal 7 del SRI, y ratificó la liquidación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio impositivo 2011, estableciendo el valor a pagar por concepto de la diferencia establecida en la multa y el recargo respectivos. Que el actor busca obtener la nulidad del oficio impugnado No. 9170120190REV002287, con dos argumentos: porque no ha sido motivado y porque sí

procede la sustanciación y resolución de la revocatoria negada.

6.3.3 En el considerando 8.2.1 determina el Tribunal de instancia que se referirá a las dos pretensiones, iniciando por el análisis de la ^a APLICACIÓN DEL CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO en materia tributaria^o, que constituye el sustento medular de la alegación realizada.

Que en la petición de revocatoria, el señor Luis Alfredo Herrera la ampara en el COA, debido a que dicho cuerpo normativo regula el ejercicio de la función administrativa de los organismos que conforman el sector público, cita el art. 44 que establece que la administración pública comprende las entidades del sector público previstas en la Constitución de la República; en ese contexto expresa que el SRI forma parte de ella, de conformidad con el Art.1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que ha previsto que es una entidad técnica autónoma, con personería jurídica, de derecho público, cuya gestión estará sujeta a las disposiciones de esa Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables.

Determina el Tribunal que para establecer si procede la pretensión del actor, se considera: Que el COA fue publicado en el R.O No.31, publicado el 7 de julio de 2017 y entró en vigencia doce meses después. Que en su art. 1 señala que el objeto de esa normativa es regular el ejercicio de la función administrativa de los organismos que conforman el sector público; y se detalla los arts. 225 de la Constitución, 42 del COA, que establece el ámbito material de aplicación.

Señala el Tribunal que es necesario considerar lo que la Disposición General Tercera del COA; que dispone: ^aTERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga, debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo^o; y se detalla un criterio jurídico sobre lo que debe entenderse por supletoriedad, tomado de la página www.contraloriadf.gob.mx/contraloria/cursos/MARCOJURIDICO/paginas/sl.php

6.3.4 Siguiendo con su análisis señala el Tribunal que en el presente caso el Código

Tributario no prevé la revocatoria de actos desfavorables, figura que el COA, contiene en los arts. 118 y 119, cuya aplicación invoca en su favor el actor; detallando el contenido de los mencionados artículos.

En virtud de lo mencionado establece el Tribunal que con fundamento en lo que preceptúa la Disposición General Tercera, es evidente que los arts. 118 y 119, no pueden ser aplicados en la forma que pretende la parte actora por el hecho de ser el SRI parte de la Administración Pública de nuestro país, según la Disposición citada, que el COA es de aplicación supletoria en materia tributaria, no obstante, a título de supletoriedad estimamos que no puede otorgarse una potestad que no consta instituida en la ley de la materia, puesto que únicamente la ley y la Constitución pueden conferir dicha facultad.

Señala que al amparo de lo dispuesto en el art. 226 de la Constitución que recoge el principio de legalidad, no es posible que prospere la pretensión de la parte actora, reiterando en que la ley ni la Constitución confieren al Servicio de Rentas Internas la potestad revocatoria de actos desfavorables.

Establece el Tribunal que los argumentos que aportó el SRI, para contradecir la pretensión de la parte demandante, son válidas y se alinean a la conclusión a la que arribó el Tribunal respecto a la improcedencia de la pretensión en estudio; que se detalla los arts. 4, 84, 140 del Código Tributario.

Se determina que a través de la petición de revocatoria se pretendía por parte del actor que la Administración nuevamente se pronuncie sobre un acto administrativo que fue expedido y notificado en el año 2017 y que por tanto de acuerdo con el art. 84 CT, se encuentra ejecutoriado. Que es bien traída la alegación en torno a la reserva de ley en materia tributaria (art. 4), en virtud de la cual los recursos y reclamos deben ser regulados por su normativa. Y finalmente los recursos expresamente definidos, que se concretan al de revisión y al de apelación, según el art. 140.

Establece el Tribunal que para concluir se debe mencionar la importancia del art. 2 del Código Tributario, que habla de la supremacía de las normas tributarias, y dice: ^aLas disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este

precepto°. Que con base en lo expuesto, no procede la declaratoria de ilegalidad del Oficio No. 9170120190REV002287.

6.3.5 En el considerando 8.2.2, analiza el Tribunal el argumento sobre la nulidad del Oficio impugnado por falta de motivación, que principalmente se refiere a que el SRI no se ha pronunciado sobre los arts. 118 y 119 del COA y no ha resuelto sobre la revocatoria.

Establece el Tribunal que de la lectura de la prueba 7.1, que consiste en el oficio No. 9170120190REV002287 firmado por la Directora General del SRI, el 18 de septiembre de 2019, notificado al actor el 19 de los mismos mes y año (acto impugnado), se puede colegir que dicha autoridad en el Oficio menciona los antecedentes y transcribe lo que consideró y resolvió en el trámite de recurso de revisión insinuado por el contribuyente; luego, si bien es cierto no menciona expresamente los arts. 118 y 119 del COA, se fundamenta en el art. 140 del Código Tributario que prevé las clases de recursos en la vía administrativa, (revisión, según los arts. 64, 65 y 66 de ese Código; y, apelación en el procedimiento de ejecución), para concluir: ^aEn consecuencia, toda vez que nuestro ordenamiento jurídico tributario vigente, no prevé otra instancia o recurso dentro del procedimiento administrativo, y, considerando que el Recurso de Revisión signado con Trámite No. 11102015008030 fue atendido mediante Resolución No. 91702016RREV000190 de 19 de abril de 2017, legal y debidamente notificada el 25 de los mismos mes y año, resulta jurídicamente imposible atender favorablemente su petición, ya que no está prevista la posibilidad de que la máxima autoridad de esta Administración Tributaria revise nuevamente los actos administrativos que fueron emitidos a consecuencia de la tramitación de un Recurso de Revisión (¼)°. (El énfasis es nuestro).

Señala que, contrariamente a lo que sostiene la parte actora, la Directora General del SRI, motivó su decisión en los antecedentes del caso y en las normas jurídicas en las que apoya su negativa. Que el análisis se fundamentó en la inexistencia de la posibilidad de revisar nuevamente los actos administrativos a consecuencia de la tramitación de un recurso de revisión, en función del art. 140 del Código Tributario y por ello se concluyó que no cabía la nulidad del Oficio solicitada por falta de motivación; con sustento en los arts. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución y 81 del Código Tributario, rechazando la demanda.

6.3.6 De conformidad con el análisis que antecede, esta Sala Especializada, verifica que

existe subsunción suficiente de los hechos al derecho, que de la lectura del fallo recurrido se comprende el hilo conductor y el razonamiento del Tribunal A quo para llegar a su decisión, consecuentemente no se advierte que exista falta de motivación. El Tribunal se pronunció además sobre todas las alegaciones del actor, explicando por qué no procedía la revocatoria de una resolución de un recurso de revisión, precisando que el acto administrativo objeto del recurso de revisión resuelto, de conformidad con el art. 84 Código Tributario, se encontraba ejecutoriado. Que los recursos expresamente definidos en materia tributaria, se encuentran contemplados en el art. 140 del Código Tributario, y que, la Disposición General Tercera del COA claramente establece que dicha norma es de aplicación supletoria en materia tributaria.

Puntualmente, el recurrente en su recurso afirmó que existiría contradicción en el fallo, pues por un lado se señala que el acto impugnado si está motivado y por otro, se afirma que la administración tributaria no se refirió expresamente a los arts. 118 y 119 del COA ni abordó puntualmente la revocatoria. Esta Sala verificado el fallo recurrido, evidencia que para que exista contradicción, esta debe evidenciarse entre la parte considerativa y la parte resolutive del fallo, por ejemplo, cuando en la parte considerativa el razonamiento tiende a llegar a una conclusión específica, pero, en la parte resolutive se llega a una muy distinta al razonamiento plasmado; o, cuando en la propia parte resolutive se llega a decisiones contradictorias, por ejemplo se niega la demanda y se dispone que se devuelva un pago indebido. En el caso puntual, no existe la contradicción señalada por el casacionista, pues no se evidencia contradicción entre la parte considerativa y resolutive, ni en la parte resolutive en sí misma, pues el fallo recurrido considera rechazar la demanda por no estar previsto en materia tributaria la revocatoria contra resoluciones administrativas, ya que expresamente el art. 140 del CT de manera taxativa contempla dos recursos, el de revisión y el de apelación en función de la normativa puntual. El Tribunal A quo realiza este análisis al abordar la falta de motivación alegada por el accionante y concluye rechazando la demanda, lo cual es coherente con el análisis fáctico jurídico realizado en la parte considerativa, no ocurriendo la contradicción que intenta sostener el recurrente. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

6.4 En lo referente al caso 5, el casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en errónea interpretación del art. 118 del Código Orgánico Administrativo y de la Disposición General Tercera del COA; y, falta de aplicación del artículo 14 del Código Tributario.

6.4.1 Hay que señalar que dado lo extraordinario del recurso de casación, se debe observar la formalidad del mismo, que orienta al juzgador para su resolución, así como el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente, por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al Juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente en su escrito; consecuentemente es el casacionista que obligatoriamente determina en qué parte de la sentencia recurrida se configura el vicio; en la especie el casacionista argumenta que los vicios de errónea interpretación y falta de aplicación denunciados constan en el considerando 8.2.1.

Revisado el fallo de manera completa, y, situándonos en el numeral 8.2.1, esta Sala verifica que el art. 118 del COA se encuentra citado en la sentencia recurrida, sin embargo no se encuentra aplicado por los juzgadores para llegar a su decisión; pues la norma que se aplicó para el efecto fue el art. 140 del Código Tributario, y, sobre ésta no se ha planteado yerro ni vicio alguno.

Para que pueda analizarse el cargo de errónea interpretación, la norma tiene que haber sido aplicada por el Tribunal para llegar a una decisión. pues solo de esta forma se llegaría a constatar que su interpretación fue trascendente hasta el punto de incidir en la decisión de la causa. En consecuencia, al no haberse aplicado la norma reprochada en el fallo recurrido, tampoco cabe alegar su errónea interpretación; y, por otro lado, es necesario recalcar que no basta que la norma haya sido citada en el fallo, para concluir que se ha aplicado al mismo para resolver el objeto controvertido sometido a conocimiento del Tribunal, sino que, además de haberse citado se realice el razonamiento fáctico jurídico en base a ésta y se llegue a una conclusión. Por tanto, se rechaza el vicio alegado.

6.4.2 Para el análisis de la errónea interpretación de la Disposición General Tercera del COA, es necesario hacer referencia al análisis realizado por el Tribunal A quo y su contexto: ^a...ahora es necesario considerar lo que la Disposición General Tercera del Código Orgánico Administrativo ordena, su texto reza: ^aTERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga,

debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo°. Para mejor comprensión nos permitimos trasladar a este fallo, un criterio jurídico sobre lo que debe entenderse por supletoriedad, tomado de la página www.contraloriadf.gob.mx/contraloria/cursos/MARCOJURIDICO/paginas/sl.php, el texto dice literalmente: "La supletoriedad de las normas opera cuando existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades. Asimismo, la supletoriedad de leyes aplica solo para integrar una omisión en la Ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes; cuando la referencia de una Ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera Ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una Ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación lo establece; de esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializados con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la Ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una Ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la Ley suplida; lo que implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la Ley suplida. Cabe señalar que para que opere la supletoriedad de la Ley, se deben cumplir ciertos requisitos necesarios para que exista esta figura jurídica, como son: primero, que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio; segundo, que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; tercero, que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria; y cuarto, que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra°. En el caso

materia de análisis tenemos claro que el Código Tributario no prevé la revocatoria de actos desfavorables, figura que el Código Orgánico Administrativo contiene en los artículos 118 y 119, cuya aplicación invoca en su favor el actor; dichos apartados literalmente dicen lo que a continuación anotamos: ^a Art. 118.- Procedencia. ¼ °. ^a Art. 119.- Competencia y trámite. ¼ °. Con fundamento en lo que preceptúa la Disposición General Tercera, es evidente que los artículos 118 y 119 de la referida norma, no pueden ser aplicados en la forma que pretende la parte actora por el hecho de ser el SRI parte de la Administración Pública de nuestro país, según la Disposición citada, el COA es de aplicación supletoria en materia tributaria, no obstante, a título de supletoriedad estimamos que no puede otorgarse una potestad que no consta instituida en la ley de la materia, puesto que únicamente la ley y la Constitución pueden conferir dicha facultad. En ese sentido es necesario recordar el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador que a la letra ordena: ^a Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución°. (El énfasis es nuestro). Por lo tanto, al amparo del artículo anotado, que recoge el principio de legalidad, no es posible que prospere la pretensión de la parte actora, reiterando en que la ley ni la Constitución confieren al Servicio de Rentas Internas la potestad revocatoria de actos desfavorables. Nos ilustra respecto al tema tratado el autor Andrés Moreta, quien en su obra ^a COA PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y SANCIONADOR° publicado en Quito ± Ecuador, en las páginas 22 ± 23 comenta: ^a El COA, en sus disposiciones generales, señala como excepciones al ámbito material, la materia tributaria y de propiedad intelectual, siendo solo su norma supletoria. Hay que advertir que no es una excepción al ámbito subjetivo sino material. Es decir, que la norma no excluye de su aplicación al Servicio de Rentas Internas (SRI) o al Servicio Nacional de Derechos Intelectuales (SENADI), sino a las materias que principalmente estos ejercen. Sin perjuicio de que estos entes públicos puedan aplicar el COA en asuntos que no son los excluidos. Por ejemplo, que en el sistema del SRI consten datos de un vehículo distintos a los datos de la ANT, ese reclamo no es de materia tributaria, sino administrativa°. De otro lado, los argumentos que aportó el Servicio de Rentas Internas para contradecir la pretensión de la parte demandante, son válidos y se alinean a la conclusión a la que arribó el Tribunal respecto

a la improcedencia de la pretensión en estudio; nos referimos a los siguientes artículos del Código Tributario: Art. 4, que sobre la reserva de ley expresa: ^aLas leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código°. ^aArt. 84.- Actos ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa°. ^aArt. 140.- Clases de recursos.- Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1. De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código; y, 2. De apelación en el procedimiento de ejecución°. Normativa que para el Tribunal es acertadamente invocada por el Servicio de Rentas Internas, que se refieren entre otras cosas, a la ejecutoria de los actos, debiendo en este aspecto recordar que a través de la petición de revocatoria se pretendía por parte del actor que la Administración nuevamente se pronuncie sobre un acto administrativo que fue expedido y notificado en el año 2017 y que por tanto de acuerdo con el Art. 84 CT, se encuentra ejecutoriado. También es bien traída la alegación en torno a la reserva de ley en materia tributaria -Art. 4.- en virtud de la cual los recursos y reclamos deben ser regulados por su normativa. Y finalmente los recursos expresamente definidos, que se concretan al de revisión y al de apelación, según el Art. 140. Los artículos en mención nos relevan de más comentarios. En este escenario, para concluir no podemos dejar de mencionar la importancia del artículo 2 del Código Tributario, que nos habla de la supremacía de las normas tributarias, y dice: ^aLas disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto°. Con base en lo expuesto, no procede la declaratoria de ilegalidad del oficio No. 9170120190REV002287°. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.4 Del texto del fallo que ha sido citado, se evidencia que los juzgadores de instancia han entendido la Disposición General Tercera del COA en su esencia, sin ampliar o reducir su alcance, aplicando su contenido para sustentar porqué en el caso puntual no cabía la

aplicación de los arts. 118 y 119 del COA, por lo que no existe la errónea interpretación alegada. Por otro lado, el casacionista no fundamenta qué método de interpretación debía aplicarse ni explica aquello, siendo esta deficiencia imputable sólo a él y que evidencia otro error en su proposición.

6.4.5 Finalmente, respecto al vicio de falta de aplicación del art.14 del Código Tributario, este resulta intrascendente a la luz del análisis realizado en instancia, que puntualmente señala que las normas del COA alegadas por el accionante no pueden ser aplicadas de manera subsidiaria; más aún, cuando esta Sala ha resuelto que no existió errónea interpretación de la Disposición General Tercera del COA que justamente hace referencia a la supletoriedad a la que también se refiere el art. 14 del CT.- Incluso, en el supuesto no consentido de que debiese aplicarse, no se observa cómo su aplicación incidiría en la decisión de la causa, pues no se alteraría lo decidido por el Tribunal A quo con fundamento en el art. 140 del Código Tributario y el contenido de la Disposición General Tercera del COA.

Se denota de manera adicional, que la parte recurrente no cumple con la construcción completa del vicio de ^a falta de aplicación^o pues olvida precisar la otra cara de la moneda, que en el caso sería la ^a aplicación indebida^o de una norma utilizada en el fallo recurrido en lugar de aquella que a su criterio debió aplicarse, y que, al no ser singularizada, no puede ser adivinada por esta Sala para realizar un análisis contemplando las dos caras del vicio que debe contener la proposición jurídica completa.

Por lo expuesto no se configura el vicio de errónea interpretación del art. 118 ni de la Disposición General Tercera del Código Orgánico Administrativo, así como tampoco prospera la falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 14 de julio de 2021 a las 15h32, expedida por el Tribunal

Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja; provincia de Loja, dentro del juicio No. 11804-2019-00479.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

7.4. 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.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, en virtud de que la sentencia de instancia se encuentra motivada y no existe contradicción entre la parte considerativa y resolutive, o, en la parte resolutive del fallo como se ha analizado; y, por otro lado, bajo el caso 5 no prosperan los vicios de errónea interpretación y falta de aplicación, argumentados por el casacionista, además de existir deficiencias en la construcción de los cargos elegidos.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

270736964-DFE

Juicio No. 11804-2019-00479

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 2 de septiembre del

2025, las 14h09. **VISTOS.-** En lo principal, el traslado con el recurso horizontal de aclaración, que se hizo el 28 de agosto de 2025 a la parte demandada en instancia, para que se pronuncie sobre el mismo, ha sido contestado, por lo que, vencido el término concedido para el efecto, se procede a atender el pedido de aclaración que fuere interpuesto por autoridad tributaria, y, que se encuentra pendiente: **a)**

La peticionaria, sostiene: *“En el considerando 6.4.5. de la sentencia escrita, con relación a mi cargo de falta de aplicación del Art. 14 del Código Tributario, se señaló y resolvió que: “(1/4) Se denota de manera adicional, que la parte recurrente no cumple con la construcción completa del vicio de “falta de aplicación” pues olvida precisar la otra cara de la moneda, que en el caso sería la “aplicación indebida” de una norma utilizada en el fallo recurrido en lugar de aquella que a su criterio, debió aplicarse, y que, al no ser singularizada, no puede ser adivinada por esta Sala para realizar un análisis contemplando las dos caras del vicio que debe contener la proposición jurídica completa.” Al respecto les indico señores Jueces que en el acápite “2.1.3. Fundamentación del cargo” de mi recurso de casación, y concretamente en su pág. 15, señalé: “El Tribunal entonces no aplicó esta disposición y en su lugar (es decir ante la inaplicación de esta norma) **aplicó y como dejó alegado, interpretó erróneamente** la disposición del precedente cargo es la Disposición General Tercera COA° (El resaltado es de esta Sala). Por lo expuesto y al amparo del Art. 253 COGEP solicito que se sirvan **aclarar** el fundamento por el que Sala Casacional considera que -pese a que no lo olvidé como advirtió bien el señor Conjuez al admitir mi recurso de casación- he olvidado precisar la norma que se aplicó y que, para este cargo, fue expresamente la Disposición General Tercera del Código Orgánico Administrativo°.”* **b)** Respecto a la aclaración solicitada, el Art. 253 del COGEP, señala: *“Aclaración y ampliación. - La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. 1/4°.* **c)** Con el fin de atender la aclaración, es necesario recordar los yerros y vicios alegados en su recurso de casación, que fueron admitidos por el Conjuez y constan además en el fallo recurrido: *“1/4 por el caso 2, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de falta de motivación. Y por el caso 5, bajo los cargos de errónea interpretación del art. 118 del Código Orgánico Administrativo; y de la Disposición General Tercera del Código Orgánico Administrativo; y, por falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario°*, yerros y vicios sobre los cuales se pronunció esta Sala de Casación en su integridad, atendiendo los cargos puntuales alegados bajo la fundamentación realizada por el recurrente, contrastada con el fallo recurrido bajo la técnica casacional. **d)** Se recuerda al peticionario, que, en casación, lo único que corresponde es atender al yerro y vicio alegados, (bajo la técnica casacional), contrastando el fundamento de ese yerro y vicio contenidos en su recurso de casación con el contenido

del fallo recurrido, en atención estricta a lo admitido por el conjuez. e) El peticionario si bien puntualiza la parte de la sentencia que considera oscura, al fundamentar dicha oscuridad, pretende señalar que si ha cumplido con la construcción del vicio de ^a falta de aplicación^o bajo la línea jurisprudencial de esta Sala, sin embargo, al citar lo que ha señalado en su recurso de casación, claramente ratifica lo que ha establecido esta Sala en el numeral 6.4.5 de la sentencia, pues en su recurso de casación no alegó la ^a aplicación indebida^o de alguna norma, sino, lo que hizo fue alegar la ^a errónea interpretación^o de una norma, en el caso de la Disposición General Tercera del COA, y por ello, el conjuez así admitió el recurso de casación, en función de lo alegado por el propio recurrente, y en consecuencia la Sala procedió al análisis como consta en el fallo, no siendo aquello oscuro, ni como pretende el recurrente señalar, que la Sala Especializada ha afirmado algo contrario a la realidad de su recurso de casación. Si el casacionista consideraba que fue propuesto como vicio la ^a aplicación indebida^o y el conjuez no lo calificó (situación que no se verifica), debía solicitar al mismo conjuez un recurso horizontal, según fuere el caso, pero del expediente casacional no se verifica aquello. f) Se observa que el fallo expedido por esta Sala Casacional es claro, coherente, comprensible y tiene una ilación lógica y apegada a la técnica casacional que tiene que existir en el análisis de un recurso de casación. g) Es necesario considerar que, el recurso de casación es cerrado, técnico y muy especial, y, ataca a los errores de derecho que deben ser alegados por las partes en función del yerro y vicio elegidos para hacerlo.- Es necesario considerar además, que muchas veces los resultados de un recurso de casación, no son los que hubiere esperado quien lo propone, lo cual, de ninguna manera significa que el análisis sea errado, así por ejemplo, solo por citar algunas situaciones que ocurren que inciden en los resultados: i) si quien recurre, hace una mala elección del yerro o del vicio, entonces el recurso no prosperaría; ii) si escoge bien el yerro y el vicio, pero no reprocha las normas adecuadas o lo hace de manera incompleta, tampoco prosperaría el recurso, etc; situaciones ejemplificativas que se exponen, para que se pueda entender el contexto dentro del cual -algunas veces-, se presentan los recursos de aclaración, ampliación y, hasta acciones extraordinarias de protección. h) Consecuentemente, en función de lo señalado, no existe nada oscuro, y por tanto, no procede atender favorablemente el recurso de aclaración solicitado, por lo que se lo niega. - Notifíquese. -

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



271000990-DFE

Juicio No. 11804-2019-00479

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 4 de septiembre del 2025, las 14h39. VISTOS.- En lo principal, la autoridad tributaria presenta un escrito a través del cual solicita la reforma del auto interlocutorio que negó el recurso horizontal presentado por la parte accionante.- Al respecto, el art. 254 del COGEP prevé la reforma dentro de los recursos horizontales:

a) Revisado el autor referido, si bien de la lectura integral de éste, es claro que el recurso que se atendió es aquel presentado por la parte accionante, y que, a quien se le corrió traslado y contestó, es la administración tributaria, -así se establece en el encabezado del referido auto y en el análisis que se realiza integralmente-, sin embargo, también se evidencia que se señala posteriormente al encabezado, que se procede a atender el recurso presentado por la administración tributaria, siendo esto un error involuntario que puede verificarse del contenido propio del mismo auto, y no causa efecto ni consecuencia alguna.

b) En todo caso esta Sala corrige dicho lapsus, y en donde dice: "se procede a atender el pedido de aclaración que fuere interpuesto por autoridad tributaria...", dirá en su lugar: "se procede a atender el pedido de aclaración que fuere interpuesto por la parte actora en instancia", aceptando de esta forma el pedido de reforma presentado por el Servicio de Rentas Internas. Notifíquese.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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





270004178-DFE

Juicio No. 01501-2021-00085 RESOLUCION 568-2025

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 25 de agosto del 2025, las 15h56. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y, Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.01501-2021-00085.

1. Antecedentes procesales

1.1. La sra. Blanca Eloísa Toledo Aguilar, por sus propios derechos, presenta acción de impugnación en contra de la Rectificación de Tributos No. JRP3-2019-0237-D001, de 31 de mayo del 2021, emitida por la Directora General y el Director Regional 3 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE en lo posterior), efectuada a la declaración aduanera No. 028-2018-10-00152625, al amparo de la exoneración de tributos por discapacidad auditiva.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia que el debate se circunscribe: *“ 1.- Si en el acto impugnado se han vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica, al haberse descartado arbitraria e indebidamente el primer método de valoración.- 2.- Si en el acto impugnado se han vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica, al haberse aplicado en forma indebida el sexto método de valoración aduanera.- 3.- Si el acto impugnado esta legal y constitucionalmente motivado.”*

FUNCIÓN JUDICIALDOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588**FUNCIÓN JUDICIAL**DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640**FUNCIÓN JUDICIAL**DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI
0501385058

1.3. En sentencia de 29 de marzo de 2022, las 11h19, el Tribunal de instancia resuelve rechazar la demanda propuesta por la señora Blanca Eloísa Toledo Aguilar, por sus propios derechos, en contra de la Directora General y del Director Regional 3 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y declara la validez del acto impugnado, la Rectificación de Tributos No. JRP3-2019-0237-D001, notificada el 31 de mayo de 2021.

1.4. La señora Blanca Eloísa Toledo Aguilar, por sus propios derechos, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 181 a 183) en contra de la referida sentencia del 29 de marzo de 2022, las 11h19, el cual es declarado como oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 18 de mayo de 2022, las 15h54, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 25 de marzo de 2024, las 13h44, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional dispone que la parte recurrente complete el recurso interpuesto, cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio de 5 de abril de 2024, las 09h38, se admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte actora en instancia, por los **casos segundo y cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia infringiendo el art. 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador, (en adelante CRE) (caso 2); y, por el vicio de **falta de aplicación** del art. 194 del COGEP, que conllevó a la **equivocada aplicación** del art. 8 de la Resolución 1684 de la CAN. (caso 4)

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 23 de septiembre de 2024, las 12h44, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Rosana Morales Ordóñez,

José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismo deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación mixta llevada a cabo el día

viernes 22 de agosto 2025, las 10h00; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Blanca Eloísa Toledo Aguilar, por sus propios derechos, en su escrito de casación, aclaración y en la audiencia, fundamenta los casos 2 y 4 del art. 268 del COGEP, en los siguientes términos:

4.1.1. Sobre el caso 2 señala que, la sentencia recurrida no cumple con el requisito de motivación establecido como garantía básica en el Art. 76 numeral 7 literal I) de la CRE, aludiendo al criterio dado por la Corte Constitucional dentro de la sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

4.1.2. Advierte que, en la sentencia cuando se pretende motivar el por qué considera que la ^aresolución impugnada^o ha aplicado debidamente el sexto método de valoración de las mercancías, se limita a hacer un recuento de las aparentes razones por las que considera que los descartes sucesivos de los métodos de valoración de mercancías realizado por la administración aduanera son correctos, sin que se llegue a hacer una explicación específica de los descartes de cada uno de los métodos, que resulta trascendente.

4.1.3. Considera que la infracción se evidencia en el análisis del punto 9.2 de la sentencia, cuando se refiere al descarte del primer método de valoración por parte del SENA, pues se limita a considerar que la falta de presentación de información por parte del importador o cuando ésta resulte insuficiente o no idónea "genera como efecto el descarte automático del primer método de valoración y obliga a la aplicación de los métodos secundarios", sin tener en cuenta que, ella ha producido en el juicio una prueba que resulta trascendente respecto de la determinación del valor de la mercancía, que consiste en su declaración aduanera y la correspondiente certificación del vendedor de la mercancía respecto del valor del bien.

4.1.4. Refiere que, la sentencia cuando pretende justificar por qué considera bien aplicado el descarte de los sucesivos métodos secundarios hasta llegar al sexto, en el punto 9.2.1, se limita a ir anotando un conjunto de imágenes constantes en el expediente administrativo que

soportarían la motivación del descarte, sin anotarse de manera expresa por qué los contenidos de esas imágenes sustentan la decisión del descarte.

4.1.5. Estable que la sentencia No. 1158-17-EP/21 ha señalado, *"la motivación no se agota con la mera enunciación de los antecedentes de hecho, es decir, de los hechos probados; sino que, por el contrario, "los jueces (...) no motivación su sentencia si no se analizan las pruebas". En la misma dirección, la Corte IDH ha establecido que la motivación sobre los hechos no puede consistir en "la mera descripción de las actividades o diligencias [probatorias] realizadas", sino que se debe: "exponer[...] el acervo probatorio aportado a los autos", "mostrar que [...] el conjunto de pruebas ha sido analizado" y "permitir conocer cuáles son los hechos."* Por lo que es claro, que una mera enunciación no significa que logre verificarse cumplimiento de un requisito indispensable en la sentencia escrita como lo es de la motivación que supondría para este caso, la explicación detallada del porque se justificaba el descarte de cada método. La motivación por tanto, se consigue cuando la explicación es suficiente.

4.1.6. Expresa que la misma sentencia constitucional, señala que la suficiencia se da cuando se cumple con *"los elementos argumentativos mínimos que debe contener una decisión de autoridad pública, siendo éstos los siguientes: 1.) la fundamentación normativa suficiente, que incluye la explicación de la norma y principios jurídicos, así como la explicación de su aplicación a los hechos controvertidos; y 2.) la fundamentación fáctica, es decir explicación suficiente de los hechos; ello se desprende del punto 61.1 de la referida sentencia."*

4.1.7. Finalmente, también se ha referido a que el fallo constitucional, señala que *"una argumentación jurídica es aparente cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional. En la jurisprudencia de esta Corte, se han identificado los siguientes tipos de vicio motivacional, aunque esta enumeración no debe entenderse como una tipología estricta ni cerrada: (3.1) incoherencia; (3.2) inatención; (3.3) incongruencia; e, (3.4) incomprensibilidad."*

4.2. En cuanto al caso **cuarto** refiere que, en la sentencia en cuestión, el Tribunal incurre en una falta de aplicación del Art. 194 del Código Orgánico General de Procesos, que constituye norma que debe ser observada al momento de la valoración de las pruebas. La norma en cuestión establece las condiciones que los documentos aportados como pruebas y producidos como tal deben cumplir para que constituyan prueba válida, y consecuentemente para que puedan ser valorados en miras a resolver el asunto en litigio.

4.2.1. Establece que, en el caso que nos ocupa, los "documentos" que supuestamente sustentan los pagos adicionales que conforme la Administración Tributaria se habrían producido por la mercancía importada, no tienen la calidad de prueba documental pues inobservan lo dispuesto en el Art. 194 del COGEP, toda vez que constituyen copias sin la debida certificación.

4.2.2. Continúa señalando que, si los "documentos" que conforme al Tribunal probarían la existencia de pagos adicionales, no tienen la calidad de documentos válidos, entonces no podían ser valorados como tales y, en consecuencia, no pueden servir de sustento para la aplicación de una norma de derecho, o en la sentencia misma. El Tribunal A quo, a pesar de la oposición de la actora a que *"estos documentos sean considerados como pruebas, hace la valoración de los mismos como si se tratasen de prueba, y en consecuencia de su valoración, llegan a estimar que al haberse "probado" la existencia de pagos adicionales, entonces resulta procedente el desecho que hizo la administración aduanera del primer método de valoración de las mercancías, y en consecuencia, esta falta de aplicación de la norma del Art. 194 del COGEP, le lleva a su vez a una indebida aplicación del mandato del Art. 8 de la Resolución 1684 que se refiere al precio de la mercancía como elemento fundamental para la aplicación del primer método de valoración"*.

4.2.3. En el escrito con el que complementa el recurso, señala que la falta de aplicación de precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, es específicamente el art. 194 del COGEP, norma que dispone: *"Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o en copias. Se considerarán copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se realicen por cualquier sistema. Los documentos electrónicos o desmaterializados, no requerirán ser materializados para su validez."*, el Tribunal en el punto 9.1 hace alusión expresa a los documentos presentados por el SENA E y que constan a fs. 51

del expediente administrativo, documentos que a su entender constituyen prueba de la parte demandada, y que acreditarían supuestos pagos adicionales por la importación del vehículo que realicé.

4.2.4. Sin embargo, la documentación a la que se hace referencia en el punto 9.1 de la sentencia, consiste en copias simples de documentos, por lo que no cumplen con el supuesto previsto en el art. 194 del COGEP para ser considerados como prueba. En consecuencia, el Tribunal ha inaplicado la disposición del art. 194 del COGEP al momento de valorar la prueba en su sentencia. En el escrito de aclaración se ratifica en la fundamentación de su recurso y en la causal 4 del art. 268 del COGEP.

4.2.5. En cuanto a la indebida aplicación del art. 8 de la Resolución 1684 de la CAN expone, una vez que transcribe su contenido, que la determinación del valor real de las transacciones debe ser debidamente soportado y que, en la especie, durante el proceso de control que realizó la administración tributaria aduanera, aportó documentos certificados respecto del pago que realizó por la importación del vehículo desde la cuenta de su hijo, documentación que soporta debidamente el valor de la transacción conforme la disposición de la norma antes trascrita. Sin embargo, en el expediente administrativo de control, la administración tributaria pretende fundamentar las diferencias que establece en el valor de tributos, en documentos que son copias, y que no están debidamente certificados, por lo que no constituyen documentos de soporte del valor de la transacción. No tiene en cuenta la administración que los supuestos pagos adicionales, según el numeral 5 del Art. 8 de la Decisión 1684, deben verificarse, y esa verificación solo puede realizarse en base a documentos que constituyan prueba conforme el ordenamiento jurídico vigente.

4.2.6. La sentencia, se refiere precisamente a esos documentos, que, al ser copias simples no constituyen prueba, y que por consiguiente no debieron ser valorados como sustentos del precio de transacción en la manera que lo ha hecho el Tribunal, ello produce como efecto, la falta de aplicación del art. 194 del COGEP, lo que provoca además la indebida aplicación del art. 8 de la Decisión 1684 de la CAN. Solicita que se case la sentencia y se dicte en su lugar la que corresponde.

4.3. Contestación del SENA al recurso admitido.- La administración aduanera dentro del

término concedido por la Conjueza Nacional, da contestación al recurso de casación admitido en los siguientes términos:

4.3.1. Sobre el primer cargo, expresa que, la motivación es una garantía constitucional parte del debido proceso, lo cual es un hecho irrefutable. Sin embargo, para el derecho comercial, en lo relativo a valoración aduanera, conforme se indica en el fallo recurrido existen métodos de valoración, que deben ser aplicados de forma sucesiva. Dice que la Resolución 571 de la CAN, sobre la carga probatoria en la valoración aduanera dice: *"Artículo 18.- Calza de la prueba. En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía."*

4.3.2. Continúa manifestando que, pese a la claridad de lo explicado en el fallo impugnado, la pretensión del recurrente es una revaloración de las circunstancias del caso (como si se tratase de una nueva instancia), y no que se analice desde la finalidad de la casación, en el contexto del cargo casacional analizado, ello es evidente, pues el recurrente reclama defectos en el análisis de las circunstancias del caso relacionadas con el descarte de métodos de valoración, cuando, y tal como lo dice la norma citada, la carga para demostrar el valor pagado por la mercancía le correspondía a la Sra. Toledo Aguilar, cuando se realizó el proceso de control posterior.

4.3.3. En cuanto al caso cuarto también denunciado, expone que, la parte actora no aportó pruebas determinantes que evidencien equívoco en la actuación de la administración aduanera; considera que, en el escrito de casación se evidencia una reforma al recurso deducido, pues por un lado el recurrente dice, en su escrito de interposición del 13 de mayo de 2022, que la causal cuarta se basa en la falta de aplicación del art.194 del COGEP, mientras que en el escrito con el que se completa el recurso se sustenta en la indebida aplicación del art. 8 de la Resolución 1684 de la CAN, lo que, dada la naturaleza de la casación es inadmisibles pues es una reforma del recurso deducido. Finalmente, no se identifican de forma clara y específica a que medios probatorios se hacen referencia, ni se explica la trascendencia en el fallo. Por todo lo dicho, en opinión de la administración aduanera, el recurso de casación debe ser rechazado.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los casos **segundo y cuarto** del art. 268 del COGEP, por el **caso 2** por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia infringiendo el art. 76.7.I de la CRE; y, por el **caso 4** el vicio de **falta de aplicación** del art. 194 del COGEP, que conllevó a la **equivocada aplicación** del art. 8 de la Decisión 1684 de la CAN.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 4 del art. 268 del COGEP que disponen:

***^aArt. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) **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. **4.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto (1/4).^o*

6.1.1. El caso **segundo** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

6.1.2. El **caso 4** recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige

o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, *Técnica de la Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.2. ANÁLISIS DEL CASO SEGUNDO.- La señora Blanca Eloísa Toledo, recurrente denuncia que en la sentencia se ha incumplido con la garantía de la motivación, cuando se pretende motivar las razones por las que considera que la ^a resolución impugnada^o ha aplicado debidamente el sexto método de valoración de las mercancías, limitándose a realizar un recuento de las aparentes razones por las que considera que los descartes sucesivos de los métodos de valoración de mercancías realizado por el SENAE son legítimos y de acuerdo a la normativa. Para este análisis, esta Sala hace las siguientes consideraciones:

6.2.1. Norma jurídica que se estima infringida. La parte recurrente se fundamenta en que se han violentado la siguiente norma constitucional:

Constitución de la República del Ecuador

^a Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.^o

6.2.2. Alcance doctrinario del error.- Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

^aPara alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan.

No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos°.

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

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

Es claro entonces que, la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial y su incumplimiento tiene como efecto la anulación del acto. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.2.3. Corresponde analizar exhaustivamente la sentencia recurrida, para dilucidar si se halla debidamente motivada:

6.2.3.1. De los considerandos uno al octavo, los jueces se refieren al cumplimiento con la fase oral del proceso judicial, la judicatura que emite la sentencia, la validez procesal, los sujetos procesales, la enunciación breve de los hechos y pretensiones de la demanda, contestación del SENA E y excepciones presentadas, al objeto de la controversia en los

términos expuestos en el numeral 1.2 de esta sentencia y las pruebas aceptadas y actuadas por la actora y demandada.

6.2.3.2. En el considerando nueve, denominado ^a Análisis y Resolución Motivada°, señala que: sobre el **primer punto** de controversia, en el numeral 9.2. se centra en verificar *“si en el acto impugnado se han vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica, al haberse descartado arbitraria e indebidamente el primer método de valoración.”*, punto sobre el cual, el Tribunal de instancia señala cuales son las normas internacionales, comunitarias, domésticas que deben ser observadas para determinar el valor real de las mercaderías que se importan y en atención a ellas establece que, mediante control posterior efectuado por el SENA E a la declaración aduanera 028-2018-10-00152625, luego de descartar sucesivamente los primeros cinco métodos de valoración, aplicó el sexto.

6.2.3.3. A reglón seguido se refiere al descarte del primero método, del cual la actora señala que tal descarte fue indebido e inmotivado; sobre la base de que no se *“han considerado los documentos que presentó tales como la factura comercial, el giro efectuado mediante el Banco Pichincha, y el certificado otorgado por su vendedor en el cual se señala que el valor que canceló por el vehículo fue de \$ 22.400,00 dólares. Dice que también el descarte es indebido, porque han existido supuestos pagos adicionales a su proveedor, y que ese ejercicio de valoración se sustenta en una información obtenida que contiene la declaración de exportación del vehículo, declaración sobre la cual no tiene responsabilidad ni le pertenece”*. Al respecto de lo cual, el Tribunal considera que: *“el SENA E requirió a la importadora, dentro del proceso de control posterior, que presente algunos documentos, pero no cumplió con la presentación de algunos y sobre otros los presentó parcialmente. La falta de presentación de información por parte del importador o cuando ésta resulte insuficiente o no idónea, genera como efecto el descarte automático del primer método de valoración y obliga a la aplicación de los métodos secundarios, de conformidad con lo previsto en el párrafo final del artículo 17 de la Decisión 571 de la CAN (1/4)° y el art. 18 de la misma norma comunitaria relacionada con la carga de la prueba. Expresando al respecto que, “en el acto impugnado se hace un análisis pormenorizado de los documentos presentados por la importadora, y se mencionan aquellos que no fueron entregados.” (El subrayado nos corresponde).*

6.2.3.4. Se hace hincapié, en lo dispuesto en el art. 8 de la Resolución 1684 de la CAN, sobre el precio realmente pagado o por pagar, del cual dice que *“éste es la base fundamental del primer método de valoración”*; ya sea que se efectúe de manera directa o indirecta (1/4) y los numerales 3 y 5 del mismo artículo que se refieren al pago indirecto y su verificación; a partir de las que señala que en el *“acto impugnado se identifican particularmente los documentos obtenidos por la propia administración que demuestran la existencia de dos giros al exterior enviados el mismo día, al mismo vendedor, por parte de la actora y de su hijo; los cuales demuestran un mayor valor pagado que aquel que consta en los documentos presentados por la actora, la señora Toledo no ha explicado de forma alguna la razón de ese pago adicional, por lo que era procedente que el SENAE, determine a ese pago indirecto como parte del precio pagado por el vehículo importado. En base al análisis realizado, y considerando el Tribunal que se han aplicado normas jurídicas, previas, claras y públicas y se ha respetado el debido proceso en el procedimiento administrativo, se rechazan los argumentos de la accionante sobre el indebido descarte del primer método de valoración. (El subrayado nos corresponde)*

6.2.3.5. Respecto de **segundo** objeto de la controversia, en el punto 9.2.1. el análisis se centra en verificar *“si en el acto impugnado se han vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica al haberse aplicado en forma indebida el sexto método de valoración aduanera”*; para lo cual el Tribunal considera oportuno invocar la normativa sobre este método, que se le denomina como del *“Último Recurso”*, se invoca el art. 48 de la Resolución 1684 de la Secretaria General de la CAN, el cual señala que *“para la aplicación de este método se debe considerar lo que dice el artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y debe basarse en los valores en aduana determinados en aplicación de los métodos anteriores; pero, si esto no es posible, se aplica el sexto método, conforme al artículo 7 mencionado, su nota interpretativa y la opinión consultiva 12.1, dice sobre la flexibilidad razonable y los criterios (1/4)”* Continúa invocando el art. 49 de la misma Resolución que se refiere a las prohibiciones en la aplicación de este método, advierte que: *“Del examen del acto impugnado y las pruebas de la parte demandada se concluye, que la aplicación del sexto método de valoración se ha efectuado conforme a la normativa aplicable; así, en el punto 3.5.6 de la rectificación de tributos impugnada existe el análisis del sexto método, y la aplicación de la flexibilidad razonable a cada uno de los cinco métodos de valoración primeros, descartándose*

motivadamente cada uno de ellos° (El subrayado nos corresponde)

6.2.3.6. Sobre los descartes sucesivos, la sentencia manifiesta: *“ el primero no se aplica por cuanto la importadora presentó de manera incompleta la documentación que le requirió la aduana, aplicando el artículo 17 de la Decisión 571, y también por lo que manda el artículo 48 de la Resolución 1684 en cuanto a que no podrán considerarse de manera flexible los preceptos que dan fundamento al método de valor de transacción y cuyo incumplimiento motivó su rechazo, entre ellos la utilización de información o datos soportados documentalmente. Se descartó también el segundo método, por no existir mercancías idénticas con flexibilidad en momento aproximado y país de origen, consta al respecto la imagen 10 con la búsqueda efectuada por el SENAE. Se descartó también la aplicación, con flexibilidad razonable, del tercer método, al no existir mercancías similares con flexibilidad en momento aproximado y país de origen, la búsqueda efectuada obra de las imágenes 11 y 12 del acto impugnado. Sobre la aplicación con flexibilidad del cuarto método de valoración, y aplicando la nota el artículo 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT de 1994, se descartó este método, pues la actora importó el vehículo para su uso personal, sin fines comerciales. Se descartó también la aplicación con flexibilidad razonable del quinto método, o del valor reconstruido, conforme al artículo 6 numeral 1 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, en concordancia con el numeral 5 del artículo 47 de la Resolución 1684 de la SEGCAN y en el anexo I Notas Interpretativas, nota al artículo 6 del acuerdo sobre valoración mencionado; y por cuanto se ha determinado que entre el comprador y vendedor no existe vinculación. Procede entonces el SENAE a aplicar criterios razonables, para ello se funda en el Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, la opinión consultiva 12.2, el literal b) del numeral 3 del artículo 48 de la resolución 1684 de la CAN, pretende aplicar criterios razonables sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero comunitario, y no los encuentra (imagen 13); por lo que conforme al punto ii) del literal b) del artículo 48 de la resolución 1684, y el numeral 5 del artículo 17 de la resolución 1456, casos especiales de valoración aduanera, y utilizando el valor registrado en las declaraciones de exportación, se determina el valor de \$31.688,00 dólares. “ Por lo expuesto, se concluye que no se ha vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica, al haberse aplicado el sexto método de valoración aduanera.” (subrayado de esta Sala).*

6.2.3.7. Respecto del **tercer** objeto de la controversia, en el punto 9.2.2. el examen se concreta a *“determinar si el acto impugnado esta legal y constitucionalmente motivado.”* El Tribunal juzgador advierte que los argumentos de la impugnación se circunscriben a: *“el indebido descarte del primer método de valoración, y la indebida aplicación del sexto método de valoración demuestran que la rectificación de tributos impugnada adolece de falta de motivación, pues, según la actora, no se sustentan normas nacionales o supranacionales, particularmente la resolución 1684°*. Sobre la base de su alegación, en la sentencia se expresa que *“con el análisis efectuado en los puntos anteriores se ha demostrado que el descarte del primer método de valoración, y la aplicación del sexto método, fueron efectuados conforme a las normas legales y a los hechos; por lo que no existe falta de motivación°*; añade otras consideraciones invocando el art. 76.7.1) de la CRE y doctrina respecto del debido proceso; así mismo invoca los art. 81 y 103 del Código Tributario que se refieren a la obligación de emitir los actos administrativos de forma motivada.

6.2.3.8. Por otro lado, se remite a la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, para indicar que la Corte Constitucional en el párrafo 49, ha señalado que no se trata de un control, sino que *“^(1/4) lo que corresponde es que el juez responda al cargo de vulneración de la garantía de la motivación específicamente esgrimido por la parte procesal^{1/4}°*, luego invocando los puntos 53.2, 56 y 100, que guardan relación con el alcance que debe tener el análisis de la motivación de los actos, que, se circunscribe a la vulneración identificada o acusada en concreto; y sobre la base del acto impugnado y en los puntos 9.2 y 9.2.1 de esta sentencia; *“se concluye que esa actuación administrativa, si se sustenta en normas tanto nacionales como supranacionales, particularmente la Resolución 1684 de la Secretaria General de la Comunidad Andina; y dentro del mismo se detallan los hechos y el derecho aplicable, incluida la individualización de los comprobantes de giro al exterior tanto de la actora como de su hijo; por lo tanto el requerimiento de que presente los comprobantes SWIFT de transferencia al exterior, no hace relación a aquel que fuera ya presentado por la actora al SENAE, sino de otros que podían existir, como así se demostró en el proceso.*° Lo que ha llevado a establecer que, el acto impugnado sí tiene la motivación legal y constitucional requerida, con una estructura mínimamente completa y se encuentra motivada.

6.3. De las transcripciones efectuadas se advierte que, la construcción argumentativa del Tribunal de instancia se concentra en el análisis de los tres puntos de la controversia que han sido fijados en la audiencia preliminar y hacen referencia al supuesto arbitrario descarte del primer método y la indebida aplicación del sexto método de valoración de la mercancía importada y si además respecto de estos se ha transgredido la garantía de la motivación bajo los cargos formulados por la actora.

6.3.1. En ese sentido, los jueces han prestado relevancia a la prueba practicada por las partes procesales y con base a ello, en el ámbito de su competencia jurisdiccional, han considerado que el SENA dentro del proceso de control posterior ha procedido de manera correcta a descartar el primer método de valoración de mercancías (valor de transacción de las mercancías importadas) advirtiéndole que la información presentada es ^ainsuficiente o no idónea^o; validando la aplicación del sexto método de valoración de mercancías (último recurso), ya que para emitir la rectificación de tributos sobre la importación efectuada por la actora del vehículo Toyota, modelo 4 RUNNER SRS, estado usado, año 2016, vehículo para persona con discapacidad, advierte el descarte de los métodos primario y secundarios flexibilizados, debido a la particularidad de la mercancía importada y la Aduana respetó el debido proceso y la seguridad jurídica pues actuó conforme las normas internacionales y comunitarias reconocidas en nuestra legislación, lo cual además descarta cualquier vicio de motivación que pueda producir su nulidad.

6.3.2. Esta Sala de Casación advierte que, el Tribunal de instancia ha resuelto los puntos sobre los cuales el importador considera que el acto ha sido emitido contrario a la ley, y explica, contrario a lo sostenido por la recurrente, las razones por las que no se ha verificado sus argumentos, rechazando sus pretensiones, que se referían al descarte del primer método y la aplicación del sexto método de valoración de mercancías, justificando ampliamente las razones para las conclusiones a las que llegó en el fallo, en consecuencia acorde con los lineamientos establecidos en la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21. Más si consideramos que, alegar la falta de motivación no puede constituir en un mecanismo de corrección del acto administrativo a través de la declaratoria de nulidad de aspectos que ni siquiera ha sido alegados por las partes, pues ni aun invocando el control de legalidad (300 COGEP), el juzgador tiene ese alcance (sentencia No. 17510-2021-00204); en ese sentido,

pretender en sede de casación se declare la nulidad de la sentencia por considerar que los jueces no han establecido, a criterio de la recurrente, una justificación del descarte de los métodos secundarios.

6.3.3. Así las cosas, la decisión adoptada deviene del ejercicio exclusivo de apreciación de la prueba; por lo que, siendo el vicio denunciado (caso 2) en el que no se puede cuestionar la pertenencia de las normas, y considerando que dentro de la sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20, la Corte Constitucional ha manifestado: *" (1/4) para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto"*; la suficiencia normativa, encuentra su límite en otorgar una explicación de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los hechos, llegando a una conclusión razonada, conforme ha ocurrido en el caso.

6.3.4. En ese sentido, la deficiencia motivacional denunciada, esto es de insuficiencia, no se verifica, pues la sentencia contiene una estructura mínimamente completa (sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párr. 22), por lo que, se concluye que, la sentencia recurrida contiene la debida motivación, y por tanto se rechaza el caso 2 invocado por la actora.

6.4. ANÁLISIS DEL CASO CUARTO.- La actora denuncia que, en la sentencia, al pronunciarse sobre el descarte del primer método de valoración de mercancías, los jueces de instancia incurrieron en la inobservancia del art. 194 del COGEP, al considerar documentos en copias simples como prueba válida, lo que ocasionó la aplicación indebida el art. 8 de la Resolución No. 1684 de la CAN; análisis para el cual se considera:

6.4.1. Alcance doctrinario del error.- Sobre la **falta de aplicación** Humberto Murcia (Recurso de casación civil, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., p. 327)

sostiene que:

“ [1/4] el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma 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].”

6.4.1.1. Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

“ Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.”

6.4.1.2. Sobre la **aplicación indebida** sostiene que:

“ [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”. Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio: “ [1/4] cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.” Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “ [1/4] por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes

para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.^o

Se añade que, si bien los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, no obstante, dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que, la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

6.4.2. Normas que se estiman infringidas.- Se consideran como tales:

Código Orgánico General de Procesos

***“Art. 194.-** Presentación de documentos. Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o en copias. Se consideran copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que realicen por cualquier sistema. Los documentos electrónicos o desmaterializados, no requerirán ser materializados para su validez.”*^o

Resolución 1684 de la CAN

***“Artículo 8.-** Precio realmente pagado o por pagar. (1/4) **3.** Los pagos indirectos son los que se hacen a un tercero en beneficio del vendedor o para satisfacer una obligación de ese vendedor, como condición impuesta en la negociación y son determinantes del precio total negociado por las mercancías. La característica común es que tales pagos se hacen de manera separada del pago directo efectuado por las mercancías importadas. Estos pagos deben ser declarados, debidamente sustentados y documentados por el importador a las autoridades aduaneras. (1/4) **5.** Todos los pagos que haga el comprador por la compraventa de la mercancía importada, deben ser verificados a fin de determinar la existencia de pagos indirectos no declarados para la conformación del precio realmente pagado o por pagar del comprador al vendedor por dichas mercancías y en consecuencia para la correcta*

determinación del valor en aduana.^o

6.4.3. Para demostrar el error de derecho al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, conforme al test fijado por esa Sala de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.4.3.1. En cuanto al medio de prueba que acusa de dicha violación, se refiere a los documentos que supuestamente sustentan los pagos adicionales. Por lo que cumple con este requisito.

6.4.3.2. Como norma de valoración no aplicada, identifica al art. 194 del COGEP, que dispone: *“Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o en copias. Se consideran copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que realicen por cualquier sistema. Los documentos electrónicos o desmaterializados, no requerirán ser materializados para su validez.”* La primera pregunta que nos hacemos al respecto es, ¿el art. 194 del COGEP contiene un precepto jurídico aplicable a la valoración probatoria? (exigencia del art. 268, numeral 4 del COGEP).

6.4.3.3. El art. 194 está ubicado en el Capítulo III, Sección I sobre la prueba documental del COGEP cuyo título es *“presentación de documentos”*, sobre los cuales, el argumento del recurso de casación es que, *“el Tribunal en el punto 9.1 hace alusión expresa a los documentos presentados por la Administración Aduanera, y que constan en fojas 51 del expediente administrativo presentado por Aduana, documentos que a entender del Tribunal constituyen prueba de la parte demandada, y que acreditarían supuestos pagos adicionales por la importación del vehículo que realicé. Sin embargo, esa documentación a la que se hace referencia en el punto 9.1 de la sentencia, consiste en copias simples de documentos, por lo que no cumplen con el supuesto previsto en el Art. 194 del COGEP para ser considerados como prueba. En consecuencia, el Tribunal ha inaplicado la disposición del*

Art. 194 del COGEP al momento de valorar la prueba para emitir la Sentencia.^o

6.4.3.4. En ese sentido, el cuestionamiento de la casacionista de que los giros efectuados al exterior desde la cuenta que mantiene en el Banco Pichincha el señor Álvaro Toledo Toledo, (hijo de la importadora), no está dirigida a la apreciación que debe hacer el juzgador sobre dicha prueba, sino a la forma, oportunidad, conducencia y su pertinencia, es decir la aptitud del contenido intrínseco de esa prueba que se alega en cada caso que servirá para dirigir hacia un fin específico: el esclarecimiento de la verdad, lo que hace evidente que la norma denunciada como no aplicada no es una norma que contenga algún precepto jurídico de valoración de prueba, esto es, no refiere dicha norma cómo debe valorar el juzgador la prueba. Si la recurrente insistía en presentar el yerro del caso 4, la norma relevante que contienen preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria es el art. 164 del COGEP, esta es la norma que permite la activación del caso 4, siempre y cuando exista algún vicio en el fallo recurrido referente a los preceptos de valoración en ella contenidos. En el caso puntual no se ha presentado vicio ni cuestionamiento alguno a dicha norma, por lo que, aquello impide que esta Sala pueda avanzar en un análisis técnico casacional bajo el caso 4.

6.4.4. Así las cosas, en virtud de que no se ha reprochado la norma que contiene preceptos jurídicos aplicables a la valoración del medio probatorio, esto es suficiente para desechar el yerro bajo el caso 4, pues no corresponde sin aquella, entrar al análisis de los demás elementos de la proposición jurídica que debe realizarse bajo el caso 4, pues la norma que contiene dichos preceptos jurídicos, es el corazón del caso 4, por lo que de haberse reprochado y prosperado el error de derecho respecto de dicha norma, entonces sí, se habilita a los juzgadores al análisis de los demás puntos contenidos en la construcción del vicio del caso 4; sin embargo en el caso puntual, esto no ocurrió.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 29 de marzo de 2022, las 11h19, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia del Azuay, dentro del juicio de impugnación 01501-2021-00085.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No se verifica en la sentencia que los jueces hayan transgredido la garantía de la motivación (caso 2), pues de su contenido se verifica que la resolución de los puntos de controversia, fueron resueltos atendiendo los reparos propuestos por la actora, por lo que la sentencia cuenta con una estructura argumentativa mínima con subsunción fáctica jurídica. Tampoco prospera el caso 4, por no haberse reprochado norma que contenga un precepto jurídico aplicable a la valoración probatoria, siendo esto imputable al recurrente, sin que esta Sala pueda subsanar aquello.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)





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.