

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 ADMINISTRATIVO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

**13802-2019-00061, 17510-2020-00234,
09501-2020-00276, 17510 2019 00442**



Juicio No. 13802-2019-00061

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

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 6 de marzo del 2024, las 10h37. **VISTOS:** La abogada María Gabriela Cando Ortega, procuradora judicial de la compañía LA FABRIL S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 30 de julio de 2021, las 13h55, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00061.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“El caso sometido a conocimiento y resolución de este Tribunal, conforme se delimitó en el objeto de la controversia aprobada en la Audiencia Preliminar, se constriñe a Verificar si procede o no que este Tribunal en sentencia declare: Dejar sin efecto la Resolución Nro. SENAE-DDH-2018-1728-RE, de 30 de noviembre de 2018, emitida por el Servicio Nacional de Aduana; y, disponer a la Dirección Distrital de Huaquillas del SENAE que proceda con la devolución de los valores pagados indebidamente por LA FABRIL S.A. por concepto de salvaguardia más la parte proporcional del IVA y los intereses de ley”.*

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo antes referido resolvió: *“se NIEGA la demanda propuesta por LA FABRIL S.A. representada legalmente por VÍCTOR HUGO LOAYZA ICAZA, en calidad de Gerente General, contar el DIRECTOR DISTRITAL DE HUAQUILLAS DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, ING. LIBIO ALEXANDER TITUAÑA CÓRDOVA, por lo tanto se confirmar (sic) en todas sus partes la Resolución No. SENAE-DDH-2018-1728-RE, de 30 de noviembre de 2018, notificado en la misma fecha, emitida por el SENAE y en consecuencia se niega la devolución por concepto de pago indebido de salvaguardia del 15% en polvos base para la elaboración de detergentes en importaciones desde Perú, más la parte proporcional de IVA por el periodo*

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

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

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

comprendido entre el 8 de mayo al 29 de diciembre de 2017, tomando en consideración la temporalidad y vigencia del tributo°.

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 6 de septiembre de 2021, 12h06, la procuradora judicial de la compañía actora interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por insuficiente motivación e infracción de los artículos 89, 90.5 y 95.7 del COGEP; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por indebida aplicación del artículo 300 de la Constitución de la República y por falta de aplicación de los artículos 89, 90 y 108 último inciso del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, artículo 425 de la Constitución de la República, artículo 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino ^a Acuerdo de Cartagena°, codificado mediante Decisión 563 de la Comisión de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial No. 940 de 1 de julio de 2003 y artículo 3 de la Resolución 012-2017 del Pleno del Comité de Comercio Exterior, publicada en el Registro Oficial No. 999 de 8 de mayo de 2017.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario calificó el recurso de casación en auto de 30 de septiembre de 2021, las 12h12, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 17 de agosto de 2023, 10h45, la doctora Mónica Heredia Proaño, en su calidad de Conjueza de la Sala, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 270 segundo inciso del COGEP, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso respecto de las observaciones detalladas en dicho auto. En escrito de 24 de agosto de 2023, 16h44, presentado por la compañía recurrente, se atiende lo dispuesto en el auto de 17 de agosto de 2023. Mediante auto de admisibilidad de 29 de agosto de 2023, 15h26, la referida Conjueza de la Sala resolvió admitir el recurso de casación interpuesto por el caso segundo del artículo 268 del COGEP por incumplir el requisito de motivación; y, por el caso quinto: i) por indebida aplicación del artículo 300 de la Constitución de la República y por falta de aplicación de los artículos 89 y 108 último inciso del COPCI; ii) por falta de aplicación del artículo 425 de la Constitución de la República; iii) falta de aplicación del artículo 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino ^a Acuerdo de Cartagena°, artículo 90 del COPCI y artículo 3 de la Resolución 012-2017 del Pleno del COMEX.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el sorteo de 19 de octubre del 2023, las 16h19, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

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

3. Validez procesal

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

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del **caso segundo** del artículo 268 del COGEP, falta de motivación de la sentencia, la compañía recurrente se refiere a los considerandos primero al sexto del fallo recurrido y detalla las normas que fueron citadas por el Tribunal Distrital para concluir que la transcripción de normas no contiene ningún tipo de explicación ni justificación de su pertinencia al caso concreto y solo las menciona. Además, salvo las disposiciones del Código Tributario relativas a los deberes de la administración pública, las demás son normas de carácter general aplicables a todos los procesos. La obligación del juez es la de aplicar una norma correspondiente a un caso concreto, bajo el principio *da mihi factum, daba tibi ius* por lo que es evidente la falta de motivación dada a la mera cita de las normas sin haber realizado el ejercicio intelectual de explicar su pertinencia para el caso concreto.

4.2. Que la sentencia recurrida en su considerando séptimo titulado "Hechos probados relevantes para la resolución y motivación" (numeral 7.1), con la afirmación de que el Tribunal A quo se encuentra obligado a realizar una suficiente explicación, que permita conocer de manera clara y explícita, los criterios fácticos y jurídicos esenciales en que se fundamenta su decisión. Acto seguido se transcribe un fragmento de la sentencia No. 014-17-SEP- CC de la Corte Constitucional, donde se resaltan los elementos de lógica, razonabilidad y comprensibilidad.

4.3. Que a partir del numeral 7.3 de la sentencia recurrida consta el esbozo de un argumento, en el cual se revela la insuficiencia de la motivación, que equivale a falta del requisito de motivación y que, en este mismo punto, el Tribunal se refiere al artículo 311 del COGEP, norma general aplicable a todos los procesos. El citado artículo establece la obligación de la administración de probar los hechos de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria respecto de los actos impugnados. Sin embargo, no consta ni en este numeral, ni en ninguno de los siguientes, la explicación ni justificación

de la pertinencia de esta disposición al caso concreto o cómo lo afecta; que la sentencia recurrida sigue sin hacer referencia a las disposiciones que fueron citadas en el considerando sexto de la sentencia y al efecto transcribe el considerando 7.4 de la misma.

4.4. Que, de la lectura de la sentencia, en los considerandos sexto y séptimo, se evidencia la ausencia de fundamentos jurídicos que permitan comprender las razones de la decisión judicial o la razón para citar las letras a, b, e y h del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República; el artículo 62 del Código Orgánico de la Función Judicial; los artículos 299, 300 y el numeral 1 del artículo 303 del COGEP; ni el artículo 5 y los numerales 3 y 5 del artículo 103 del Código Tributario. Esto denota que la sentencia dictada por el Tribunal A quo no agrega o desarrolla argumentos por los cuales supuestamente concluye su ejercicio de motivación según lo dicen los correspondientes jueces.

4.5. Que es evidente que se configura el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de motivación sobre esta parte en concreto, toda vez que, si bien se mencionan estos artículos como se ha dicho, no explican la pertinencia o la razón por las cuales los citan. De hecho, ni siquiera existe congruencia ni concatenación entre estas normas citadas en el considerando sexto con las expresiones del considerando séptimo que contiene el escaso esbozo argumentativo. El Tribunal se limita a ratificar los criterios que sostiene SENAE en sede administrativa.

4.6. Que, respecto al artículo 311 del COGEP, que consta en el considerando séptimo, tampoco se explica la pertinencia de su aplicación al caso concreto limitándose a recapitular lo dispuesto en el último inciso del citado artículo respecto a la impugnación de actos de determinación tributaria. Cabe precisar que el objeto de la litis es una impugnación a la negativa de un pago indebido. Sin embargo, el Tribunal incumple la obligación de realizar una explicación suficiente, que permita conocer de manera clara y explícita, los criterios fácticos y jurídicos que sustentan la pertinencia de esta norma al caso subjudice.

4.7. Que la motivación consiste pues en una "operación mental del juez dirigido a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.^o. Así también, Fernando de la Rúa, señala que la motivación de la sentencia es "el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el

conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión". En la sentencia recurrida no se verifica justificación jurídica ni razonamientos de derecho que justifiquen la decisión, razón por la cual, incumple con el requisito de motivación.

4.8. Cita criterios de la Corte Constitucional expuestos en la sentencia No. 274-13-EP/19 de fecha 18 de octubre de 2019 dentro del caso No. 274-13-EP y No. 2004-13-EP/19 de fecha 10 de septiembre de 2019 dentro del caso No. 2004-13-EP, para concluir que se verifica el cargo de insuficiente motivación, que equivale a falta del requisito de motivación, lo cual tiene como consecuencia la nulidad de la sentencia; situación que deberá ser declarada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; y, en tal virtud, emitir motivadamente la decisión de mérito correspondiente.

4.9. Para fundamentar el **caso quinto** respecto el vicio de indebida aplicación del artículo 300 de la Constitución de la República, que condujo a la falta de aplicación del artículo 89 y del último inciso del artículo 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, señala que el Tribunal A quo dice que no existen efectos retroactivos en la aplicación de las salvaguardias materia de la reclamación por pago indebido, argumento que soporta en la aplicación del artículo 300 de la Constitución que corresponde a la Sección Quinta "Régimen Tributario" del Capítulo Cuarto del Título VI de la Carta Magna, y a cuyo efecto cita la norma.

4.10. Que, como se puede observar, el articulado indebidamente aplicado corresponde a los principios del régimen tributario, la política tributaria y las reglas relativas al establecimiento, modificación, exoneración y extinción de tributos. Sin embargo, el Tribunal A quo incurre en el yerro acusado, por cuanto no ha considerado que las medidas correctivas adoptadas por el COMEX no son tributos, sino que constituyen gravámenes de efecto comercial, ya que se encuentran expresamente excluidas de la aplicación de los principios que dirigen el régimen tributario. Entonces, el Tribunal A quo incurre en el yerro al aplicar esta disposición a un caso que no se sujeta a los principios del derecho tributario.

4.11. Que el Tribunal A quo debió aplicar el artículo 89 y el último inciso del artículo 108 del COPCI, disposiciones sobre las cuales incurrió en falta de aplicación. Entonces la norma legal que regula la

figura de las medidas correctivas en materia comercial, entre ellas las salvaguardias, ha calificado explícitamente que estas figuras no son tributos y expresamente se las ha excluido de los principios del derecho tributario. De hecho, la norma invocada regula la posibilidad de retroactividad de las medidas correctivas.

4.12. Que se ha de considerar que las medidas de defensa comercial, a diferencia de las normas tributarias, tienen su sustento en normas de Derecho Internacional Público, en particular, tratados comerciales aprobados y ratificados por la República del Ecuador. Por su parte, los tributos son creados y aplicados en virtud de la normativa interna del Estado. Que, los tributos nacen de la Soberanía fiscal e incluso los derechos arancelarios que son tributos al comercio exterior.

4.13. En este contexto, por regla general, no existe en la legislación interna del Estado un límite autoimpuesto al máximo arancelario que se puede recaudar, ni tampoco a las reglas aplicables al ingreso de mercancías. Es cuando el Estado, en el marco de la comunidad internacional, suscribe tratados que limitan las medidas comerciales que puede adoptar, que los mismos tratados crean mecanismos para salvaguardar a los Estados firmantes. Que, las indicadas salvaguardas son medidas correctivas para enfrentar prácticas desleales de otros socios comerciales, medidas que tienen su génesis en el Derecho Internacional Público v.g. Acuerdo de Cartagena; Anexo IA al Acuerdo por el cual se establece la Organización Mundial del Comercio el cual incluye al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y los Entendimientos sobre Salvaguardias y sobre Medidas por Balanza de Pagos; y, el Tratado de Montevideo de 1980 mediante el cual se constituye la Asociación Latinoamericana de Integración, ALADI.

4.14. Que, en tal virtud, en el caso de las medidas correctivas, la necesidad y razón de ser de las mismas se sustenta en los tratados comerciales desde los cuales las figuras se transmiten al derecho interno, donde su aplicación se desarrolla en la normativa nacional de acuerdo con el principio de complemento indispensable. En segundo lugar, está el objetivo y razón de ser de las medidas comerciales, que las diferencian de los tributos. El propósito de cualquier exacción patrimonial de las personas, ejecutada por el Estado, es esencial para la legitimidad de ésta. En el caso de los tributos, dicho propósito es el financiamiento de la actividad estatal, incluyendo la prestación de servicios públicos. Por su parte, el propósito de una medida correctiva es lo que su propio nombre señala, corregir la práctica detectada que cause perturbaciones al mercado nacional, que adoptan las

siguientes formas: i. Medidas paraarancelarias, tales como restricciones cuantitativas, también conocidas como cuotas o cupos; y, ii. Recargos o gravámenes aplicados a las importaciones.

4.15. Que, si bien no se puede negar los efectos fiscales cuando una medida correctiva adopta la forma de un gravamen o recargo, ya que los recursos entrarán a la caja fiscal, resulta evidente que este no es su objetivo, debido a que la medida tiene un carácter temporal no sujeto a ningún criterio de finanzas públicas; sino que, al ser una excepción al principio de libre comercio, está expresamente ligada a la corrección del daño que pretenden evitar o remediar en el mercado. Además, estas medidas persiguen la reducción de las importaciones, por lo tanto, una medida correctiva efectiva podría, de hecho, dar lugar a una menor recaudación al verse reducidas las importaciones sobre las cuales se la aplica.

4.16. Que, por consiguiente, sin perjuicio de la figura que adopten las medidas correctivas, ya sean cupos, gravámenes o recargos, su naturaleza sigue siendo la misma, no llegan a configurarse como tributos en ningún momento, simplemente son medidas destinadas a limitar las importaciones con el propósito de salvaguardar la producción nacional. Como ha sido señalado anteriormente, el artículo 89 del COPCI y el último inciso del artículo 108 ibídem expresamente disponen que las medidas correctivas no son tributos y que no se sujetan a los principios del derecho tributario. Que, los yerros indicados fueron determinantes en la sentencia impugnada, así influyen además en el segundo numeral 7.5 y el numeral 7.6 del considerando séptimo de la sentencia impugnada, que contienen la única explicación de la decisión adoptada y donde se evidencia que el Tribunal A quo aplica indebidamente el artículo 300 de la Constitución de la República y en particular el principio de irretroactividad, propio de la materia tributaria. Que, de haberse aplicado el artículo 89 del COPCI y el último inciso del artículo 108 ibídem, la consecuencia hubiese sido que el Tribunal A quo no hubiese aplicado el principio de irretroactividad, que fue determinante en la sentencia, siendo además este el único sustento del fallo recurrido.

4.17. Respecto de la falta de aplicación del artículo 425 de la Constitución de la República, señala que, si bien en el *obiter dictum* la sentencia impugnada hace referencia al artículo 425 de la Constitución, no lo aplica. Al respecto, cita y transcribe el numeral 7.6 de la sentencia recurrida para señalar que el fallo aclara que la mención de los artículos de la Constitución de la República se la hace en cuanto a varios principios del régimen tributario, salvo la referencia a una "supremacía de las normas" que no corresponde a ningún principio del derecho.

4.18. Que ninguno de los principios que la sentencia menciona al referirse al artículo 425 de la Constitución de la República corresponde lo previsto en dicho artículo. El artículo 425 se refiere al orden jerárquico del ordenamiento jurídico, además de establecer una regla de aplicación, donde el precepto legal inferior siempre quedará supeditado al conjunto de normas de superior jerarquía y no exclusivamente a la normativa inmediata superior.

4.19. Que en esta jerarquía podemos ubicar las resoluciones emitidas por el COMEX en el octavo escaño, muy por debajo del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena o del artículo 90 del COPCI, normas sobre las cuales también se han producido yerros en la sentencia impugnada. Que, en la sentencia se hace referencia a normativa andina y se menciona también la Resolución 1948 de la SG CAN, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 3091 del 15 de septiembre de 2017, pero en la parte determinante para la resolución se da preeminencia a dos resoluciones de poderes públicos, a saber, las Resoluciones 012-2017 y 031-2017 del COMEX.

4.20. Que, aunque en la sentencia recurrida se menciona el artículo 425 de la Constitución de la República es evidente que no fue aplicado ya que ni siquiera se efectuó el ejercicio intelectual de confrontar las resoluciones del COMEX con las normas de superior jerarquía referidas en otras partes de la sentencia. La ausencia de esta confrontación revela que el artículo citado no fue aplicado, ya que la aplicación de este supone la existencia de una duda, o al menos un atisbo de duda, en la aplicación o el alcance de normas de distinta jerarquía, sobre lo cual se hubiese debido aplicar la regla prevista en el segundo inciso del propio artículo 425 de la Constitución de la República cuya falta de aplicación se acusa.

4.21. Que este yerro también fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, toda vez que las resoluciones de inferior jerarquía normativa, a saber, las Resoluciones 012-2017 y 031-2017 del COMEX fueron aplicadas preferentemente para resolver el problema jurídico sometido a conocimiento del Tribunal A quo. Si en la sentencia impugnada se hubiese aplicado el artículo 425 de la Constitución la decisión hubiese sido completamente distinta, toda vez que el Tribunal de instancia hubiese debido efectuar la confrontación entre las resoluciones del COMEX y las normas de superior jerarquía invocadas en la demanda, ante lo cual, hubiese dado prevalencia a las normas superiores en detrimento de las Resoluciones 012-2017 y 031-2017 del COMEX, cuyas fechas de vigencia fueron el

argumento esencial para la resolución dictada.

4.22. Que se cumple con la fundamentación respecto de esta causal justificando que la mera referencia a una norma no constituye su aplicación; se ha determinado las razones por las cuales el Tribunal A quo debió aplicar la norma propuesta, se ha identificado de manera clara qué resoluciones han sido aplicadas en lugar del artículo 425 y se ha demostrado la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el Tribunal de instancia en su parte dispositiva.

4.23. En lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino o "Acuerdo de Cartagena", del artículo 90 del COPCI y del artículo 3 de la Resolución 012-2017 del Pleno del COMEX, señala que en línea con el yerro antes explicado es pertinente continuar con el análisis de las normas de superior jerarquía que no fueron aplicadas en la sentencia impugnada y cuya ausencia fue determinante ya que, en caso de haberse aplicado, el pronunciamiento hubiese sido totalmente distinto.

4.24. Que, en primer lugar, el artículo 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino, "Acuerdo de Cartagena", aparece referido dentro de una transcripción que consta en el numeral 7.4 del considerando séptimo de la sentencia recurrida, donde el Tribunal A quo manifiesta lo siguiente: "7.4 [...] Es decir, se puede observar que, en la Resolución No. 1948, expedida por la Secretaría General de la CAN de 15 de septiembre de 2017, se suspenden las "medidas correctivas aplicadas a las importaciones de polvo base para la elaboración de detergente, clasificado en la sub partida arancelaria 3402.90.99.00 originarias de países miembros de la comunidad andina, al amparo del art. 97 del Acuerdo de Cartagena.". Es decir, además de la extensa argumentación de la demanda y las exposiciones en audiencia, el Tribunal A quo tiene presente que el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena es aplicable al caso en cuestión. Sin embargo, el Tribunal A quo se limita a mencionarlo dentro de una transcripción sin realizar análisis alguno de su texto y mucho menos aplicarlo en la adopción de la decisión judicial.

4.25. Que en la transcripción de la norma cuya falta de aplicación se acusa, se ha agregado énfasis a los textos que revisten interés particular para el presente caso. En tal sentido, primero corresponde referirse a los requisitos legales que habilitan la aplicación de medidas correctivas, donde la norma

supranacional dispone de forma imperativa que: "Cuando ocurran importaciones [...] que, causen perturbaciones en la producción nacional [...] de un País Miembro, éste podrá aplicar medidas correctivas."

4.26. Que la norma citada establece claramente una condición que debe necesariamente ser cumplida, de lo contrario, cuando no concurran importaciones que causen las referidas perturbaciones, simplemente no podrán aplicarse medidas correctivas. Previamente en este recurso quedó establecido el yerro de falta de aplicación del artículo 425 de la Constitución, falencia de la sentencia impugnada que se vincula con la falta de aplicación del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena ahora invocado, puesto que este último es una norma de carácter supranacional; y, por lo tanto, de superior jerarquía que las resoluciones 012-2017 y 031-2017 del COMEX sobre las cuales se soporta la sentencia recurrida.

4.27. Que, por otra parte, el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena, en concordancia a lo indicado previamente, también dispone que: "(la Secretaría General de la CAN verificará la perturbación.)". Esta competencia legalmente atribuida debe considerarse en relación con el artículo 90 del COPCI, otra disposición cuya falta de aplicación se acusa y cuyo texto transcrito ha sido obviado en su integridad en la sentencia recurrida, pues, de haber sido aplicado por el Tribunal de instancia, se hubiese procedido con la devolución de los valores pagados por concepto de salvaguardias provisionales al no haberse configurado daño a la rama de producción nacional.

4.28. Que, en este mismo orden de ideas, en la sentencia impugnada no se considera y por consiguiente no se aplica el artículo 3 de la Resolución 012-2017 del COMEX. Que, de la lectura de las tres disposiciones analizadas, se observa, primero, que ninguna de ellas fue analizada en la motivación de la sentencia impugnada; y, segundo, que la medida correctiva cuya devolución se reclama fue provisional (conforme el artículo 3 de la Resolución 012-2017 del COMEX), de modo que se configuran los siguientes presupuestos: i. Cabe el precepto del artículo 90 del COPCI por tratarse el presente caso de medidas provisionales, ii. la Secretaría General de la CAN es competente para pronunciarse sobre la perturbación a la producción nacional; y, iii. En caso de no existir dicha perturbación, procede la devolución de los valores pagados.

4.29. Que la sentencia impugnada se refiere a la Resolución 1948 de la Secretaría General de la CAN,

publicada en la Gaceta Oficial Nro. 3091 del 15 de septiembre de 2017, en la cual claramente se estableció que, si bien se constató un incremento de importaciones, no se verificó la existencia de perturbación a la rama de producción nacional (o RPN) y que consecuentemente no se cumplen las condiciones previstas en el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena.

4.30. Que cabe mencionar que la Resolución 1948 de la Secretaría General de la CAN, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 3091 del 15 de septiembre de 2017, fue aplicada en la sentencia impugnada, al menos en su parte resolutive, en particular su artículo 2 en la parte que resuelve la suspensión de la medida provisional. Se observa además la referencia a una suspensión ordenada por la CAN el 15 de septiembre de 2017, sin embargo, se omite su análisis aplicando el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena, ya que este último es el que señala los requisitos de procedencia para la aplicación de medidas correctivas, requisitos que al estar incumplidos conllevan que la medida correctiva no estuvo en el marco de la ley. Por lo tanto, si el Tribunal A quo hubiese incluido en su análisis las disposiciones inaplicadas (97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino o "Acuerdo de Cartagena", del artículo 90 del COPCI y del artículo 3 de la Resolución 012-2017 del Pleno del COMEX) hubiese concluido que sí procede su devolución de los pagos de LA FABRIL.

4.31. Por los argumentos expuestos, la falta de aplicación de estas tres normas jurídicas sustantivas, fue determinante en la resolución del Tribunal A quo, ya que así se negó la devolución de valores pagados por concepto de medidas correctivas provisionales que fueron aplicadas, sin cumplir con las condiciones previstas en el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena.

4.32. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 22 de septiembre de 2023, 13h02, comparece el Director Distrital de Huaquillas del SENA, junto con sus abogados patrocinadores para dar contestación al recurso interpuesto y señala que la compañía accionante fundamenta el recurso exponiendo la falta de motivación en la sentencia, a pesar que señala las normas que han sido violadas con relación a cada una de las causales, se evidencia plenamente que la misma contiene la parte considerativa, expositiva y resolutive, por lo tanto la motivación es completa ya que abarca los fundamentos de hecho y de derecho debidamente expuestos por parte de quienes conforman el Tribunal de la Contencioso Tributario de Portoviejo; razón por la cual, no se evidencia falta de motivación en la sentencia recurrida. Que, los hechos planteados por la parte accionante fueron desvirtuados mediante los fundamentos de hecho y de derecho con las pruebas

presentadas y las normas aplicables al caso, por lo que en ningún momento existe aplicación indebida de las normas legales y tampoco falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales.

4.33. Que, en cuanto a la causal quinta que acusa, es importante indicar que si bien es cierto la Secretaria General de la Comunidad Andina a través de la Resolución 1948, resuelve denegar la solicitud del Gobierno de Ecuador para la aplicación de las medidas correctivas a las importaciones de polvo de base para la elaboración de detergente y suspender las medidas correctivas aplicadas por el Gobierno del Ecuador, es el Pleno del Comité de Comercio Exterior en ejercicio de sus facultades conferidas en el Art. 70 del Reglamento de Funcionamiento del COMEX, por ser el órgano estatal competente según lo establecido en nuestra normativa, quien emite la Resolución No. 031-2017 de fecha 15 de diciembre de 2017 y publicada en el Registro Oficial en el Boletín Diario Suplemento No. 152 de fecha 3 de Enero de 2018, con la cual se deja sin efecto la Resolución No. 012-2017, por lo tanto a partir de ese momento correspondía la exclusión de la aplicación la medida correctiva y no discriminatoria y por ende la administración aduanera debía realizar los cambios en las herramientas informáticas, debiendo señalar que las normas tributarias solo regirán para el futuro y el régimen tributario se rige por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

4.34. Que es preciso indicar que el reclamante, dentro de los escritos que fueron ingresados en el presente trámite, menciona que: "al haber LA FABRIL pagado la suma que asciende a US \$818.689,18, por concepto de una salvaguardia provisional satisfecha ilegalmente"; y en relación a lo manifestado habiendo analizado con anterioridad que durante el periodo del 09 de mayo de 2017 al 29 de diciembre de 2017, la compañía LA FABRIL S.A., realizo importaciones de mercancía bajo la subpartida arancelaria No. 3402.90.99.00, es decir dentro del periodo comprendido desde el 8 de mayo de 2017 hasta el 3 de enero de 2018, mientras se encontraba en plena vigencia y validez la Resolución No. 012-2017 del COMEX, es pertinente indicar que la alegación de que el pago de las salvaguardias fue satisfecha de forma ilegal, no es procedente en el presente caso en razón de que como ya se mencionó, mientras se tramitaron las Declaraciones Aduaneras y se pagaron las liquidaciones respectivas, se encontraba vigente la Resolución No. 012-2017 del COMEX, establecida de forma legal es decir una obligación ex lege, según el principio constitucional de legalidad, por ende, el pago también se constituye legal.

4.35. Que, es importante dejar constancia que la Constitución de la República establece que es el estado Ecuatoriano tiene competencias exclusivas sobre las políticas económicas y podrá disponer a los organismos competentes tomar las medidas necesarias para proteger la economía, condenando además la injerencia de la comunidad internacional en temas económicos del Ecuador, en virtud de aquello es conveniente analizar que el Ecuador en pleno uso de la facultades establecidas en la Constitución y garantizando la soberanía nacional, emite la normativa en la cual se ampara y se generan las liquidaciones a nombre del hoy reclamante.

4.36. Que la sentencia recurrida, en el acápite séptimo, es clara al exponer los hechos relevantes concluyentes, que llevan a negar la demanda presentada por la compañía LA FABRIL S.A., con lo cual se deja en evidente carencia de fundamentos de hecho y de derecho respecto del recurso de casación interpuesto por el demandante.

5. Problema jurídico

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

6. Análisis del Tribunal de Casación

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

6.2. Caso segundo.- ^a 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.^o **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una ^a (1/4) *operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser*

*incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.*¹ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“(1/4) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”*²

6.2.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) **Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”* b) **Artículo 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: 5. La motivación de su decisión.”* c) **Artículo 95 numeral 7 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: 7. La motivación.”*

6.3. Caso quinto.- *“Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”* **La aplicación indebida** se produce (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.”*³

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

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

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

6.3.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador: *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.*

6.4. Falta de aplicación ^a ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia^o.⁴

6.4.1. Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 89 del COPCI.- *“Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas. Los derechos antidumping y compensatorios se mantendrán vigentes durante el tiempo y en la medida necesarios para contrarrestar el daño a la rama de producción nacional. No obstante, tales derechos se eliminarán en un plazo de cinco años, contados a partir de su entrada en vigor, en los términos establecidos en el reglamento a esta normativa. En el caso de las salvaguardias, tendrán vigencia hasta por cuatro años y podrán ser prorrogadas hasta por cuatro años más, siempre que se justifique la necesidad de su mantenimiento, tomando en consideración el cumplimiento del programa de ajuste de la producción nacional. Los gravámenes económicos que se impongan como resultado de estos procesos podrán ser menores al margen de dumping o al monto de la subvención comprobada, siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de productos, en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional. Cuando sea resuelto en la investigación la necesidad de cobrar retroactivamente estos gravámenes, la autoridad aduanera determinará el procedimiento del cobro retroactivo de los recargos establecidos para estos casos, en los términos establecidos en el reglamento.”.* **b) Artículo 90 del COPCI.-** *“Los valores cobrados por medidas provisionales de derechos antidumping, derechos compensatorios o salvaguardias provisionales, se devolverán si al término de la investigación no se determina que el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a una rama de la producción*

⁴ Tolosa Villabona, Luis Armando. Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

nacional.º.

c) Artículo 108 último inciso del COPCI.- *“ Los tributos al comercio exterior son: (1/4) Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código, y por lo tanto no se regirán por los principios del Derecho Tributario.º.*

d) Artículo 425 de la Constitución de la República.- *“ El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.º.* **e) Artículo 97 del Acuerdo de**

Integración Subregional Andino.- *“ Cuando ocurran importaciones de productos originarios de la Subregión, en cantidades o en condiciones tales que causen perturbaciones en la producción nacional de productos específicos de un País Miembro, éste podrá aplicar medidas correctivas, no discriminatorias, de carácter provisional, sujetas al posterior pronunciamiento de la Secretaría General. El País Miembro que aplique las medidas correctivas, en un plazo no mayor de sesenta días, deberá comunicarlas a la Secretaría General y presentar un informe sobre los motivos en que fundamenta su aplicación. La Secretaría General, dentro de un plazo de sesenta días siguientes a la fecha de recepción del mencionado informe, verificará la perturbación y el origen de las importaciones causantes de la misma y emitirá su pronunciamiento, ya sea para suspender, modificar o autorizar dichas medidas, las que solamente podrán aplicarse a los productos del País Miembro donde se hubiere originado la perturbación. Las medidas correctivas que se apliquen deberán garantizar el acceso de un volumen de comercio no inferior al promedio de los tres últimos años.º.* **f)**

Artículo 3 de la Resolución 012-2017 del Pleno del COMEX.- *“ Disponer que esta medida correctiva tenga el carácter de provisional hasta que, de conformidad con el artículo 97 del Acuerdo de Cartagena, la Secretaría General de la Comunidad Andina (SGCAN) se pronuncie sobre lo medida correctiva establecida en este instrumento. Disponer al Ministerio de Comercio Exterior (MCE) realizar el seguimiento de los volúmenes de importación provenientes de la Comunidad Andina, a fin de precautelar el cumplimiento de la norma comunitaria y los objetivos de la medidaº.*

6.5. Respecto al cargo de falta de motivación, se aprecia que el Tribunal cita profusamente normas jurídicas, en los distintos apartados del ordinal sexto y en el apartado 7.3, aunque no las emplea para resolver la controversia; sin embargo, fundamenta en otras disposiciones legales la decisión que adopta (en los apartados 7.4 y dos apartados que tienen el número 7.5). Por ello, no puede denunciarse la ausencia de explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas referidas en los distintos apartados del ordinal sexto y en el apartado 7.3, justamente porque el Tribunal se limitó a citarlas, más no a aplicarlas para resolver la controversia.

6.6. En todo caso, se trataría de una innecesaria mención de disposiciones que no enturbian en forma alguna el hilo conductor de la decisión (que las salvaguardias establecidas en la Resolución del COMEX deben aplicarse hasta ser derogadas, independientemente de las resoluciones de la CAN que traten sobre las justificaciones de la medida), que se recoge en tres apartados que el mismo recurrente reproduce (7.4 y dos que tienen el número 7.5), que contienen fundamentación normativa, respecto de la cual la parte recurrente plantea cargos bajo la causal quinta, lo que denota justamente que considera que el fallo contiene yerros normativos que le permiten plantear cargos bajo la causal quinta, descartándose, en consecuencia, una ausencia de motivación.

6.7. En resumen, no existe falta de explicación de la pertinencia de la aplicación de normas con las que el Tribunal resuelve la causa (que transgrediría el requisito previsto en el art. 76.7.1 de la Constitución), pues las que el recurrente menciona no fueron empleadas por los jueces para adoptar su decisión; y las que el Tribunal especificó como sustento de su resolución son cuestionadas bajo la causal quinta. **Por tanto, se rechaza el cargo de falta de motivación.**

6.8. En cuanto a los cargos bajo la causal quinta, dado que el núcleo de su recurso se enfoca a atacar el criterio de los jueces sobre la aplicabilidad del cobro de las medidas correctivas mientras el COMEX así lo disponga (desde la entrada en vigencia de la resolución que imponga la salvaguardia, hasta que se publique la resolución que derogue dicha medida), independientemente del sentido que tenga el pronunciamiento de la CAN respecto de la legalidad de dicha medida, se analizarán en primer lugar los cargos de falta de aplicación de los art. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino, 90 del COPCI y 425 de la Constitución.

6.10. El art. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino (que forma parte del Capítulo XI ^aCláusulas de Salvaguardia^o) permite a un país miembro de la Comunidad Andina aplicar medidas correctivas, de carácter provisional, **SUJETAS AL POSTERIOR PRONUNCIAMIENTO DE LA SECRETARIA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA**, cuando considere que están ocurriendo importaciones de productos originarios de la subregión, que causan perturbaciones en su producción nacional de productos específicos.

6.11. La norma establece que el país que aplique las medidas correctivas, en un plazo no mayor de sesenta días deberá comunicarlas a la Secretaría General de la CAN y presentar un informe sobre los motivos en que fundamenta su aplicación; y que la Secretaría General, dentro de un plazo de sesenta días siguientes a la fecha de recepción del mencionado informe, verificará la perturbación y el origen de las importaciones causantes de la misma y emitirá su pronunciamiento, ya sea para suspender, modificar o autorizar dichas medidas.

6.12. Como se puede apreciar, la imposición de la medida correctiva tiene un efecto que podría ser considerado como ^aclaudicante^o, pues aunque comience a ser aplicado, está sujeto a la verificación por parte de un organismo supranacional (a través de su Secretario General), acerca de la existencia del justificativo invocado para emitir la medida (perturbación en la producción nacional de un tipo de producto como consecuencia de las importaciones de productos originarios de otros países de la subregión).

6.13. La Resolución de la Secretaría de la CAN No. 1948 de 15 de septiembre de 2017 (mencionada en la parte final del segundo apartado bajo la numeración 7.5), publicada en la Gaceta Oficial de la CAN, No. 3091 de la misma fecha: **(i) concluyó** que *" no se ha determinado la existencia de perturbación sobre la RPN^o [rama de producción nacional] (párrafo 206); (ii) resolvió denegar la solicitud del gobierno del Ecuador para la aplicación de medidas correctivas*, al amparo del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena (Artículo 1); **(iii) resolvió suspender las medidas correctivas** aplicadas por el gobierno del Ecuador al amparo del artículo 97 del Acuerdo de Cartagena (Artículo 2).

6.14. La Resolución de la Secretaria General de la CAN se dio en el marco del acuerdo comunitario, donde el país aplica la medida correctiva, asegurando que existe una circunstancia que debe ser

verificada por dicho organismo.

6.15. En consecuencia, si la Secretaria de la CAN constata que no existía la circunstancia que posibilitaba adoptar la medida, esta deviene en ilegal, sin que las exacciones realizadas en aplicación de la misma, y los correspondientes pagos, puedan ser considerados como legales, por lo que deben ser reintegrados.

6.16. El Tribunal debía aplicar el art. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino, a fin de dejar establecido el particular efecto claudicante de la resolución que contiene la medida correctiva, pues ante la constatación de la Secretaría General de la CAN de la inexistencia del requisito que le permitía ser impuesta, no pueden revestir de legalidad alguna los cobros realizados.

6.17. El ordenamiento jurídico interno ha reconocido la precariedad de los cobros realizados por estas medidas de salvaguardias en el art. 90 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que dispone que se devuelvan los valores pagados por este concepto, cuando no se determine que el aumento de las importaciones ha causado un daño grave a una rama de la producción nacional; precepto que por tanto debía también aplicar el Tribunal, para reconocer el derecho de la parte actora a que le sean reintegrados los valores pagados.

6.18. Dado que los arts. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino y el art. 90 del COPCI son, respectivamente, tratado internacional y ley orgánica, y que las decisiones del COMEX constituyen resoluciones, el Tribunal debía también aplicar el art. 425 de la Constitución, a fin de privilegiar el tratado internacional y la ley orgánica a las resoluciones del COMEX, a fin de establecer si los pagos eran o no legales, lo que hubiera evitado que los jueces consideren irrelevante el criterio revisor de la Secretaria General de la CAN.

6.19. Aceptándose los tres cargos antedichos, resulta innecesario analizar los restantes, pues bastan los primeros para **casar la sentencia**.

7. Sentencia de mérito

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

7.2. A fojas 319 a 327 del expediente de instancia consta la demanda, en la que el actor impugna la Resolución SENAE-DDH-2018-1728-RE de 30 de noviembre de 2018, por la que el Director Distrital de Huaquillas del SENAE niega el reclamo de pago indebido No. 013-2018.

7.3 Expresa que: **(i)** mediante Resolución 012-2017 el COMEX dispuso la aplicación de una medida correctiva, con el carácter de provisional, aplicando el art. 97 del Acuerdo de Cartagena, a las importaciones de polvo originarias de la Comunidad Andina, que ingresen al Ecuador por la subpartida arancelaria 3402.90.90.00; **(ii)** mediante Resolución 1948 del 15 de septiembre de 2017, la Secretaria General de la Comunidad Andina concluyó que no se ha determinado perturbaciones sobre la rama de producción nacional, denegando la solicitud planteada por Ecuador; habiendo posteriormente negado la CAN el pedido de reconsideración; **(iii)** de mayo a diciembre de 2017 efectuó importaciones por las que el SENAE cobró la salvaguardia en un monto que asciende a US\$ 808.049,04, con el IVA aplicable a ese monto por US\$ 96.965,88; **(iv)** efectuó el reclamo por pago indebido, ya que la CAN denegó la solicitud de la medida, sin embargo, fue negado en resolución que es objeto de impugnación judicial; **(v)** solicita la devolución de lo pagado por salvaguardia más el IVA correspondiente a ese monto y los intereses de ley, conforme al Código Tributario.

7.4. A fojas 438 a 450 del expediente de instancia la parte demandada contesta la demanda, manifestando: **(i)** que el reclamo de pago indebido fue planteado por la parte demandada por US\$ 818.689,18, por 61 declaraciones aduaneras, pero que se constató que son 59 declaraciones por las que se pagó salvaguardias por US\$ 808.049,04; **(ii)** que de conformidad con el art. 73 del COPCI toda norma tiene carácter general y de cumplimiento obligatorio que aprueba el organismo rector de la política comercial, mediante resoluciones que se publican en el registro oficial y la Secretaría Técnica del COMEX supervisará el cumplimiento de sus disposiciones, por lo que los cobros de salvaguardias deben ser realizados mientras rija la Resolución del COMEX No. 031-2017; **(iii)** que el art. 97 del Acuerdo de Cartagena no establece la devolución de valores; **(iv)** que no existe omisión del art. 90 del

COPCI, debido a que la investigación a la que se refiere el mencionado artículo corresponde a la autoridad investigadora en materia de defensa comercial, constituida por la unidad administrativa del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración, de acuerdo con el art. 75 del COPCI y 53 del Reglamento de aplicación del Libro IV del COPCI, a más de que la Secretaría de la CAN no ha dispuesto la devolución de valores.

7.5. No es necesaria valoración de prueba alguna, puesto que: **(i)** no es controvertido el pago realizado, ya que el monto pagado por las salvaguardias (US\$ 808.049,04) y el período (mayo a diciembre de 2017) y concepto por el que se dio (importación de mercancías de la subpartida 3402.90.99.00), referido por la parte actora, es confirmado en la contestación a la demanda; **(ii)** la calidad de debido o indebido de dichos pagos depende del alcance que se le dé al pronunciamiento de la Secretaría General de la CAN, en cuanto a que no se había verificado la circunstancia que permita adoptar las salvaguardias; lo que es un asunto de puro derecho.

7.6. No es necesario volver a hacer un análisis respecto a la aplicabilidad de las salvaguardias, por lo que basta con remitirse a lo que consta en los apartados 6.10 a 6.18 de este fallo, respecto de: **(i)** la primacía de los arts. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena) y 90 del COPCI frente a las resoluciones del COMEX, en función de lo que establece el art. 425 de la Constitución; **(ii)** que la salvaguardia se impone en función de una circunstancia de perturbación a una rama de la producción, que estaba sujeta a revisión de la Secretaría General de la CAN, que en este caso concluyó que no se había dado, por lo que los pagos efectuados no tienen sustento legal, debiendo ser reintegrados.

7.7. Se desestima la alegación de la parte demandada en cuanto a que el art. 90 del COPCI, cuando se refiere a la investigación que concluye que el aumento de importaciones no ha causado o amenazado con causar un daño grave a una rama de la producción nacional (generando la obligación de devolver las salvaguardias que se hayan pagado), no se refiere a la investigación de la Secretaría General de la CAN, sino a la realizada por la autoridad investigadora del Ministerio de Relaciones Exteriores Comercio e Integración de conformidad al artículo 75 del COPCI y 53 del Reglamento de aplicación del Libro IV del COPCI. Las razones del rechazo son las siguientes: **(i)** la autoridad investigadora, que de acuerdo al art. 53 del Reglamento al Libro IV del COPCI en texto vigente a la época, es una unidad del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración, emite informes para que el COMEX

adopte medidas de defensa comercial en caso de incremento de importaciones que causen o amenacen con causar daño a la producción nacional (art. 72.k del COPCI), y de ser el caso, se modifiquen o revisen las mismas (art. 91 del COPCI); **(ii)** la verificación de si el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a una rama de la producción nacional, referida en el artículo 90 del COPCI, se trata respecto de una medida ya impuesta, porque solo así se produciría el efecto previsto en la norma, que señala que en caso de que el daño real o potencial no se ha dado, se devolverá lo pagado; siendo ilógico pensar que la misma autoridad investigadora que emitió un informe afirmando que existe la circunstancia (aumento de importaciones afecta producción nacional) que impelió a aplicar la medida (salvaguardia), debe después realizar la investigación que concluya lo contrario (que el aumento de importaciones no afecta la producción nacional); **(iii)** la competencia para realizar la investigación acerca de si existió o no la circunstancia que permitía adoptar la salvaguardia consta claramente establecida para la Secretaria General de la CAN (en el art. 97 del Acuerdo de Integración Subregional Andino), sin que la norma ecuatoriana haya previsto igual potestad para la unidad investigadora local.

7.8. Aun cuando la salvaguardia no tiene la calidad de tributo, si el pago no debía ser realizado de conformidad con la norma aduanera, debe ser restituido, para lo cual existe norma específica (art. 90 del COPCI). Adicionalmente, debe recalcularse el IVA pagado en función de la porción que la salvaguardia ocupa dentro de la base imponible del IVA en importaciones, conforme el art. 59 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues el IVA se pagó sobre una base imponible en la que estaba incluida la salvaguardia, que a su vez no debía ser pagada.

8. Decisión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE CASAR el fallo impugnado**; y en su lugar, decide declarar con lugar la demanda, disponiéndose que la administración tributaria devuelva el valor que fue pagado por el actor por concepto de salvaguardia y el IVA recaído sobre la porción que la salvaguardia conformó en la base imponible del impuesto.

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

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resumen de las decisiones: la Sala especializada de lo Contencioso Tributario casa la sentencia, en virtud de que el Tribunal incurrió en yerros normativos que lo condujeron a considerar, como debidos, los pagos de salvaguardias que habían sido aplicados sin cumplir el requisito para su constitución. Se dictó sentencia de mérito en la que se dispuso que se le devuelva a la parte actora el valor que había pagado por salvaguardias y la parte del IVA cancelada sobre ese rubro.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIAVILLA**



225931859-DFE

Juicio No. 17510-2020-00234

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 6 de marzo del 2024, las 10h33. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00234.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía Quimoda S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0185-RE emitida el 16 de junio de 2020 por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No.328-2019.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: *“Dilucidar respecto de la legitimidad de la resolución nro. SENAE-DDG-2020-0185-RE, emitida el 16 de junio de 2020 por el director distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, con la cual declaró sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido nro. 328-2019-EI; y, en consecuencia y de ser el caso, analizando la procedencia de la aplicación del artículo 122 del Código Tributario, disponer la devolución del valor indebidamente pagado, con intereses”.*

1.2. En la sentencia se resuelve rechazar la demanda presentada por Quimoda S.A.

1.3 La compañía Quimoda S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de 11 de abril del 2022, las 08h31, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00234, argumentando los casos 4 y 5 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 28 de junio del 2023, a las 10h50, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita,

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

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

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

Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, admite el recurso por la **causal cuarta** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de aplicación indebida del art. 164 del COGEP (en cuanto a la sana crítica, sin considerar la salvedad de las solemnidades prescritas en la ley para la existencia o validez de ciertos actos), en relación con los certificados de origen EUR.1, lo que condujo a la no aplicación del art. 31 del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador; y por la **causal quinta** por falta de aplicación del art. 22 -numeral 1- del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador (concomitante a la aplicación indebida del art. 67 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del COPCI) y la falta de aplicación del art. 234.d del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI (concomitante a la del art. 87 del COPCI).

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00164, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

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 5 de marzo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el **caso 4** del art.268 del COGEP, pues tanto SENA E como el Tribunal de Instancia concluyeron que dentro de la sustanciación del reclamo administrativo de pago indebido así como dentro de la demanda de impugnación, no se habría demostrado o justificado que los certificados de origen EUR.1 presentados, hayan cumplido con las condiciones para haber sido emitidos a posteriori de acuerdo con el art. 17 del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra, y en virtud de aquello, la Autoridad Aduanera erradamente concluye que los mismos no serían validos o considerados para conceder el beneficio arancelario que el referido Acuerdo contempla en el art. 22. Que la mencionada conclusión que realizó SENA E, ha sido acogida y confirmada por el Tribunal de instancia al momento de resolver la presente demanda de impugnación, en el considerando “ 6.4” correspondiente a la valoración de la prueba. Que se evidencia que tanto SENA E como el Tribunal A Quo, para determinar la validez de la prueba aportada (certificados de origen EUR.1) invocan y aplican el cumplimiento de las condiciones del art 17 del ANEXO II del Acuerdo Comercial Multipartes entre la Unión Europea y sus Estados miembros por una parte y Colombia, el Perú y el Ecuador. Se detalla el art 17 del ANEXO II. Que según el criterio del Tribunal para justificar los certificados EUR.1 Nos. 0012019 y 0012920, se debieron justificar las condiciones para que se hayan emitido a posteriori, pues según el art.17 del ANEXO II del Acuerdo Comercial Multipartes entre la Unión Europea, en resumen y conclusión, “ *se establece que una prueba de origen podrá ser emitida a posteriori siempre y cuando concurren cualquiera de las siguientes 2 condiciones: 1) que no se haya emitido al momento de la exportación por errores u omisiones involuntarias o circunstancias especiales, o, 2) que se lo haya emitido, pero este no haya sido aceptado al momento de la importación por cuestiones técnicas*”. Que el art. 164 del COGEP, en su parte pertinente, claramente señala que la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la

existencia o validez de ciertos actos; no obstante, del análisis de la sentencia recurrida, el tribunal realiza la valoración de la prueba en mención únicamente en base a las reglas de la sana crítica, pues no considera que según la correcta aplicación del art. 164, se deberá dejar a salvo aquellas solemnidades prescritas en norma sustantiva respecto a la existencia o validez de ciertos actos, desprendiéndose que dentro del caso que nos ocupa, al valorar la prueba aplicó parcialmente lo dispuesto en la precitada normativa, pues si bien es cierto que se podrá valorar la prueba de acuerdo con la reglas de la sana crítica, también es cierto que esa valoración se limita a respetar las solemnidades pre establecidas en norma sustantiva respecto a la validez de ciertos actos. Que de lo señalado “ *se evidencia la aplicación indebida el Art. 164 del COGEP, puesto que se lo habría aplicado parcialmente, únicamente respetando las reglas de la sana crítica, pero obviando la salvedad de las solemnidades establecidas en normas sustantivas, puesto que, para haberse determinado la validez de la prueba aportada, respecto a los certificados de circulación referidos, se debió considerar y aplicar lo que señala el Art. 31 del Anexo II del Acuerdo Comercial en referencia*”. Que la aplicación indebida del art. 164 del COGEP; condujo a la no aplicación del art. 31 del Anexo II del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador. Que la solemnidad establecida en la norma de derecho sustantivo precitada respecto a la verificación de la validez de las pruebas de origen no fue aplicada por el Tribunal A Quo en virtud de la indebida valoración de la prueba, pues al valorar los certificados de origen, se concluyó que la información consignada en estos era demasiado amplia y general, a fin de confirmar que se trata de las mercancías constantes en la misma. Que no se consideró que en el Acuerdo Comercial en estudio, existían solemnidades expresas sobre la verificación de la validez de las pruebas de origen, toda vez que la litis ante la Administración Aduanera se trabó en el momento en él que no se habrían justificado las condiciones para haber sido emitido a posteriori, y es que, en vista de que las Autoridades de la parte importadora tenían dudas de que se hayan cumplido las condiciones para haber sido emitidos a posteriori así como de los datos contenidos en el mismo que pudiesen justificar la trazabilidad con la mercancía importada, lo procedente era el haber devuelto a las Autoridades de la parte exportadora los certificados de circulación de mercancías EUR.I y las facturas; correspondientes a la importación, debiendo indicar las razones debidamente justificadas para que se lleve a cabo una investigación que determine sobre su validez. Que de haberse aplicado debidamente el art. 164 del COGEP, esto es, el valorar la prueba respetando, no solo las reglas de la sana crítica, sino también las solemnidades establecidas en derecho sustantivo respecto a la validez de ciertos actos, se habría aplicado lo expuesto en el art. 31 del Anexo II del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador. Que como consecuencia trascendental del vicio en la valoración de la prueba, el Tribunal, concluyó que no se ha podido corroborar que los certificados de circulación No. 0012019 y 0012920 cumplan los requisitos

de fondo previstos en los artículos 17 y 22 del Acuerdo Comercial Multipartes entre la Unión Europea y sus Estados miembros por una parte y Colombia, el Perú y el Ecuador, por otra, y 22 de su anexo II, ni su relación con la mercancía importada con la declaración aduanera No. 028-2019-10-00655204, por lo que no se ha evidenciado lo indebido del pago efectuado en su función, en los términos previstos en el art. 122 del Código Tributario, rechazando la demanda impugnada y ratificándose la legalidad del Acto administrativo impugnado. **Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP**, señala que la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 22 numera 1) del Anexo II del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra. Que el yerro jurídico se evidencia en el considerando 6.2.1 de la sentencia. Que se evidencia que el Tribunal concluye que el acto impugnado se encuentra debidamente motivado, por cuanto entre otras razones, los certificados de origen no habrían sido presentados junto con la declaración aduanera, sin embargo, se ha omitido el hecho de que la normativa aplicable al presente caso claramente señala en su numeral 1), que una prueba de origen tiene una validez de 12 meses a partir de la fecha de su emisión, y que, el mismo podrá presentarse ante las Autoridades Aduaneras de la parte importadora dentro de ese período, a efectos de acceder al beneficio arancelario señalado en el art. 22 del Acuerdo Comercial antes referido. Que los numerales 2 y 3 de misma norma, señalan que en aquellos casos en los que el certificado de circulación EUR.1 sea presentado de forma extemporánea, es decir después de los 12 meses de haber sido emitido, las Autoridades de la parte importadora podrán aceptarlos como pruebas de origen de conformidad con su legislación nacional. Que es necesario considerar las fechas de emisión del certificado de origen a efectos de comprobar su vigencia, pues la fecha de emisión fue el 08 de agosto de 2019, mientras que la fecha en que fueron presentados y puestos a conocimiento de la Administración Aduanera fue el 14 de octubre de 2019 mediante reclamo administrativo de pago indebido signado con documento Nro. SENAE-DSGG-2019-21021-E, con aquello se deja en evidencia que la presentación de los mismos se dio dentro del periodo de 12 meses en los cuales se encontraban vigentes, por lo tanto, de acuerdo al numeral 1 del art. 22 del Anexo II del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra, los certificados en controversia se consideraban vigentes, y su aceptación o validez no puede limitarse a la verificación de su presentación en conjunto a la declaración aduanera de importación. Que el Tribunal debió analizar y considerar que, al haberse encontrado vigentes los certificados de circulación EUR.1, estos eran válidos, por lo que, independientemente de que estos no hayan sido presentados al momento de la declaración aduanera de importación, la normativa internacional regulada mediante Tratado Internacional les otorga una validez de 12 meses desde su emisión, de tal modo que, siempre que se verifique que su presentación ante SENAE se dio dentro de dicho periodo, este debió ser aceptado como válido, puesto que es potestativo del SENAE aceptarlos o no, siempre que estos se hubiesen presentado

extemporáneamente, es decir posterior a los doce meses 12 meses de haber sido emitidos; más lo único que si podría exigir la administración aduanera dentro del caso en controversia, es que la presentación de los certificados de origen vigentes, se realicen acorde a su legislación interna, situación que fue respetada dentro del caso en materia, pues su presentación fue formal mediante un reclamo administrativo de pago indebido al tenor de lo que establece el art. 124 el COPCI en concordancia con el art. 122 del Código Tributario. Que el vicio de falta de aplicación señalado conllevo a que el Tribunal de instancia realice la aplicación indebida del art. 67 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del COPCI. Que se detalla el considerando 6.2.1. Que el Tribunal acoge el criterio de la administración respecto a que debió adjuntarse el certificado de origen como documento de soporte a la declaración aduanera al tenor de lo que señala el art. 67 del Reglamento al Libro V del COPCI, y que, consecuentemente la decisión del SENA E para haber resuelto declarar sin lugar el Reclamo de Pago Indebido fue acertada y motivada.. Que hay que destacar que el art. 67 del Reglamento al Libro V del COPCI, en ninguna parte señala que el certificado de origen o prueba de origen que no haya sido adjuntada a la declaración aduanera de importación, perderá validez por aquello, sino más bien regula la manera en la cual debe presentarse la Declaración Aduanera de Importación, de allí se colige su indebida aplicación, pues no solamente no señala de manera expresa que la prueba de origen pierda validez por su no presentación en conjunto a la declaración, sino que también se dejó de considerar y aplicar lo señalado en el numeral 1 del art. 22 numeral 1) del Anexo II del Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y sus Estados Miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra. Que la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 234 literal d) del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del COPCI. Que el Tribunal no ha considerado que el pago garantizado es una modalidad de despacho debidamente regulado por el SENA E, modalidad que incluso se perfecciona mediante una calificación y consecuente autorización previo a la revisión del cumplimiento de requisitos formales, dicha modalidad implica que el importador autorizado para el efecto presente y rinda obligatoriamente una Garantía General anual ante el SENA E, la cual ampara y garantiza todas aquellas operaciones de comercio exterior realizadas bajo dicha modalidad. Que al haberse tratado de una importación de despacho con pago garantizado, lo jurídicamente procedente es que se haya aplicado lo señalado en el art. 234 literal d) del Reglamento, pues de haberse considerado su aplicación, se hubiera concluido que al existir una “*Garantía General ya rendida ante SENA E, sistemáticamente no era posible el presentar una Garantía Específica sobre la misma importación*”, pues ello suponía presentar dos garantías (una general y una específica) sobre una misma declaración aduanera, además de ser sistemáticamente imposible, carece de toda lógica el pretender que se garanticen dos veces los mismos tributos. Que el punto 5.12 del procedimiento documentado denominado: “*SENA E-MEE-2-2-032-V1 MANUAL ESPECÍFICO PARA LA APLICACIÓN DE DESPACHO CON PAGO GARANTIZADO*” regulado mediante Resolución No. SENA E-DGN- 2015-

0805-RE, deja por sentado el hecho de que una DAI que ha sido declarada mediante modalidad de despacho con Pago Garantizado, solo puede ser cambiada a la modalidad de Pago Normal, con lo que se excluye el poder realizar alguna modificación de garantía general por una específica. Que el art. 174 del COPCI, claramente señala la diferencia existente entre una garantía general y una garantía específica, determinándose que la diferencia entre ambas radica únicamente en el hecho de que la garantía específica afianza una única operación aduanera, de aquello el término específico; mientras que la Garantía General afianza “*TODA LA ACTIVIDAD de una persona en el tráfico internacional de mercancías*”, por lo que el Tribunal debió considerar que una Garantía General abarca la función que cumple una garantía específica, siendo meras formalidades de términos lo que las diferencia, pues ambas cumplen con la misma función. Que en lugar de aplicar el art. 234 literal d) del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del COPCI; conlleva a que el Tribunal realice una indebida aplicación del art. 87 del COPCI. Que a criterio del Tribunal, el sujeto pasivo no habría presentado una garantía específica sobre la mercancía en controversia al momento de la importación, inobservando lo establecido en el art. 87 del COPCI, el cual señala en resumen que en caso de discrepancias con el certificado de origen o si este no fuese presentado al momento de la importación, siempre que se requiera nacionalizar las mercancías la Administración podrá aceptar la constitución de una garantía específica. Que la carga ya se encontraba garantizada, por lo que la compañía efectuó el pago de la totalidad de los tributos mediante la “*MODALIDAD DE DESPACHO CON PAGO GARANTIZADO*”, por lo tanto, el Tribunal debió considerar que sobre la misma la mercancía no se podían rendir dos garantías distintas. Que no es posible a nivel Ecuapass el poder seleccionar dos garantías para una misma carga, por cuanto eso supone duplicidad de garantías, sin contar con el hecho de que una garantía general abarca la función de una garantía específica, pues su única diferencia radica en el hecho de que la específica sirve únicamente para afianzar una única operación aduanera, mientras que la General abarca la totalidad de operaciones que se realicen mientras se encuentre vigente.

4.2. El SENAE, no presenta contestación alguna al recurso de casación planteado por la compañía actora.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el **caso 4: aplicación indebida del art. 164 del COGEP**, lo que condujo a la falta de aplicación del art. 31 del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra. Y el **caso 5: falta de aplicación** del art. 22 numeral 1, del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador por otra; y falta de aplicación del art. 234.d del Reglamento al Título de la Facilitación

Aduanera para el comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto. 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. Respecto del caso 4, la doctrina señala que esta causal “ ... recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro...” (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

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 aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste “ ... 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”; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley

Ltda. pág. 359).

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

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

“ Art. 164.- Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.”

Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra

Art. 22.- Validez de la prueba de origen.- 1. Una prueba de origen tendrá una validez de 12 meses a partir de la fecha de emisión del certificado de circulación de mercancías EUR.1 o de la fecha en que es completada la declaración en factura en la Parte exportadora. Dicha prueba de origen deberá presentarse dentro de ese periodo ante las autoridades aduaneras de la Parte importadora de conformidad con su legislación interna.

“ Artículo 31

Verificación de las pruebas de origen

1. Se llevarán a cabo verificaciones posteriores de las pruebas de origen de forma aleatoria o cuando las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte importadora tengan dudas fundadas sobre la autenticidad de dichos documentos, la condición de originarios de los productos en cuestión o del cumplimiento de otros requisitos de este Anexo.

2. Para los efectos de aplicar el párrafo 1, las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte importadora devolverán el certificado de circulación de mercancías EUR.1 y la factura, si se

ha presentado, o una copia de dichos documentos, a las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte exportadora, indicando, cuando sea apropiado, las razones de la investigación. Todos los documentos e información obtenidos que sugieran que la información suministrada en la prueba de origen es incorrecta serán enviados para sustentar la solicitud de verificación.

3. La verificación se llevará a cabo por las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte exportadora. Para tal efecto, dichas autoridades estarán facultadas para exigir cualquier tipo de prueba e inspeccionar la contabilidad del exportador o llevar a cabo cualquier otra verificación que se considere necesaria.

4. Si las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte importadora deciden suspender el otorgamiento del trato preferencial a los productos en cuestión, a la espera de los resultados de la verificación, se ofrecerá al importador el levante de los productos con sujeción a cualesquiera medidas cautelares que se consideren necesarias.

5. Se informará lo antes posible a las autoridades competentes o autoridades aduaneras que hayan solicitado la verificación sobre los resultados de la misma. Estos resultados deberán indicar claramente si los documentos son auténticos y si los productos en cuestión pueden ser considerados originarios de una Parte y si cumplen los demás requisitos de este Anexo.

6. Si en casos en los que existe duda fundada no se recibe una respuesta en un plazo de 10 meses a partir de la fecha de la solicitud de verificación, o si la respuesta no contiene información suficiente para determinar la autenticidad del documento en cuestión o el origen real de los productos, las autoridades competentes o autoridades aduaneras solicitantes, salvo en circunstancias excepcionales, denegarán el beneficio del régimen preferencial.

7. Para los efectos de este artículo, las comunicaciones de trabajo entre las autoridades competentes o autoridades aduaneras de la Parte importadora y la Parte exportadora se llevarán a cabo en inglés o en español, o estarán acompañadas de traducciones en inglés o en español”.

REGLAMENTO AL TÍTULO DE LA FACILITACIÓN ADUANERA PARA EL COMERCIO, DEL LIBRO V DEL COPCI.

“ Art. 234.- Garantías Generales.- La garantía general aduanera deberá ser presentada ante la Dirección General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en los siguientes casos: (...) **d)** Garantía para Despacho con Pago Garantizado. - Quienes accedan a la modalidad de despacho con pago garantizado deberán constituir una garantía general anual, conforme a lo establecido por la

Administración Aduanera mediante resolución del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por un monto equivalente al ciento veinte por ciento de los tributos que proyecten liquidar mensualmente bajo esta modalidad. El valor de la garantía podrá incrementarse o disminuirse a petición del usuario acorde a las importaciones mensuales que este realice, y tendrá validez en todos los distritos aduaneros del país”;

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque “... si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho... Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.” (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

6.3.1 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de un yerro en norma de valoración de prueba, estamos en la denominada causal indirecta, pues el vicio en la norma probatoria debe producir errores en normas sustantivas y siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: **1.-** Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.-** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.-** La demostración con lógica jurídica en qué 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.

6.3.2 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: **1.** El recurrente señala que la prueba que fue indebidamente valorada, son los Certificados de Circulación EUR.1, Nos. 0012019 y 0012920; **2.** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada, por aplicación indebida es el art. 164 del COGEP. **3.** Que en cuanto a la demostración de la forma como ha sido violentada la norma sobre valoración probatoria; establece que el Tribunal de instancia realiza una aplicación indebida el art. 164 del COGEP, puesto que se lo habría aplicado parcialmente, únicamente respetando las reglas de la sana critica, pero obviando la salvedad de las solemnidades establecidas en normas sustantivas. **4.** Que, lo señalado llevo a una falta de aplicación del art. 31 del Anexo II del

Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra.

6.3.3 En este punto y, previo a realizar el análisis de fondo, corresponde que esta Sala proceda a verificar que la proposición jurídica de este yerro sea la adecuada y en tal virtud, habilite a esta Sala Especializada a continuar con el análisis respectivo. Así las cosas, no se verifica que se cumplan los cuatro requisitos mínimos para que se pueda realizar el análisis sobre el yerro alegado, pues respecto a la determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violentada el recurrente señala que la sentencia incurre en “*aplicación indebida*” del art.164 del COGEP; vicio que como se detalló anteriormente consiste en que hay un error en la selección de la norma jurídica; pues el juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido; por lo tanto se determina que no correspondía aplicar el art.164 del COGEP, sin embargo el recurrente al argumentar el vicio señala en su recurso a fojas 326 vuelta del expediente que “*En esa línea de ideas, el Art. 164 del COGEP, en su parte pertinente, claramente señala que la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos ; no obstante, del análisis de la sentencia recurrida, el tribunal realiza la valoración de la prueba en mención únicamente en base a las reglas de la sana critica, pues no considera que según la correcta aplicación del Art. 164 del COGEP, se deberá dejar a salvedad aquellas solemnidades prescritas en norma sustantiva respecto a la existencia o validez de ciertos actos, desprendiéndose que dentro del caso que nos ocupa, al valorar la prueba se aplicó parcialmente lo dispuesto en la precitada normativa, pues si bien es cierto que se podrá valorar la prueba de acuerdo con la reglas de la sana critica, también es cierto que esa valoración se limita a respetar las solemnidades pre establecidas en norma sustantiva respecto a la validez de ciertos actos. Dicho esto, se evidencia la aplicación indebida el Art. 164 del COGEP, puesto que se lo habría aplicado parcialmente, únicamente respetando las reglas de la sana critica, pero obviando la salvedad de las solemnidades establecidas en normas sustantivas, De aquello se desprende que, al no haberse dejado a salvedad la solemnidad de norma de derecho sustantivo respecto a la verificación de la validez de las pruebas de origen, al momento de realizarse la valoración de la prueba por parte del Tribunal, se incurrió en una aplicación indebida del Art. 164 del COGEP”.*

De lo expuesto se evidencia claramente una contradicción entre lo solicitado y lo fundamentado, pues señala que el vicio es el de “*aplicación indebida*”, esto es, que la norma no debía aplicarse para resolver el asunto controvertido; sin embargo, al sustentar ese vicio, señala que la norma fue aplicada parcialmente y que le faltó aplicar otra parte de la misma, es decir, que está de acuerdo en que la norma debía aplicarse, pero de otra forma. Tal vez lo que debió acusar es la errónea interpretación, por

encontrarse de acuerdo en la aplicación de la norma sobre valoración probatoria, pero esto no sucedió. Al existir contradicción en el vicio alegado, pues el reproche y su sustento son totalmente opuestos, esta Sala desecha el vicio propuesto, por error del recurrente, siendo inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso cuarto del art. 268 del COGEP, pues estos corresponden ser analizados sólo si se evidencia el error de derecho en la norma sobre valoración probatoria, lo cual en el caso no se da.

6.4 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, la compañía Quimoda S.A., argumenta que la sentencia de instancia en el considerando 6.2.1, incurre en los vicios de falta de aplicación del art. 22 numeral 1 del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador por otra; y del art. 234.d del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

6.4.1 Constan como hechos probados y no controvertidos los siguientes: “ **6.2.1. DE LA MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN NRO. SENAE-DDG-2020-0185-RE:** (...). Del texto transcrito se comprenden con claridad, suficiencia y coherencia, las razones de la administración aduanera para declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido nro. 328-2019, y que se pueden resumir en los siguientes puntos: 1. Los certificados de origen no fueron transmitidos junto con la declaración aduanera; 2. Los certificados de circulación EUR. 1 nro. 00120019 y 0012020 no cumplen con los condicionamientos para haber sido emitidos “a posteriori”, pues esto procede solo para casos excepcionales, por errores u omisiones involuntarias o circunstancias especiales, o cuando emitido, no fuere aceptado el momento de la importación por razones técnicas. 3. La falta de aplicación de la Guía de Operadores de Comercio Exterior para la aplicación de Códigos Liberatorios Nro. SENAE-GOE-2-2-009-VI y SENAE-ISEE-2-2-009 V4, prevista para el goce de liberaciones arancelarias con la presentación de una garantía específica, en los términos del artículo 87 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, cuando no se presentan certificados de origen o no cumplen alguna formalidad. 4. No se pueden asociar los certificados de circulación EUR. 1 nro. 00120019 y 0012020, con la declaración aduanera. Lo dicho evidencia que los argumentos esgrimidos por la Autoridad son entendibles, debiendo considerarse que el ente administrador del tributo no se encuentra obligado a adoptar criterios contenidos en documentos internos, en su calidad de juzgador en etapa administrativa, pues no la vinculan de forma alguna al adoptar su decisión. Por tal razón, se desecha la alegación de la accionante en torno a la falta de motivación del acto, por no aplicar determinada actuación interorgánica. (...) **6.4 De la Prueba.- En la especie, no existe controversia alguna respecto de la cancelación de las obligaciones tributarias generadas por la importación en cuestión, en tanto no es desconocido por la autoridad aduanera.**

Tampoco es discutido que los certificados de circulación nro. EUR 1 0012019 y 0012020, no fueron presentados juntamente con la declaración aduanera o su correctiva, lo que confirma el primer motivo esgrimido por la administración aduanera para negar el reclamo. Por esto, el “thema probandum” ha radicado en demostrar que el pago efectuado ha resultado indebido, por cuanto la importación realizada en la declaración aduanera en cuestión, se encuentra amparada en los términos del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador, por otra, debiendo acreditarse y, de acuerdo a los motivos del rechazo del reclamo, lo siguiente: 1. La entrega de una garantía específica, en los términos del artículo 87 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, ante la falta de presentación del certificado de origen junto con la declaración aduanera; 2. Que los certificados de circulación EUR. 1 nro. 00120019 y 0012020 cumplen con los condicionamientos para haber sido emitidos “a posteriori”; y, 3. La posibilidad de asociar los certificados de circulación EUR. 1 nro. 00120019 y 0012020, con la declaración aduanera nro. 028-2019-10-00655204. Así pues, respecto al primer punto, simplemente es de indicar que no se ha actuado prueba alguna que evidencie que se haya subsanado la ausencia del certificado de circulación, al momento de transmitir la declaración aduanera, rindiéndose garantía suficiente. Ahora, en lo que respecta al segundo aspecto, es de indicar que a fojas 24 y 25 reposan los certificados nro. 0012019 y 0012020, en su orden, emitidos en Santiago de Compostela, España, el 8 de agosto de 2019, en el cual consta que han sido emitido “a posteriori”. No obstante, no existe prueba alguna actuada en el juicio que justifique las razones para tal posterior expedición, por lo que, si bien pudieren llegar a satisfacer requisitos de llenado, en cuanto a forma, como asegura el memorando nro. SENAE-DNR-2020-0044-M de 11 de enero de 2020 y que es el que la accionante invoca a su favor, lo que no se llega a establecer es su procedencia por el fondo, ya que no se demuestra el error que afirma haber existido en dicho momento, a fin de considerar posible justificación de excepcionalidad. Finalmente, y en lo que concierne a la imposibilidad de asociarlos con la declaración aduanera, este tribunal ha revisado el texto de estos certificados: de su texto se puede conocer la procedencia y destino territorial de la mercancía; datos de exportador; detalle del transporte; listado genérico de mercancías y su peso. Mas no se puede conocer número de orden, marcas, naturaleza de los bultos ni descripción de la mercancía. Tampoco consta número de factura que, si bien es un dato opcional, su ausencia impide suplir tales descripciones a fin de confirmar que estos amparan la importación efectuada con la declaración aduanera nro. 028-2019-10-00655204. Con estos datos, el tribunal no ha podido vincularlos tampoco con el número de transporte o número de carga. La información consignada en estos certificados es demasiado amplia y general, a fin de confirmar que se trata de las mercancías constantes en la misma. Lo dicho implica que no se ha podido corroborar que los certificados de circulación nro. 0012019 y 0012920, cumplan los requisitos de fondo previstos en los artículos los

artículos 17 y 22 del Acuerdo Comercial Multipartes entre la Unión Europea y sus Estados miembros por una parte y Colombia, Perú y Ecuador, por otra, y 22 de su anexo II, ni su relación con la mercancía importada con la declaración aduanera nro. 028-2019-10-00655204, por lo que no se ha evidenciado lo indebido del pago efectuado en su función, en los términos previstos en el artículo 122 del Código Tributario, conforme fue alegado por la actora" . (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.4.2 En resumen, visto el análisis en instancia, los hechos probados se constata que nunca fue materia de litigio o estuvo en discusión el tiempo de validez de la prueba de origen, (sobre aquello no se discutió en instancia), consecuentemente, esta Sala señala que no era pertinente la aplicación del art. 22 numeral 1 del Anexo II del Acuerdo Comercial suscrito entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte; y, Colombia, Perú y Ecuador por otra; pues dicha norma trata exclusivamente sobre la validez de los certificados de origen y establece que la prueba de origen tendrá la validez de 12 meses a partir de la fecha de la emisión del certificado de circulación de mercancías. Incluso si se aplicase esta norma, la decisión no sería distinta, pues en nada contribuiría para cambiar la decisión de la causa, vistos los hechos probados. Consecuentemente se desecha este vicio.

Por otro lado, no se observa que en el fallo de instancia, los juzgadores en su análisis del asunto controvertido, hubieren aplicado el art. 67 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del COPCI; por tanto no procede el vicio de " aplicación indebida" señalado por el recurrente.

Finalmente, sobre la falta de aplicación del art. 234 d) del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI, que trata sobre " garantías generales" , esta Sala precisa que esta norma no debía ser aplicada en el análisis, pues no se aborda por los juzgadores, ni es motivo de prueba o asunto no controvertido, que hubiere el accionante rendido una garantía general, consecuentemente su contenido no aporta al análisis puntual que guarda relación con los fundamentos de hecho y derecho presentados por las partes y con las pruebas practicadas en instancia. Por este motivo se desecha el cargo.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 11 de abril del 2022, las 08h31, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00234.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 4 y 5 del art. 268 del COGEP, por errores imputables al recurrente en su planteamiento y fundamentación de los vicios alegados. Los hechos probados bajo el caso 5, corroboran las normas utilizadas en instancia para llegar a una decisión. No se casa el fallo.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



Validar Únicamente en FirmaRC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIAVILLA**



225932314-DFE

Juicio No. 09501-2020-00276

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 6 de marzo del
2024, las 10h34. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la
Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez
(ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la
siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2020-00276.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro de la audiencia preliminar, conjuntamente con las partes procesales, se estableció el siguiente objeto de la controversia: *"i) Determinar la falta de motivación de la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 09202006500911851 de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013 alegada por la parte accionante. ii) Verificar si la parte actora desvanece las diferencias en ingresos establecido por la Administración Tributaria"*.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda presentada por la compañía MIDISA S.A., en contra de la Jefe Zonal 8 de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas SRI, y como consecuencia se ordena que se proceda a realizar la correspondiente redeterminación del Impuesto a la Renta del año 2013, de conformidad a los puntos de la sentencia.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 20 de septiembre del 2021, a las 11h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00276, argumentando el caso 4 del art. 268 del "COGEP".

La compañía MIDISA S.A., presentó demanda en contra de la Liquidación de pago por Determinación Presuntiva No. 09202006500911851, por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013, de 25 de junio de 2020, suscrita por la Jefe Zonal 8 de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas

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

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

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

Internas.

1.4. Mediante auto de 13 de marzo del 2023, a las 08h23, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, se **admite** el recurso de casación por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “ COGEP” , por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, que condujo a la no aplicación de los arts. 1 y 10 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00276, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

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 5 de marzo de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el **caso 4** del art.268 del COGEP. Que se detallan los considerandos 7.6 al 7.6.6 de la sentencia. Que el medio de prueba que no ha sido valorado en el cargo recurrido es el informe pericial de la economista Patricia Parra Chávez presentado por el SRI. Que, en la parte considerativa de la sentencia recurrida, el Tribunal a quo no aplicó el precepto jurídico que consiste en que la prueba debe ser *“valorada en su conjunto, conforme a las reglas de la sana crítica”*. Que el Tribunal de instancia estaba obligado a verificar todas las pruebas de modo que, entre ellas, le permitan llegar a una certeza sobre los hechos que se encuentran en discusión y son materia del proceso judicial, formándose así un criterio para la adopción de su decisión. Que en el informe pericial se expuso *“que el saldo de USD \$ 81.676.62 no formó parte del ingreso glosado por la Administración Tributaria por cuanto se verificó que dicho valor no fue cobrado por MIDISA a VERDU, ni por intermedio del sistema financiero ni en efectivo, ni tampoco fue compensado -cruce cta. Por cobrar y Cta. por Pagar; en virtud de que se verificó que el valor de USD. \$81.676.62 fue reingresado a la contabilidad “factura No. 398- como “Cta. por Cobrar”, quedó sin justificar el valor de los USD. \$81.676.62”*. Que al haber demostrado la Administración Tributaria a través del informe pericial actuado, que el valor de USD. \$81.676,62 no fue cruzado con cuentas por pagar debido a que fue reingresado contablemente como cuenta por cobrar, no era pertinente justificar dicho valor en el periodo fiscal 2013, lo que no fue considerado por los jueces. Por lo expuesto solicita casar la sentencia.

4.2. La compañía actora, en su contestación al recurso de casación, señala que la Corte Nacional de Justicia ya ha emitido diversos pronunciamientos respecto a que las reglas de la sana crítica no se hallan consignadas en ningún precepto legal que establezca determinadamente la forma en que deba valorarse un medio de prueba en específico. Que el artículo 164 dispone la facultad de los jueces para que valoren la prueba conforme a las reglas de la crítica racional, y no contiene ningún mandato sobre la valoración específica de la prueba aportada, como es en el presente caso, el informe pericial practicado como prueba por la parte demandada en instancia única. Que, la recurrente se contradice en su propio recurso de casación, ya que textualmente señala el punto 7.6.2. de la sentencia, en donde el Tribunal a quo analiza la prueba en mención, siendo improcedente la acusación alegada por la

recurrente; que la revalorización probatoria solo procederá cuando exista un error fáctico manifiesto que atente contra parámetros de racionalidad y objetividad, situación que no ha sucedido en el presente caso. Que el SRI, a través de su recurso de casación, quiere forzar una nueva revaloración probatoria por parte de esta Sala de Casación, siendo evidente la disconformidad de la recurrente respecto al análisis realizado por el Tribunal A quo. Que en el considerando 7.6.5. de la sentencia recurrida, contrario a lo expuesto por la recurrente, el Tribunal a quo dejó claramente expuesto que, respecto al valor \$143.912,78 de la factura No. 398 del año 2012, la perito no pudo establecer dentro de la contabilidad la forma en que se aplicaron los valores a las diferentes facturas, y por tanto, el Tribunal A quo concluyó que los depósitos por la cantidad de \$143.912,78, al tratarse de ingresos de otro ejercicio fiscal, no pueden ser considerados como ingresos para el ejercicio fiscal 2013. Que en el recurso presentado no hay desarrollo jurídico alguno ya que el mismo se limita a transcribir partes de la sentencia y del informe pericial sin aportar argumentos con sustancia sobre la configuración del supuesto vicio, pretendiendo inducir al error a la Sala Especializada. Por lo expuesto solicita que se rechace el recurso.

5. Problema jurídico

Caso 4: falta de aplicación del art. 164 del COGEP, que condujo a la falta de aplicación de los arts. 1 y 10 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “*Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto*”.

6.1.1. Respecto del caso 4, la doctrina señala que esta causal “... recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema

de casación puro..." (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

6.2. El recurrente manifiesta en su recurso que se ha violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

" Art. 164.- Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión."

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

" Art. 1.- Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido."

La Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto".

" Art. 10.- Otros ingresos gravados.- Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país."

Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente. (...)".

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque "... si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho... Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un

registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.” (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

6.3.1 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de un yerro en norma de valoración de prueba, estamos en la denominada causal indirecta, pues el vicio en la norma probatoria debe producir errores en normas sustantivas y siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: **1.-** Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.-** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.-** La demostración con lógica jurídica en qué 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.

6.3.2 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: **1.** El recurrente señala que la prueba que no ha sido valorada, es el informe pericial de la economista Patricia Parra Chavez, presentado por el SRI. **2.** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada por falta de aplicación, es el art. 164 del COGEP. **3.** Que la prueba debe ser valorado en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana critica; que el Tribunal no acoge como prueba para justificar su decisión el informe pericial de la economista Patricia Parra, quien expuso que el saldo de \$ 81.676.62 no formó parte del ingreso glosado por la Administración Tributaria por cuanto se verificó que dicho valor no fue cobrado por MIDISA a VERDU, ni por intermedio del sistema financiero, ni en efectivo, ni tampoco fue compensado -cruce cta. Por cobrar y Cta. por Pagar; en virtud de que se verificó que el valor de \$ 81.676.62 fue reingresado a la contabilidad -factura No. 398- como “Cta. por Cobrar”, quedó sin justificar el valor de los \$81.676.62. **4.** Que, lo señalado llevo a una falta de aplicación de los arts. 1 y 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.3.3 El Tribunal de instancia para resolver el segundo punto objeto de la controversia, sobre el cual se plantea el recurso de casación, señala lo siguiente: “**7.6. Respecto al siguiente punto del objeto de la controversia, esto es, verificar si la parte actora desvanece las diferencias por ingresos determinados por la Administración Tributaria, este Tribunal toma en consideración las pruebas actuadas en el**

presente proceso y si las mismas permiten justificar las diferencias detectadas. La Administración Tributaria, dentro de la liquidación impugnada estableció que durante el ejercicio económico 2013, la parte actora tuvo movimientos bancarios por la suma total de USD 1Â285.092,91 dólares, en las cuentas que mantenían en el Banco Bolivariano C.A. Dentro del presente proceso, ambas partes presentaron informes periciales, sobre los cuales el presente tribunal llega a las siguientes conclusiones: **7.6.1. Referente a los depósitos, el perito Andrés Jurado, de la parte actora señala que** cantidad de USD 143.912,78 dólares, corresponden al cobro de un saldo de una factura del año 2012, identificada con el número 398. De igual forma, respecto a la cantidad de USD 434.324,86 dólares establece que dichos valores corresponden a un préstamo otorgado por parte de la compañía VERDÚ, en virtud de un contrato de préstamo suscrito en el año 2013, valores que posteriormente fueron devueltos. Concluye que existe una diferencia de USD 706.855,27 correspondiente a depósitos realizados en el año 2013 que deben ser considerados como ingresos para el ejercicio económico en mención. **7.6.2. Por otro lado, la perito Patricia Parra Chávez, presentada por la Administración Tributaria señala que** verificó que en los estados de cuentas bancarios y mayor de la cuenta Banco Bolivariano que dentro de los valores depositados y observados por la Administración tributaria no consta valor alguno relacionado con las cuentas por cobrar por ventas de los periodos 2012 y 2013. Que el valor prestado por VERDÚ S.A. USD 434.324,86 dólares se cruzó y/o compensó por el valor de USD 284.855,57 dólares aplicadas a facturas del periodo 2013 y parte del 2012. Que la compañía MIDISA S.A., no habría cruzado con cuentas por pagar el valor de USD 81.676,62, aplicada para la pericia a la factura No. 398, si no que dicho valor fue reingresado en la contabilidad como cuentas por cobrar. Por lo cual determinó que los ingresos gravados no declarados por la parte actora ascienden a la cantidad de USD 850.786 dólares. **7.6.3. Adicionalmente se practicó como prueba el contrato de mutuo o préstamo suscrito entre Compañía VERDÚ Sociedad Anónima y MIDISA S.A.** (parte actora), en el cual se observa que se realizó el préstamo de USD 200,000 dólares, detallándose que en caso de requerir un valor adicional al pactado podrán solicitarlo, cumpliendo con el interés establecido. De igual forma se practicó la liquidación del contrato de préstamo, en el cual se detalló los valores prestados, así como el detalle de valores pagados, el cual es el mismo al detallado en el informe pericial del perito Andrés Jurado como préstamo, y en el cual consta un detalle de los pagos efectuados por parte de MIDISA S.A. a Compañía VERDÚ Sociedad Anónima. **7.6.4. Este Tribunal considera que de la prueba actuada se puede concluir que los valores depositados por parte de Compañía VERDÚ Sociedad Anónima a la parte actora, corresponden a un préstamo suscrito entre las partes,** por lo cual, conforme señala el artículo 2099 del Código Civil ecuatoriano: “ Mutuo o préstamo de consumo es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles, con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad”. **Adicionalmente la información presentada por la parte actora permite evidenciar que dichos depósitos corresponden a**

un préstamo y por lo tanto no puede ser considerado como un ingreso para el año 2013, al ser considerado como un pasivo, que a futuro deberá de ser devuelto a quien entrega el dinero en calidad de préstamo, que en este caso corresponde a Compañía VERDÚ Sociedad Anónima, probándose además que dichos valores fueron efectivamente devueltos. De esta forma, queda demostrado que los depósitos por la cantidad de USD 434.324,86 dólares, no deben ser considerados como ingresos para la parte actora. 7.6.5. Respecto al valor de USD 143.912,78 dólares, este Tribunal considera que es un valor que corresponde a ingresos del ejercicio fiscal 2012. Si bien, la perito de la Administración Tributaria señala que sobre la factura No. 398 del año 2012, existe un valor de USD 81.676,62 dólares que fue reingresado a la contabilidad, en contestación a las preguntas de la parte actora, la perito señalo que dicho valor fue aplicado a dicha factura únicamente para su peritaje, pues no pudo establecer dentro de la contabilidad la forma en que se aplicaron los valores a las diferentes facturas. Al respecto el 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que: “ El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.”, por lo cual al tratarse de ingresos de otro ejercicio fiscal, los depósitos por la cantidad de USD 143.912,78 dólares no pueden ser considerados como ingresos para el ejercicio fiscal 2013”. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.3.4 El Tribunal *A quo*, en su fallo en el considerando 7.6 se pronuncia respecto a verificar si la parte actora desvanece las diferencias por ingresos determinados por la Administración Tributaria, para ello detalla las pruebas practicadas como los informes periciales tanto del perito Andrés Jurado, y de la perito Patricia Parra Chávez; adicionalmente se determina que se practicó como prueba el contrato de mutuo o préstamo suscrito entre Compañía VERDÚ Sociedad Anónima y MIDISA S.A. (parte actora), en el cual se observa que se realizó el préstamo de USD 200,000 dólares; y en virtud de ello determina el Tribunal de instancia que se puede concluir que los valores depositados por parte de Compañía VERDÚ S. A., a la parte actora, corresponden a un préstamo suscrito entre las partes, conforme lo señala el art. 2099 del Código Civil; y que de la información presentada por la parte actora se evidencia que dichos depósitos corresponden a un préstamo y por lo tanto no puede ser considerado como un ingreso para el año 2013, al ser considerado como un pasivo, que a futuro deberá de ser devuelto a quien entrega el dinero en calidad de préstamo, que en este caso corresponde a Compañía VERDÚ S. A., probándose además que dichos valores fueron efectivamente devueltos. Por lo que, de esta forma, queda demostrado que los depósitos por la cantidad de USD 434.324,86 dólares, no deben ser considerados como ingresos para la parte actora. Y en lo referente al valor de USD 143.912,78 dólares, el Tribunal considera que *es un valor que corresponde a ingresos del*

*ejercicio fiscal 2012; que si bien, la perito de la Administración Tributaria señala que sobre la factura No. 398 del año 2012, existe un valor de USD 81.676,62 dólares que fue reingresado a la contabilidad, en contestación a las preguntas de la parte actora, la perito señaló que *dicho valor fue aplicado a dicha factura únicamente para su peritaje, pues no pudo establecer dentro de la contabilidad la forma en que se aplicaron los valores a las diferentes facturas*, y en aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, *al tratarse de ingresos de otro ejercicio fiscal*, los depósitos por la cantidad de USD 143.912,78 dólares *no pueden ser considerados como ingresos para el ejercicio fiscal 2013*.*

En virtud de lo expuesto se evidencia el Tribunal A quo, si valoro el informe pericial de la perito Patricia Parra Chavez, y además con fundamento en las demás pruebas pertinentes concluyo el Tribunal que la parte actora justificó sus depósitos por la cantidad de USD 578.237,64 dólares dejando un valor sin justificar de USD 706.855,27 dólares que deben ser considerados como ingresos adicionales para el ejercicio fiscal 2013.

Evidenciado que ha sido por esta Sala de casación que existe valoración en conjunto de las pruebas admitidas y practicadas, tal vez no en la forma que esperaba la parte recurrente, pero bajo la sana crítica de los juzgadores se ha considerado y valorado la misma, entonces no se puede admitir que tenga razón la parte recurrente en su afirmación de no haberse valorado la prueba en su conjunto ni haberse utilizado la sana crítica. Esta Sala no observa que la valoración realizada en instancia sea absurda o contraria a derecho, de forma que pueda tener cabida el caso reprochado.

6.3.5 Existiendo valoración probatoria, queda sin piso el argumento del recurrente sobre la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, pues del análisis realizado se ha confirmado que hubo aplicación de esta norma, tanto así que se valoró prueba en la sentencia recurrida y se aplicó la sana crítica de los juzgadores al hacerlo, consecuentemente no prospera el vicio de falta de aplicación y, por ende, resulta inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso 4, pues devienen en intrascendentes al no prosperar el vicio medular sobre los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Por tanto, se lo rechaza.

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 20 de septiembre del 2021, a las 11h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro

del juicio No. 09501-2020-00276.

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

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 configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues existe valoración en conjunto de la prueba, particularmente del informe pericial acusado, utilizando la sana crítica de los juzgadores, como se evidencia del fallo recurrido. No existe valoración absurda.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)



FUNCIÓN JUDICIAL

226284194-DFE

Juicio No. 17510-2019-00442

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 11 de marzo del 2024,

las 09h12. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Fernando Antonio Cohn Zurita quien reemplaza a José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.17510-2019-00442.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El Abg. Carlos Andrés Cortez Carrera, en calidad de procurador judicial de la señora Mariana de Jesús Pastrano, presidenta ejecutiva de la compañía MEGA SANTAMARIA S.A., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 917012019RREV000289 del 5 de septiembre de 2019, emitida dentro del recurso de revisión por concepto de impuesto a la renta del ejercicio económico 2014 insinuado por la empresa actora.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció en el punto seis el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“6.1. Verificar le legalidad y legitimidad de la Resolución No. 917012019RREV000289, que atiende al recurso de revisión insinuado, por la actora por impuesto a la renta del ejercicio 2014”*.

1.3. Mediante sentencia dictada el 28 de abril del 2021, las 10h01, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve aceptar parcialmente la demanda presentada por la compañía MEGA SANTAMARIA S.A., modificando parcialmente la Resolución No. 917012019RREVV000289 de 5 de septiembre de 2019, disponiendo que la administración proceda a reliquidar la misma conforme lo establece la sentencia, considerando las diferencias justificadas en la instancia judicial.

1.4. El doctor Carlos Andrés Cortez Cabrera, procurador judicial de la señora Mariana de Jesús Pastrano, representante legal de la compañía MEGA SANTAMARIA S.A.; y el abogado Gustavo Iván Jara Estupiñán, procurador judicial del Director General del SRI, interponen sendos recursos de

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

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

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

casación (fs. 1684 a 1691 y fs. 1725 a 1734), en contra de la referida sentencia del 28 de abril del 2021, recursos que se los declara oportunos y remitido el expediente completo a esta Sala de Casación, en providencias de 5 y 13 de julio de 2021, a las 14h58 y 13h12, respectivamente, dentro del juicio No. 17510-2019-00442.

1.5. Mediante providencia de 5 de septiembre del 2022, las 09h45 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, se admite a trámite los recursos de casación presentados por las partes por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior):

Recurso de Casación de la compañía MEGA SANTAMARIA S.A.-

Por el caso 1ro.: - Falta de aplicación de los arts. 160 y 300 del COGEP lo que han provocado indefensión. **Por el caso 3ro.:** Por haber resuelto en la sentencia o auto lo que no es materia de litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia, infringiendo el art. 313 del COGEP. **Por el caso 4to.: - Falta de aplicación** del art. 164 del COGEP, por no apreciar la prueba en conjunto, lo que condujo a la no aplicación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

Recurso de casación del Director General del Servicio de Rentas Internas.-

Por el caso 2do.: - La falta de motivación de la sentencia infringiendo los arts. 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 21 de diciembre del 2022, a las 16h10, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución

Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 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, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 29 de febrero del 2024, a las 11h00, en la que al no haberse llegado a una decisión, se difirió para el jueves 7 de marzo de 2024, a las 10h40, en la que se dio a conocer el veredicto.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. RECURSO DE CASACIÓN DE MEGA SANTAMARÍA S.A.- El procurador judicial de la representante legal de la compañía, fundamenta los vicios admitidos en los siguientes términos:

4.1.1. Por el caso 1 del art. 268 del COGEP expresa que en la sentencia se ha incurrido en el vicio de falta de aplicación del art. 300 del COGEP, pues en su opinión en la sentencia se desprende algunos errores por parte del Tribunal, pues conforme lo establece el art. 143 del Código Tributario, en contra de una resolución ejecutoriada, únicamente cabe presentar un recurso extraordinario de revisión, tal como sucedió en el presente caso. Pero aquello no significa que una vez atendido el recurso de revisión, el acto administrativo objeto del recurso de revisión, pueda ser modificado nuevamente a

través de una impugnación judicial, pues la impugnación judicial solamente se puede presentar en contra de la resolución que atendió el recurso de revisión, no en contra del acto administrativo anterior y que fue, precisamente, revisado en el recurso. Lo que sí debe hacer el Tribunal, y así lo ha reiterado la jurisprudencia, es verificar previamente si en verdad existieron las causales para interponer el recurso de revisión, pero aquello, de ninguna manera puede extenderse a una corrección del acto administrativo ejecutoriado que fue objeto del recurso de revisión, pues aquello es ilegal. Cabe insistir que el Tribunal solamente puede corregir el nuevo acto administrativo, que es la resolución emitida dentro del recurso de revisión y que constituye la materia de la demanda de impugnación. Concluye señalando que el error señalado produce que la sentencia haya dejado de aplicar el art. 300 del COGEP y por lo tanto no haya realizado el control de legalidad del acto administrativo demandado, sino de un acto administrativo anterior que se encontraba ejecutoriado y que no fue objeto de la demanda de impugnación, produciendo con ello la ilegalidad de su actuación. Por este motivo, todo lo actuado y que conducía a probar los errores del acto impugnado, perdió sentido, causando la indefensión del accionante, error que debe ser corregido en casación por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario sobre el acto administrativo impugnado y no sobre el acto administrativo ejecutoriado.

4.1.2. Así también, por el mismo caso acusa la falta de aplicación del art. 160 del COGEP lo cual causó la indefensión a Mega Santamaría influyendo de gravedad en la decisión de la causa, pues refiere que en la audiencia preliminar o en la segunda fase de la audiencia única la o el juzgador rechazará de oficio o a petición de parte la prueba impertinente, inútil e inconducente. Expone que, en atención a la norma citada, en la audiencia preliminar que tuvo lugar el 2 de febrero de 2021, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, mediante auto, decidió: *“Escuchadas las partes y cumplido con lo dispuesto en el art. 294 del COGEP, este tribunal dicta el siguiente auto interlocutorio respecto de la admisibilidad de la prueba, considerando para el efecto su utilidad, pertinencia y conducencia; en donde resuelve: uno. respecto a las pruebas. se admiten las pruebas anunciadas, de la parte actora excepto: la del numeral iv, pues se considera que están como anexos del informe pericial sin perjuicio que el tribunal pueda revisar esta documentación”*^{4°} De lo anterior se desprende que la única prueba que no se aceptó es la *“Copia certificada del expediente administrativo del acto impugnado”*, debido a que la misma documentación se encontraba anexa al informe de la Dra. Leslie Tejada, perito de la parte actora que, fue aceptado como prueba, con todos sus anexos adjuntados a dicho informe pericial. Lo anterior, ocurrió precisamente en la audiencia preliminar, fase del juicio en la que cabía que las partes, así como el Tribunal se pronuncien sobre la admisión de tal o cual se prueba. Llama la atención que el Tribunal de instancia recién en la sentencia afirme que, un Anexo del informe no contiene información, cuando esto debió ser materia de verificación en la audiencia preliminar o en la fase de la práctica de las pruebas en la audiencia de

juicio, más aun, tratándose de audiencias telemáticas en la que las partes no tienen acceso directo al expediente. El Tribunal, como sucede en otras causas, debió ordenarle al Secretario, que verifique que las pruebas anunciadas y practicadas por las partes se encuentren en el proceso, legibles y en el caso del CD que exista la información anunciada. Cabe destacar que la parte demandada nada objetó respecto de los anexos del informe pericial en la audiencia preliminar, cuando las pruebas fueron anunciadas, y tampoco lo hizo en la audiencia de juicio, cuando las pruebas fueron practicadas y la perito en varias ocasiones se refirió y se remitió a los anexos que acompañaban a su informe. Que el Tribunal afirme que el CD no contiene información quiere decir que entre la audiencia preliminar (cuando no hubo objeción alguna al informe y sus anexos) y la elaboración de la sentencia, el CD sufrió un grave deterioro que causó que no se haya podido acceder a la información que contenía el CD; pero este hecho o error, de ninguna manera puede ser atribuible a la parte actora o a la perito. Si el Tribunal de instancia necesitaba acceder a la información del CD debió pedir a la perito (quien es auxiliar del Tribunal) que remita la información, a fin de realizar la reposición de la información, como cuando se deteriora o pierde una pieza procesal del expediente judicial conforme lo dispone el art. 113 del COGEP, pero bajo ninguna circunstancia puede atribuir este error, de deterioro suponemos, en perjuicio de la parte que practicó legal y debidamente la prueba. Concluye señalando que, el que el Tribunal de instancia haya prescindido de manera expresa de una parte sustancial de la prueba debidamente actuada y practicada hace que la sentencia carezca de motivación suficiente, pues prescinde y no considera la importante información que respalda las aseveraciones de la perito en su informe e, inapropiadamente, el Tribunal concluye que por ello la parte actora ha incurrido en deficiencia probatoria siendo obligación del actor conforme el art. 169 del COGEP desvirtuar el acto impugnado con la prueba, incurriendo de esta manera en la falta de aplicación de normas procesales que causaron indefensión e influyeron en la decisión de la causa, pues el Tribunal afirma que en el informe no constan los anexos.

4.1.3. Por el caso 3, acusa la falta de aplicación del art. 313 del COGEP cuyo vicio se ocasiona como consecuencia de la falta de aplicación del art. 300 del mismo Código; el objeto de la controversia fue definido correctamente en la audiencia preliminar, sin embargo, este objeto de la controversia sobre el que se debía decidir fue desatendido en sentencia, pues conforme se señaló en el numeral anterior (5.1) el Tribunal en sentencia decidió que: no se pretende con la actuación del Tribunal, corregir el error incurrido por la administración, ni atender el reclamo que realiza el contribuyente respecto al acto impugnado, ni mucho menos sustituir dicho acto impugnado. Corresponde entonces verificar los fundamentos de las partes respecto de la glosa impugnada, y en este caso ejecutoriada conforme el art. 84 del Código Tributario. Con lo anterior se demuestra que el Tribunal de instancia decidió sobre un acto administrativo que no fue objeto de la impugnación y, consecuentemente, tampoco fue objeto de la controversia como claramente se puede observar. Conforme se señala en la sentencia, el Tribunal

resolvió acerca de una "glosa impugnada" (pero no se ha impugnado ninguna glosa de un acta de Determinación), lo cual es un error, pues lo que se impugnó fue la resolución emitida en atención a un recurso de revisión, por los errores que esta resolución contenía, y en ningún caso se han impugnado en la demanda las glosas del acta de determinación originaria. Este error es la causa de que todo el análisis o motivación de la sentencia sea equivocado, pues estuvo orientado a verificar la legalidad de un acto administrativo que no fue objeto de impugnación, lo cual genera que toda la argumentación presentada, así como toda la prueba practicada se convierta en inútil e inconducente a vista del análisis realizado por el Tribunal de Instancia. Finaliza señalando que no existió el control de legalidad del acto administrativo impugnado conforme lo manda el art. 313 del COGEP sino que, el Tribunal decidió realizar el control de legalidad a un acto administrativo ejecutoriado, lo cual no solamente significa una falta de aplicación del art. 318 del COGEP, sino que también significa que a Megasantamaría le fue negado el derecho a la tutela judicial efectiva, principal razón por la que se acude efectivamente a la función judicial. El que el Tribunal de instancia haya hecho un análisis de las glosas y no del acto administrativo impugnado, cambia radicalmente el análisis de los hechos, de las normas a aplicarse y de las pruebas, pues, de acuerdo al objeto de la controversia, la actividad probatoria de Megasantamaría estuvo dirigida a probar los errores del acto administrativo impugnado, mientras que lo que analizó el Tribunal fue la pertinencia de las glosas, lo cual, por supuesto deslegitima desde su inicio a la motivación de la sentencia.

4.1.4. Por el caso 4, denuncia la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, lo que condujo a la no aplicación de normas de derecho sustantivo, refiere que a fin de demostrar este error, refiere al informe pericial presentado por Megasantamaría, informe elaborado por la Dra. Leslie Tejada, el cual fue tomado en cuenta por el Tribunal de instancia en varias ocasiones para motivar su fallo, lo cual es una clara muestra de que se trató de una prueba debidamente actuada en su totalidad. Sin embargo, debido a que Megasantamaría consideró que el Tribunal no se pronunció sobre la principal diferencia, esto es, la generada por las Notas de Crédito no entregadas por los proveedores de Megasantamaría a esta, las cuales el SRI consideró como gasto no deducible, afirma que la sentencia no guarda concordancia con la realidad de lo actuado en el proceso, pues tanto en el informe pericial como en el interrogatorio realizado a la perito en la audiencia de juicio (audio 1:22:49 a 1:34:1), se probó lo afirmado en la demanda, particularmente a las preguntas de la 2 a 5. Afirma que la perito en su informe realiza una explicación amplia y documentada respecto de lo que en sentencia se afirma no se ha probado nada, concluyendo en el informe pericial, respecto de la diferencia de la que se solicitó la ampliación de la sentencia, que existieron anulaciones de facturas del proveedor con Notas de Crédito, con certificación del proveedor, por el valor de US\$ 448.719,99. Estas certificaciones constan insertas en las contestaciones a las preguntas que le fueron planteadas y también se encuentran incluidas como Anexo 1 del informe pericial. Mientras que el valor de US\$ 358.644,77 se encuentra justificado a

través de la explicación de la perito de por qué se produjeron esas diferencias, esto es, porque los proveedores no notificaron a Megasantamaría de las facturas que anularon internamente, hecho que el propio SRI aceptó, pero que justificó de modo parcial en la resolución impugnada. El haber afirmado el Tribunal que no se probó la diferencia denunciada en la demanda, desconociendo en su totalidad la prueba pericial, la misma prueba pericial que al analizar otras diferencias sí fue tomada en cuenta y sirvió de base probatoria para corregir los errores de la administración y aceptar de manera parcial la demanda. En razón de lo anterior, está claro que el informe pericial no fue apreciado ni valorado en la sentencia al momento de resolver sobre la diferencia más importante ratificada en la resolución impugnada, actuación del Tribunal que contradice lo actuado dentro de la misma sentencia, lo cual hace que en la sentencia se confirme una diferencia que fue debidamente justificada y probada por la accionante, por el valor de US\$ 807.364,76. Esta falta de aplicación del art. 164 del COGEP tiene como consecuencia el que no se haya aplicado el art. 10.1 de la LRTI.

4.1.5. Contestación al recurso de casación por el demandado.- La procuradora judicial del ente de control tributario, dentro del término de Ley, contesta el recurso de casación presentado por la compañía actora; cuestiona la técnica casacional utilizada en la proposición del caso 5 y argumenta que la sentencia se encuentra debidamente sustentada conforme a derecho, por tanto solicita se deseche el recurso de casación propuesto y en consecuencia se ratifique la sentencia emitida.

4.2. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.- El procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada fundamenta el caso 2 propuesto en los siguientes términos:

4.2.1 En la sentencia de instancia hoy recurrida, el Tribunal en el numeral 8.3 considera que, su actuación es verificar los fundamentos presentados por las partes procesales respecto al acto de la resolución del recurso de revisión. A pesar que esta afirmación no es exacta, puesto que lo que al Tribunal le correspondía era verificar la configuración o no de la causal de revisión invocada por el accionante en su insinuación del recurso extraordinario, se puede evidenciar que esta afirmación tiene un sustento normativo inspirado en el art. 143 del Código Tributario y considera la ejecutoriedad de los actos que anteceden al procedimiento del recurso de revisión; es a partir de este punto desde el cual la sentencia hoy recurrida pierde la secuencia lógica que requiere una sentencia motivada por los motivos que voy a explicar a continuación. La motivación por definición de la Constitución las sentencias deberán enunciar las normas o principios jurídicos en que se fundamenta y adicionalmente explicar la pertinencia de su aplicación a los hechos. El Tribunal de instancia a lo largo de los puntos del 8.3.2 hasta 8.4.7, realiza una revisión de registros de cada uno los proveedores referidos en el recurso de revisión (¼) Es importante señalar que en el punto 8.5 de la sentencia, en lo relativo a las

diferencias ratificadas observa que existe un sustento jurídico que ampara la confirmación de las glosas establecidas en los puntos 8.4.4, 8.4.6 y 8.4.7 la cual radica en que le corresponde al contribuyente desvirtuar el acto impugnado de conformidad con lo que establece el art. 169 del COGEP, y que además se debe desvanecer la presunción de legitimidad y legitimidad establecida en el art. 82 del CT sin embargo en lo referente al desvanecimiento de las glosas, tanto de forma parcial como total, no existe ningún sustento jurídico que sostenga la decisión del Tribunal de Instancia. Teniendo en cuenta la premisa establecida en el párrafo que antecede, es claro que la sentencia del tribunal de encuentra viciada de falta de motivación en sus puntos 8.3.2, 8.3.3, 8.4.3, 8.4.5, por tanto no cumple con el requisito de la motivación establecido en el artículo 76.7.I) de la Constitución de la República por cuanto no se enuncian normas o principios sobre los cuales se funda la decisión y mucho menos existe una explicación de la aplicación de las normas de derecho a los antecedentes de hecho, establecidos en la sentencia. Por lo que solicita que, se case la sentencia y se dicte la que corresponda, considerando los hechos ciertos y probados y las normas de derecho que deben aplicarse, principalmente el art. 82 del Código Tributario que establece la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, sin que sea posible que sin norma expresa se dejen sin efecto las diferencias establecidas por el SRI.

4.2.3. Contestación al Recurso de Casación por la actora.- La defensa técnica de la compañía, dentro del término de Ley, sobre el recurso de casación presentado por la administración tributaria, presenta argumentos para refutar la alegada falta de motivación y solicita se deseche el recurso de casación presentado por el SRI pues ha quedado demostrado que no existió falta de motivación en los puntos 8.3.2, 8.3.3, 8.4.3 y 8.4.5 de la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios propuestos por las partes procesales:

5.1. Recurso de Casación de la MEGA SANTAMARÍA, por el caso 1ro.: - Falta de aplicación de los arts. 160 y 300 del COGEP que, han provocado indefensión. **Por el caso 3ro.:** - Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto **lo que no es materia de litigio** o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia, infringiendo el art. 313 del COGEP. **Por el caso 4to.:** - **Falta de aplicación** del art. 164 del COGEP por no haber apreciado la prueba en conjunto, lo que condujo a la no aplicación del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

5.2. Recurso de casación del Director General del Servicio de Rentas Internas.- Por el caso 2do.:

Por **falta de motivación de la sentencia** infringiendo los arts. 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 del COGEP y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 1, 2, 3 y 4 del art. 268 del COGEP que disponen:

^aArt. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal. 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. 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. 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}.

6.1.1. El **caso 1** se refiere a la violación de las normas procesales o también llamadas *errores in procedendo*, los mismos que pueden viciar el proceso, tanto por nulidad insanable, como por haber provocado la indefensión, siempre cuando haya influido en la decisión de la causa y de esta nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente; además hay que mencionar que sobre esta causal la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento provoca nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio que es contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que sea omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

6.1.2. El **caso 2** 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; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación. La motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar 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.

6.1.3. El **caso 3** recoge los vicios que atentan al principio de congruencia del fallo, es decir a la concordancia que debe existir entre la demandada, la contestación dada a ella y la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional. Los vicios en la congruencia de la sentencia son de naturaleza *in procedendo* y se configuran: a) cuando se ha otorgado más de lo pedido (*plus o ultra petita*); b) cuando se ha otorgado algo distinto a lo pedido (*extra petita*); y, c) cuando se ha omitido resolver sobre algo pedido (*citra petita*).

6.1.4. El **caso 4** conforme señala el autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, p. 150, señala que este caso: *“¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼”*.

6.2. Los recurrentes manifiestan que se han violentado las siguientes normas:

Constitución de la República del Ecuador

“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: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin 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°.

Código Orgánico de la Función Judicial

“Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (1/4) **4.** Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos.°

Código Orgánico General de Procesos

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

“Art. 160.- Admisibilidad de la prueba.- Para ser admitida, la prueba debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad, conducencia y se practicará según la ley, con lealtad y veracidad. La o el juzgador dirigirá el debate probatorio con imparcialidad y estará orientado a esclarecer la verdad procesal. En la audiencia preliminar la o el juzgador rechazará de oficio o a petición de parte la prueba impertinente, inútil e inconducente. La o el juzgador declarará la improcedencia de la prueba cuando se haya obtenido con violación de la Constitución o de la ley. Carece de eficacia probatoria la prueba obtenida por medio de simulación, dolo, fuerza física, fuerza moral o soborno. Igualmente será ineficaz la prueba actuada sin oportunidad de contradecir. La resolución por la cual la o el juzgador decida no admitir alguna prueba podrá apelarse con efecto diferido. De admitirse la apelación, la o el juzgador superior ordenará la práctica de la prueba, siempre que con ella el resultado pueda variar fundamentalmente°.

“Art. 164.- Valoración de la prueba.- Para que las pruebas sean apreciadas por la o el

juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.

***“Art. 300.- Objeto.** Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder°.*

***“Art. 313.- Contenido de la sentencia.** Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado°.*

6.2.1. En vista que ambos sujetos procesales han interpuesto recursos de casación ya que han recibido agravio con lo resuelto por el Tribunal, para una mejor comprensibilidad se pasa a analizar las normas infringidas por los casos en el orden de presentación de los recursos de casación, esto es primero MEGA SANTAMARÍA S.A. y a continuación el del SRI.

6.3. RECURSO DE CASACIÓN DE LA COMPAÑÍA MEGA SANTAMARÍA S.A.

6.3.1. Análisis del caso 1.- La compañía actora acusa la sentencia de error *in procedendo* el cual ha causado su indefensión, pues afirma que el Tribunal de instancia prescindió de manera expresa de una parte sustancial de la prueba debidamente actuada y practicada, hace que la sentencia carezca de motivación suficiente, pues prescinde y no considera la información que respalda las aseveraciones de la perito en su informe e inapropiadamente *“8.5. (1/4) si bien la pericia de la Dra. Tejada señala adjuntar 7 anexos incluido un CD. Verificando el CD (fs. 685) el mismo no contiene información alguna (1/4) Lo que imposibilita al Tribunal poder verificar dicha documentación; señalando que el*

Tribunal concluye que por ello la parte actora ha incurrido en deficiencia probatoria siendo obligación del actor conforme el art. 169 del COGEP desvirtuar el acto impugnado con la prueba, incurriendo así en la falta de aplicación de una norma procesal que causaron indefensión a la hoy recurrente, pues en la sentencia en varias ocasiones se afirma que el informe no constan los anexos pertinentes.

6.3.2. Para el análisis del vicio de la falta de aplicación de normas procesales alegada por el recurrente, debemos recurrir a lo señalado por Humberto Murcia Ballén, ^a Recurso de Casación Civil°, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., página 327, quien sostiene que: *“ 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 jurídica¼ °.*

Por su parte, la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia (Resolución N° 473 del 7 de septiembre de 1999, R.O. 332 de 3 de diciembre de 1999), al considerar el error *in procedendo* señala: *“ ¼ Ante todo es necesario tener presente la finalidad del derecho procesal, para de acuerdo a ello determinar si se puede o no imputar a un fallo el vicio de la casual segunda del artículo 3 de la Ley de Casación (actual 268.1 del COGEP) por haberse trasgredido esta clase de disposiciones legales. Al respecto, debe recordarse que el fin del derecho procesal es garantizar la tutela del orden jurídico y por tanto la armonía y la paz sociales, mediante la realización pacífica, imparcial y justa del derecho objetivo abstracto en los casos concretos, gracias al ejercicio de la función jurisdiccional del Estado a través de funcionarios públicos especializados. Las normas procesales no tienen vida por sí mismas, sino en razón o en función del derecho sustantivo cuya vigencia tutela; por lo tanto, solamente la violación de la norma procesal que afecte a la aplicación de ese derecho sustantivo, en forma tal que impida esa aplicación, determina que la sentencia deba ser casada por vicios in procedendo. °*

6.3.2. De la revisión exhaustiva de la sentencia se tiene que:

a) En el considerando sexto se establece el objeto de la controversia (1.2. de este fallo) y la admisibilidad de las pruebas, siendo como afirma la hoy recurrente, que el Tribunal tomando en cuenta la pertinencia, utilidad y conducencia, resolvió admitir como prueba 5 ^a El Informe pericial de la Dra. Leslie Tejada, fs. 647 a 1466.°;

b) Los juzgadores en el acápite 7.1.5 advierten que, el acto administrativo judicializado es una resolución emitida dentro de un recurso de revisión No. 917012019RREV000289 insinuando por causal 1 del art. 234 del CT (*“ Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de*

improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite°, a partir de la que el SRI aceptó parcialmente el recurso, rectificando errores identificados en el proceso del recurso de revisión, errores que son reconocidos por la propia administración tributaria, lo cual se evidencia en las tablas 12 y 13 (fs. 81 y 82) de la resolución impugnada, pues se hace constar variaciones tanto en la base imponible como del impuesto causado e impuesto a pagar: *“tan es así que la misma Administración señala que dichos errores ocurrieron por no haber considerado documentación presentada por el contribuyente MEGA SANTAMARÍA.”* (El resaltado corresponde a esta Sala). Antecedente por el que afirma que, corresponde al ^a Tribunal analizar los fundamentos propuestos por las partes y analizar los elementos probatorios aportados, para en base a su contenido establecer la existencia o no de errores de hecho o de derecho que no hayan sido resueltos por la Administración Tributaria°.

c) En el considerando octavo en el cual señala *“Corresponde analizar la existencia o no de los errores alegados por la parte actora no considerados en el acto impugnado y sus antecedentes°*, dentro del punto 8.1. en el que se describen los argumentos de la parte actora, los cuales son tendientes a demostrar en juicio que sobre las diferencias no reconocidas en la revisión efectuada *“debido entre las notas de crédito emitidas por los proveedores y las notas de debidos emitas por MEGA SANTAMARÍA, existen diferencias que serán consideradas como descuentos en compras no justificados, lo cual deriva en una diferencia por costo de ventas no deducible, mismas que a criterio del SRI debieron ser ajustadas°*.

d) Como si no fuese suficiente, esta Sala de Casación advierte que el Tribunal de instancia textualmente afirma: *“5. Que el problema de las notas de crédito reportadas por proveedores y los registros contables de Mega Santamaría puede deberse a: que los proveedores cometen errores al momento de la emisión de las facturas o que Mega Santamaría evidencia el error en la factura y no recibe la factura, situaciones por las cual el proveedor emite nota de crédito para anular la factura, sin que Mega Santamaría haya recibido ni contabilizado la factura, ni la nota de crédito. Lo que ofrece justificar con el informe pericial.”* (El resaltado corresponde a este Tribunal)

e) En cuanto a los argumentos del ente de control tributario constantes en el punto 8.2 en lo concerniente a este examen, esta Sala advierte que, la glosa de ^a Notas de crédito no reportadas por el contribuyente por el valor de USD 2.474.112,81°, corresponde a descuentos de compras no justificados, considera: *“ (1/4) el punto controvertido es la existencia de documentación que soporte los gastos deducibles por compras a sus proveedores, por lo que le corresponde la carga de la prueba a la actora°*. Reitera que, *“el valor de USD 2.474.112,81 declarados por MEGA SANTAMARÍA no pueden ser tomados como deducibles, pues el detalle de notas de débito por descuentos aplicados a los comprobantes emitidos por las compras realizadas a sus proveedores no*

han sido justificadas, ya que en principio tal como consta en el acta de determinación (pg. 10) los proveedores reportaban un valor mayor (de descuento) en sus notas de crédito emitidas por devolución en compras y rebates. Que lo que se le ha requerido a la compañía actora son los sustentos de los valores determinados como gastos en su declaración, los que no han guardado concordancia con lo reportado por sus proveedores, pues es la compañía actora la que debe tener sustentos válidos que soporten los valores declarados como gastos deducibles, ya que dentro del sistema tributario lo que es gasto para MEGA SANTAMARÍA para sus proveedores será ingreso.” (El resaltado corresponde a este Tribunal)

f) En base a estas alegaciones, en el punto 8.3.1 aborda ^a **la glosa Notas de crédito no reportadas por el contribuyente por el valor de USD 2.474.112,81° que dice corresponde a descuentos de compras no justificados, estableciendo que es menester** analizar respecto de las diferencias de cada uno de los proveedores identificados por la parte actora en base a la resolución impugnada, ejercicio que efectúa a partir del estudio de los elementos probatorios de las partes, conforme la causal de revisión invocada en sede administrativa con respecto a cada uno de los proveedores que la Administración establece diferencia y el actor ha impugnado, diferencia que se identifica en la tabla No. 9.

g) De los puntos 8.3.2., 8.3.3, 8.4.3, 8.4.5, 8.6.7, 8.4.7 (asignación dada por el tribunal de instancia) se pronuncia sobre todos los proveedores respecto de los cuales en el recurso de revisión se han conformado: **8.3.2. Otel y Fabell. S.A.-** Establece una diferencia subsistente de 1.260,41 por la existencia de duplicidad de registros de valor identificado por el SRI (USD. 118.435,80); **8.3.3. Proveedor Juan Eljuri.-** Desvanece la totalidad de las diferencias; **8.4.3. Nestlé.-** Del rubro de UDS. 296.402,17, subsiste la diferencia de USD 122.406,80 que no se justifica, por notas de crédito de rebates, sobre cuyo valor se ratifica el cargo fijado por el SRI; **8.4.4. Proveedor Industria ALES.-** En cuanto a este proveedor, la actora señala que en este caso, las N/C fueron emitidas por múltiples causas: devolución, producto no solicitado, caducidad, producto averiado, error en despacho, diferencia de código, falta calidad de producto, todas las cuales fueron contabilizadas y sobre esta concluye que *“la diferencia establecida por la Administración Tributaria es de USD 87.238,96, mientras en el informe de la perita Tejada se establece entre lo contable (USD 372.000,81) y lo determinado por el SRI (USD 286.133,07), una diferencia de USD 85.867,74, la misma no se respalda documentadamente, solo se hace referencia a los comprobantes presentados como justificativos a dicha diferencia, no contienen un detalle de los valores que integran dicha cuenta para justificar la diferencia, pues del informe se adjunta como anexos documentos de fs. 1022 a 1148, sin que se pueda encontrar un detalle de los valores que conforman la diferencia.”* Ratificando la diferencia establecida por el SRI; **8.4.5. DANEC.-** Las notas de crédito no corresponden al concepto

de ^arebates^o sino a devoluciones, precio anterior, las cuales justifican la diferencia determinada en el acto impugnado Tabla 6 fs. 36 USD 81.189,64., dejando sin efecto el valor establecido. **8.4.6.**

Distribuidora Importadora DIPOR S.A.- Respecto al proveedor Distribuidora Importadora DIPOR S.A., según tabla No. 6 de la resolución impugnada, existe una diferencia entre las notas de crédito emitidas por el proveedor y las notas de débito emitidas por Mega Santamaría S.A., por el valor de USD 181.671,36, expresa que la principal diferencia de USD 144.694,50, corresponde a Notas de Crédito emitidas por DIPOR por concepto de anulación interna a facturas emitidas por el propio proveedor, documentos de los que Mega Santamaría no tuvo conocimiento al ser un proceso interno de su proveedor. Concluye el Tribunal que no puede verificar efectivamente a qué atiende el error establecido en la pericia que se dice fue reportado por el proveedor. Por lo indicado, al no haberse justificado el supuesto error que se dice habría incurrido en el anexo ATS por parte del proveedor, se ratifica la diferencia; **8.4.7. PRONACA.-** Se cuestiona si se trata de facturas o de notas de crédito a las que erróneamente se ha incluido el valor de IVA, sobre las que resuelve que, al ser la diferencia de USD 153.380,79, en el informe de la perito Tejada solo se justifica el valor de USD 32.101,89, no así, el valor de USD 42.353,00, del cual no se justifica de forma alguna los hechos señalados. Por lo que, teniendo en cuenta la diferencia establecida por la Administración Tributaria de USD 153.380,73, solo se justifica el valor de USD 32.101,89, por tanto, descontando ese valor se ratifica la diferencia, al haberse justificado parcialmente el error.

h) Una vez ratificados y modificados los valores establecidos por proveedores por parte del órgano jurisdiccional, los cuales han sido sustentados acogiendo el informe pericial de la perito Tejada (parte actora), en el acápite 8.5 dejan expresado que *“si bien la pericia de la Dra. Tejada señala adjuntar 7 anexos incluido un CD. Verificado el CD (fs. 685) el mismo no contiene información alguna. En cuanto a los anexos constan de fojas 686 a 1466, los mismos poco aportan a la verificación de los hechos, pues se los agrega al proceso sin el detalle de cada uno de los documentos que se anexan con sus valores y razones que justifiquen el hecho materia de la controversia, más cuando del informe se señalan totales y detallan ejemplos de muestras, pero de ninguna manera específica que documentos justifican la diferencia y el error alegado. Lo que imposibilita al Tribunal poder verificar dicha documentación; incurriendo en la deficiencia probatoria siendo obligación del actor conforme el Art. 169 del COGEP desvirtuar el acto impugnado con la prueba.”*

6.3.3. Atendiendo lo expuesto *ut supra*, no es discutible que en la controversia la justificación del soporte documental constituye su óbice, por lo cual la prueba que fue calificada como *“pertinente, útil y conducente”* debe ser practicada conforme la ley, con lealtad y veracidad (art.160 COGEP); en este caso se observa que el informe de la perito Tejada el cual es acompañado con 7 anexos y un CD, es trascendental en las decisiones adoptadas por los juzgadores al momento de examinar el error alegado

por la actora en las diferencias ratificadas en el recurso de revisión y que son puestas a conocimiento del Tribunal Distrital; no es cuestionable que su contenido es materia del anuncio de prueba y de la aceptación de la misma; tampoco se advierte que en la remisión del informe y sus anexos incluido el CD existe alguna novedad, respecto del medio digital, o que sobre este haya sido objetado por parte del demandado en el momento procesal oportuno, en la audiencia preliminar en la que se anuncian pruebas o la audiencia de juicio en la que se practican las mismas.

6.3.4. A pesar de que en las etapas procesales nunca se cuestionó la información contenida en el CD (fs. 685), en la sentencia (agotado el trámite y culminado el ejercicio a la defensa de las partes), el Tribunal de instancia advierte que, el CD en referencia *"no contiene información alguna (1/4). Lo que imposibilita al Tribunal poder verificar dicha documentación; incurriendo en la deficiencia probatoria siendo obligación del actor conforme el Art. 169 del COGEP desvirtuar el acto impugnado con la prueba."* situación sobre la que esta Sala de Casación sostiene, constituye un evento *"sorpresivo"* pues, es evidente que las partes procesales no conocían de tal circunstancia, distinto hubiera sido que se hubiera informado que no contienen información alguna durante la etapa de su evacuación respecto del tema controvertido, ya que la *"inexistencia de información"* no responde a la realidad procesal (el CD número P40429I3I6530711 de fs. 685 tiene la información reclamada), lo cual constituye una evidente violación del derecho a la defensa (art. 76 CRE) cuya tutela jurisdiccional era obligación del órgano jurisdiccional que sustanció el proceso tributario y que, evidentemente influyó en la decisión de la causa, ya que los jueces de instancia sobre las diferencias confirmadas asevera que se debe a la *"deficiencia probatoria"*.

6.3.5. En este punto, es oportuno citar al Dr. Santiago Andrade U. en su obra *"La Casación Civil en el Ecuador"*, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito-Ecuador, 2005 pág. 122, quien, para referirse a las finalidades de las nulidades procesales, cita la Resolución No. 507-99 de 11 de octubre de 1999, juicio No. 18-99, R.O. 333 de 7 de diciembre de 1999 de la primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Ex Corte Suprema que tiene como consideraciones para la configuración el ahora caso 1 de casación que: *"La finalidad que tiene la declaratoria de nulidad procesal la Primera Sala señaló: El tratadista Alberto Luis Maurino en su obra Nulidades Procesales dice: "La finalidad de las nulidades procesales es asegurar la garantía constitucional de la defensa en juicio. Con suma claridad ALSINA nos da esta fórmula: donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad. PODETTI, puntualiza que el objeto y fin de las nulidades del procedimiento "es el resguardo de una garantía constitucional". PALACIO, sostiene que "esta noción debe interpretarse con criterio teleológico", subsumiendo en definitiva a las finalidades particulares en la genérica de asegurar la defensa en juicio de la persona y sus derechos." (Nulidades Procesales, Editorial Astrea. Buenos Aires. 1992. Pág. 33)"*

6.3.6. En definitiva, verificada la indefensión de la actora que influyó en la decisión de la causa, esta Sala de Casación concluye que se ha configurado el caso primero del art. 268 del COGEP, por lo cual conforme el art. 273 del mismo cuerpo normativo se declara la nulidad de la sentencia emitida, nulidad que imposibilita analizar los demás vicios propuestos por el actor y el demandado.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

7.2. CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 28 de abril del 2021, en el proceso No.17510-2019-00442, declarándose la nulidad de la sentencia; y se disponen el reenvío de la causa a la Unidad de Gestión Documental para que otro Tribunal de instancia, dicte sentencia de mérito enmendando el error en que se ha incurrido.

7.3. Sin costas.

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

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

RESUMEN DE FACIL COMPRENSIÓN

Se casa la sentencia como consecuencia de que el Tribunal de instancia, en sentencia advirtió que en el CD entregado como parte del anexo de la perito de la parte actora no contenía información alguna, prueba admitida en audiencia preliminar que solo se dio a conocer al momento de la sentencia, provocando indefensión de la compañía actora, por lo cual se declara nulidad disponiendo el reenvío de la causa para que se vuelva a dictar sentencia, subsanado el error procesal.

--

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 11 de marzo del 2024, las 09h12. **VISTOS.-**

Me aparto de fallo de mayoría a partir del numeral 6.3.2 (inclusive), por los siguientes motivos:

6.3.2 En este punto es necesario recalcar que la parte recurrente ha reprochado los arts. 160 y 300 del COGEP bajo el yerro del caso 1 del art. 268 del COGEP, yerro que abarca los errores de derecho en normas procesales, pudiendo haberse causado nulidad. El yerro del caso 1, puntualmente establece: *^a 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal (1/4)°.*

6.3.3 El caso 1 se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores *in procedendo*, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insanable o por haber provocado la indefensión, siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no hubiera quedado convalidada legalmente; además hay que mencionar que sobre este caso la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento es nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

En el caso la violación alegada corresponde a la falta de aplicación, es decir, la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final.

6.3.4 Revisados los arts. señalados como no aplicados, esta Sala debe puntualizar que: i) El art. 300 del COGEP no es una norma procesal propiamente dicha, pues establece el objeto que tienen las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa, y enumera lo que este abarca, mas no establece el cómo, no existe un procedimiento contemplado en la norma. ii) El art. 160 del COGEP, por otro lado, es una norma procesal en rigor, y establece cómo debe ser admitida la prueba y qué requisitos ésta debe cumplir, precisando el momento procesal para hacerlo.

Ahora bien, si el caso 1 solo admite reproches a normas procesales, no cabe analizar el art. 300 del COGEP por no ser una norma procesal per se y, por otro lado, no se evidencia la especificidad que debe tener, es decir, no se evidencia y el recurrente tampoco precisa, cómo la falta de aplicación de esta norma ha causado la nulidad del fallo recurrido, motivos suficientes para desechar el vicio.

Respecto a la falta de aplicación del art. 160 del COGEP, corresponde que esta Sala deje sentado lo siguiente: 1. Esta norma procesal se aplica puntualmente dentro del procedimiento contencioso tributario, en la audiencia preliminar o en la primera parte de la audiencia de juicio, pues es en ese momento en el que el juzgador debe admitir la prueba anunciada por las partes. No tiene sentido alguno que esta norma se aplique dentro de un fallo para llegar a una decisión, pues su contenido sólo cabe en las fases señaladas, que ocurren antes de la emisión de una sentencia.

Esta Sala encuentra incongruencia en el fundamento señalado por la parte recurrente, pues si bien alega falta de aplicación de una norma de admisibilidad de prueba, también señala que las pruebas fueron admitidas en la fase respectiva, sin observaciones de la parte demandada y que, además fueron practicadas en la audiencia de juicio, por lo que se evidencia que los juzgadores respetaron el contenido de esta norma en la fase correspondiente, tanto así que las pruebas admitidas y valoradas por el Tribunal A quo, les llevaron a una conclusión.

6.3.5 Al no existir vulneración de esta norma como queda evidenciado, se descarta la posibilidad de una nulidad (en caso de ser esta posible), y, por otro lado, al no poderse cuestionar en fase casacional lo sucedido en una etapa anterior a la emisión de la sentencia recurrida, (esta Sala se ha pronunciado al respecto en varios fallos) no procede aceptar el vicio respecto al art. 160 del COGEP.

Si bien el recurrente intenta atar la valoración realizada por los juzgadores a cierta prueba con el art. 160 referido, esto no prospera por los motivos indicados precedentemente, bajo el caso 1.

6.4 Por este análisis, esta Sala evidencia que no han ocurrido los vicios alegados bajo el caso 1 y lo que correspondería, es que se dé paso al análisis de los demás yerros y vicios alegados por las dos partes recurrentes. Notifíquese.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

228054984-DFE

Juicio No. 17510-2019-00442

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito,

martes 2 de abril del 2024, las 10h11. PRIMERO: 1.1. Agréguese al proceso el escrito presentado por la abogada Daniela Freire Carrera y téngase en cuenta su contenido. 1.2. Mediante decreto de 15 de marzo de 2024 se corrió traslado por 48 horas con el escrito de ampliación presentado por el abogado Carlos Andrés Cortez Carrera procurador judicial de la empresa MEGA SANTAMARÍA S.A. Dentro del término concedido la procuradora judicial de la autoridad tributaria demandada, con escrito de 19 de marzo de 2024, da contestación al pedido del actor.

Para resolver la pretensión de la empresa actora, se considera:

SEGUNDO: En el recurso horizontal de ampliación, el recurrente transcribiendo el considerando cuarto de la parte expositiva de la sentencia que resuelve el recurso de casación señala: ^a (...) debido a que la información que contenía el CD anexo del informe pericial de la perito Leslie Tejada es importante para la resolución de la causa por parte del Tribunal de instancia, en atención a lo dispuesto en el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos, solicito respetuosamente se amplíe la sentencia, indicando la forma en la que el Tribunal de instancia deberá enmendar el error cometido, esto es, la forma en la que se deberá reponer la información que contenía el CD que anexó la perito Leslie Tejada en su informe.^o

TERCERO: Resolución.- El Código Orgánico General de Procesos, norma aplicable a este caso, en el artículo 253, establece que: ^aLa aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.^o (El resaltado corresponde a esta Sala) Bajo este precepto normativo, y considerando que no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis, esta Sala de Casación, en la sentencia dictada el 11 de marzo de 2024, esta Sala de Casación, verifica que lo manifestado por los jueces de mayoría es que, ^aconstituye un evento ^asorpresivo^o pues, es evidente que las partes procesales no conocían de tal circunstancia, distinto hubiera sido que se hubiera informado que no contienen información alguna durante la etapa de su evacuación respecto del tema controvertido, ya que la ^ainexistencia de información^o no responde a la realidad procesal (el

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

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

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

CD número P40429I3I6530711 de fs. 685 tiene la información reclamada)° en ese sentido, lo solicitado por el actor, no se ajusta a lo manifestado en el fallo recurrido, ya que en ninguna parte se ha hecho mención de que deba corregirse el error cometido debido a que ^ael CD en cuestión no contenga información°, todo lo contrario la indefensión se da por verificado el CD, este contiene información, por lo tanto, lo solicitado esto es, ^ase disponga su reposición° deviene de improcedente. Notifíquese y Devuélvase.-

Voto Salvado doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

En virtud de que en la sentencia emitida el 11 de marzo del 2024, las 09h12 me aparté del criterio de la mayoría en la emisión de la sentencia de mérito, no me corresponde pronunciarme sobre el referido recurso horizontal. Notifíquese y Devuélvase.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



Validar únicamente en FirmaBC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL
MEDIAVILLA



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/AM

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

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

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