



Juicio No. 09501-2018-00303

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

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

lunes 10 de marzo del 2025, las 10h12. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2018-00303.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía ESTILEN S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2028-0037-RE, de 17 de enero de 2018, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en el que se resolvió sancionar a la compañía con una multa por contravención, equivalente al cincuenta por ciento de la multa máxima establecida para el delito de receptación de conformidad con el art. 300 del COIP, en concordancia con la Disposición General Cuarta del mismo cuerpo legal.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el siguiente objeto de la controversia: ^ai) Determinar si la Administración Tributaria resolvió la sanción dentro de los plazos establecidos en el Art. 241 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), y las consecuencias jurídicas que se deriven de esta situación en el caso que así no haya ocurrido; ii) Determinar si el acto administrativo impugnado es nulo por carecer de una debida motivación; iii) Establecer en el proceso sancionatorio si se han violado las normas y garantías básicas del debido proceso; y, iv) Establecer si la Administración Aduanera para la valoración de las mercancías que sirvieron de fundamento para la imposición de la sanción, aplicó correctamente los métodos de valoración°.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar la acción de impugnación deducida por la compañía ESTILEN S.A., en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduanas, como consecuencia de lo cual se declaró la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DDG-2018-0037-RE, emitida por dicha autoridad el 17 de enero de 2018.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 28 de enero del 2019, a las 08h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00303, argumentando el caso 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

1.4. Mediante auto de 31 de julio de 2024, a las 10h00, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional (E) de la Corte Nacional de Justicia, admitió parcialmente el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP°, por el vicio de errónea interpretación del art. 300 del Código Integral Penal.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2018-00303, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre de 2024, 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 7 de marzo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que la sentencia de instancia incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 300 del Código Orgánico Integral Penal. Detalla el considerando 7.4.2 para el efecto. Que el Tribunal señala y considera que para el cálculo de la infracción aduanera debió aplicarse los métodos de valoración de la OMC, realizando en su motivación una similitud con los procedimientos administrativos relacionados a los controles posteriores que realiza la administración aduanera, cuando realmente lo que debió realizar el Tribunal al emitir el fallo, era analizar los elementos fácticos del art. 300 del COIP y no realizar una interpretación extensiva, con lo cual inobservó el numeral 2 del art. 13 ibídem. Que el Tribunal en el considerando 7.4.1 realiza un análisis errado del art. 300 del COIP. Que la interpretación que realiza el Tribunal sobre el tipo penal en la concepción del término ^acuantía^o se excede de los límites interpretativos del art. 13 del COIP, ya que atendiendo al sentido literal del tipo, éste sólo nos habla de ^acuantía^o por lo que no es necesario lo establecido en las líneas del tribunal en su sentencia en el numeral 7.4.3. Que la aplicación de reglas de valoración es únicamente para aquellas mercancías que han ingresado formalmente al territorio nacional a través de un puerto aduanero donde se pueda ejercer efectivamente la potestad aduanera. Que en esa misma línea otra característica del porqué no se aplican las reglas de valoración de la OMC en los tipos

penales, es que en todo despacho aduanero formal y legal existe una declaración aduanera, la declaración aduanera constituye una brújula en la determinación tributaria, ya que a través de la declaración es que podrá aplicar de manera ordenada y correcta los métodos de valoración, así por ejemplo si quisiera aplicar el tercer método de valoración para la determinación del precio de las mercancías, la declaración aduanera arroja los datos necesarios para su correcta aplicación, datos como el periodo de tiempo de importación, importador o exportador, la comparabilidad de dicha DAI con otra DAI para establecer el nivel de importación y precios, son datos que se desprenden de una declaración aduanera; que estos datos en la receptación aduanera no existen, por esa misma razón el tipo penal (art. 300 COIP) otorga al tenedor de las mismas 72 horas para su justificación, ^a si en una receptación aduanera no se logra justificar debidamente con una declaración para la aplicación de los métodos de valoración, ¿cómo podría la administración aduanera aplicar correctamente los métodos de valoración?°. Que existe una errónea interpretación del art. 300 del COIP, por cuanto se señala que ^a actora mantenía bienes para la comercialización sobre los cuales no logró demostrar su legal tenencia^{1/4}° y continúa el tribunal señalando que existe una ^a extraña cuantificación de las mercancías previo a la sanción° esto no es más que la muestra como el tribunal se equivoca, puesto que al señalar que no existe justificación de su legal tenencia, no puede enfocarse su fallo en la valoración aduanera. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía ESTILEN S.A., en su contestación al recurso de casación propuesto por la Administración Aduanera manifiesta: Que el Tribunal de instancia acogió dos de los argumentos expuestos por la compañía en la demanda, concluyendo que la resolución impugnada era inválida. Que por un lado, reconoció que la resolución dictada fue extemporánea y, por lo tanto, no sufre efectos jurídicos; y, por otro, concluyó que el valor de la multa había sido calculado en forma arbitraria ya que no existe justificación de cómo se determinó cuál era el valor en aduana de la mercancía. Que el recurrente afirma que el Tribunal habría incurrido en la errónea interpretación del art. 300 del COIP ya que precisa que el Tribunal confunde la cuantía con la valoración aduanera. Que menciona que el art. 300 ^a se refiere al término cuantía ($\frac{1}{4}$) sólo exige una determinación estimativa del valor de las mercancías, no exige una valoración°. Que según el recurso de casación, existe una diferencia entre la cuantía y la valoración, ya que, según su criterio, la cuantía no debe ser exacta; en cambio la valoración sí. Que, a criterio de la aduana, la interpretación correcta de este artículo no exige que esta ^a cuantía° a la que se refiere la norma sea exacta sino que puede ser

^a vagamente determinada°. Que es cuestionable que la administración aduanera pretenda confundir a la Sala. Que el recurrente, al referirse al art. 300 del COIP, analiza solo su parte inicial y omite considerar lo previsto en su parte final, que justamente se refiere a cómo se determina la sanción, lo que tiene que ver con el valor en aduana de la mercancía. Que considera que el art. 300 del COIP establece que, si la cuantía de la mercancía aprehendida supera los ciento cincuenta salarios básicos unificados, la receptación aduanera constituirá un delito; en cambio, conforme la disposición general cuarta del mismo cuerpo legal, si la cuantía es inferior a los 15 SBU, la receptación será sancionada por la aduana como una contravención con el cincuenta por ciento de la multa máxima establecida. Por lo tanto, en estos casos, de acuerdo con la norma, la multa sería el equivalente al valor en aduana de la mercancía. Que la primera parte del art. 300, en efecto se refiere a la cuantía, para determinar si la recepción constituye delito o contravención. Que en este punto es cuestionable que la Aduana pretenda que la decisión de tramitar un hecho punible como delito o contravención dependa de una determinación imprecisa de la cuantía de la mercancía. Que el art. 300 del COIP no solo se refiere a la cuantía para determinar qué tipo de acción se debe seguir; sino que también se refiere al valor en aduana de la mercancía a efectos de establecer cuál debe ser el valor de la multa. Que de la lectura de la sentencia, se evidencia que el Tribunal interpreta correctamente el art. 300 del COIP; concluyendo que el valor de las mercancías es importante no sólo para establecer sí la infracción constituye delito o contravención, sino también para determinar la cuantía de la sanción. Que a diferencia de lo mencionado por la autoridad demandada el art. 300 es claro en establecer que la multa se impondrá considerando el valor en aduana de la mercancía. Que por lo expuesto, el recurso de casación debe ser rechazado y la sentencia confirmada en todas sus partes.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en la errónea interpretación del art. 300 del Código Integral Penal; al amparo del caso 5 del art. 268 del ^a COGEP°.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta

de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.

6.1.1 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que deben ser respetados y no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.3. Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto dice que:

^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad° (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

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

CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

^a Artículo 300.- Receptación aduanera.- La adquisición a título oneroso o gratuito, recepción en prenda o consignación y tenencia o almacenamiento de mercancías extranjeras, cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, sin que el tenedor de las mismas acredite su legal importación o legítima adquisición en el país, dentro de las setenta y dos horas siguientes al requerimiento de la autoridad aduanera competente, será sancionada con una pena privativa de libertad de uno a tres años y multa del duplo del valor en aduana de la mercancía. Incurrirá igualmente en el delito de receptación aduanera y será reprimida con la misma pena y multa, la persona que, con unidad de propósito, realice cualquiera de los actos previstos en este artículo en forma sistemática o fraccionada, en un solo acto o en diferentes actos de inferior importe cada uno. Cuando la autoridad competente detecte actos que podrían configurar el delito de receptación aduanera en forma fraccionada, pondrá en conocimiento de la Fiscalía General del Estado los actos realizados por el infractor en los doce, meses anteriores al último acto.°

6.3. Para iniciar el análisis que corresponde, ya que el recurrente ha especificado puntualmente que el vicio se encuentra en los considerandos 7.4.1, 7.4.2, y 7.4.3 de la sentencia recurrida, es preciso identificar los hechos probados en instancia, por lo que, se procede a citar la parte respectiva:

^a7.4) Finalmente y con el propósito de establecer si la ^aadministración aduanera para la valoración de las mercancías que sirvieron de fundamento para la imposición de la sanción, aplicó correctamente los métodos de valoración^o, el tribunal realiza el siguiente análisis:

7.4.1) En el presente caso, ha quedado demostrado que la compañía actora mantenía bienes para la comercialización sobre los cuales no logró demostrar su legal tenencia, por lo que resta analizar si para la imposición de la sanción estos bienes fueron tasados conforme lo exigen las normas de valoración. Al respecto, se hace notar que la contravención por la cual fue sancionada administrativamente la actora, es una infracción de tipo económico, que extraña la cuantificación de las mercancías previo a la sanción, así el artículo 300 del COIP al referirse a la receptación aduanera señala que ^aLa adquisición a título oneroso o gratuito, recepción en prenda o consignación y tenencia o almacenamiento de mercancías extranjeras, cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, sin que el tenedor de las mismas acredite su legal importación o legítima adquisición en el país, dentro de las setenta y dos horas siguientes al requerimiento de la autoridad aduanera competente, será sancionada con una pena privativa de libertad de uno a tres años y multa del duplo del valor en aduana de la mercancía^o, en concordancia con la Disposición General Cuarta del mismo Código, en cuyo texto se expresa: ^aEn lo referente a infracciones contra la administración aduanera, cuando el valor de las mercancías no exceda de los montos previstos para que se configure el tipo penal, no constituye delito y será sancionada como contravención administrativa por la autoridad aduanera con el cincuenta por ciento de la multa máxima establecida para cada delito^o, por ello resulta imprescindible que la administración antes de proceder a la imposición de la sanción, establezca la cuantía de las mercancías, pues de lo contrario resultaría imposible la cuantificación de la multa a aplicar.

7.4.2) En el acto sancionatorio impugnado, esto es la Resolución No. SENAE-DDG-2018-0037-RE de fecha 17 de enero de 2018 (fs. 2 a 4), no se realiza un análisis de la forma en que la administración valoró las mercancías que sirvieron de soporte para imponer la sanción, únicamente se cita el Memorando No. SENAE-DZPG-2017-1922-M de fecha 29 de agosto de

2017 (fs. 58 a 59), que forma parte del expediente administrativo remitido por la administración, el mismo que hace referencia a una tabla de valoración ^aCLSV-2017-TV-No. 013 INTERVENCIÓN^o que no consta en el expediente antes señalado ni ha sido practicada como prueba por el demandado, para finalmente concluir que el valor FOB de las mercancías es de USD 26.253,41, el valor en aduana USD 29.141,29, y los tributos USD 30.869,11, sin realizar un detalle de la forma en que se obtuvieron estos importes, lo mismo ocurre con el Memorando No. SENAE-CZPD-2017-0878-M del 28 de agosto de 2017 (fs. 41), practicado como prueba por el demandado, cuyo contenido es una copia literal del Memorando No SENAE-DZPG-2017-1922-M de fecha 29 de agosto de 2017, de lo que se infiere que la administración no ha demostrado cuál de los métodos establecidos en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC), y en Decisión 571 de la Comunidad Andina, utilizó para la valoración de las mercancías. 7.4.3) La determinación del valor de las mercancías objeto de análisis, constituye operación fundamental, para establecer inclusive si la infracción acusada constituye delito o contravención, así como para determinar el quantum de la sanción que se aplicará; por lo tanto, para su cuantificación se debió observar las disposiciones establecidas en la normas de la OMC, como de la CAN, y la normativa interna; y al no haberse actuado de esta forma significa que la administración no estableció correctamente la base sobre cual calculó la multa al actor, lo cual le impidió además ejercer su derecho a la defensa, por lo que el acto sancionatorio es inválido de acuerdo a lo prescrito en el artículo 139 numeral 2 del Código Tributario^o. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 De lo expuesto constan como hechos probados: i) Que ha quedado demostrado que la compañía actora mantenía bienes para la comercialización sobre los cuales no logró demostrar su legal tenencia; ii) Que en el acto sancionatorio impugnado, esto es la Resolución No. SENAE-DDG-2018-0037-RE de fecha 17 de enero de 2018, no se realiza un análisis de la forma en que la administración valoró las mercancías que sirvieron de soporte para imponer la sanción; iii) Que en el acto sancionatorio únicamente se cita el Memorando No. SENAE-DZPG-2017-1922-M de fecha 29 de agosto de 2017, que forma parte del expediente administrativo remitido por la administración, el mismo que hace referencia a una tabla de valoración ^aCLSV-2017-TV- No. 013 INTERVENCIÓN^o, que no consta en el expediente ni ha sido practicada como prueba; iv) Que si bien en el acto sancionatorio se establece que el valor FOB de las mercancías es de USD 26.253,41, el valor en aduana USD 29.141,29, y los

tributos USD 30.869,11, no se realiza un detalle de la forma en que se obtuvieron esos importes; v) Que la administración no ha demostrado cuál de los métodos establecidos en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC), y en Decisión 571 de la Comunidad Andina, utilizó para la valoración de las mercancías. vi) Que se ha vulnerado el derecho a la defensa del actor.

6.7 En el presente caso, se impuso una contravención por ^areceptación aduanera^o tipificada en el art. 300 del COIP, en concordancia con la Disposición General Cuarta del mismo Código y, del análisis se concluyó que al no haberse hecho referencia a cómo se llegó a establecer el valor de la mercancía, se ha dejado en indefensión al accionante y por tanto se ha configurado lo previsto en el numeral 2 del art. 139 del Código Tributario.

En consecuencia, el Tribunal A quo llegó a su decisión no por la aplicación del art. 300 del COIP, cuya errónea interpretación se ha alegado, y por tanto, no incide en la decisión de los juzgadores el alcance del art. 300 referido (dado en el fallo recurrido), sino que, su conclusión se ancló exclusivamente en la falta de explicación de cómo la Aduana procedió a establecer el valor de las mercancías (FOB, en aduana y, de los tributos), pues afirman no existe explicación alguna al respecto, lo que vulneró el derecho a la defensa del accionante. Es decir la falta de una explicación razonada fáctica y jurídica y la falta de pruebas que avalen dicho cálculo, es lo que decantó en la decisión contemplada en el fallo recurrido, y no, el alcance del art. 300 del COIP, que si bien se cita y se analiza, no es determinante para la decisión judicial.

Por otro lado, el casacionista no presenta ningún cargo contra el art. 139.2 del Código Tributario aplicado por los juzgadores para tomar su decisión, consecuentemente no sólo que el cargo de ^aerrónea interpretación^o no procede ni incide en la decisión del fallo, sino que, tampoco se ha construido de manera completa el recurso de casación, dejando por fuera de él, al art. 139.2 del Código Tributario, norma decisiva en el fallo de instancia.

6.8 Finalmente, cabe precisar que, el Tribunal de instancia al pronunciarse respecto al primer punto del objeto de la controversia, acepta que la administración aduanera impuso la sanción fuera de los plazos establecidos en el artículo 241 del Reglamento al COPCI: ^a 7.1.5¼ ^a en virtud de lo expuesto se concluye que la administración aduanera ejerció su facultad resolutoria fuera de los diez días que tenía para hacerlo, por lo que la resolución sancionatoria

no surte ningún efecto jurídico al haberse emitido extemporáneamente^o; por lo que, por este extremo, también se evidencian los errores imputables al recurrente en la construcción del vicio y en la construcción integral de su recurso de casación, pues en el fallo recurrido, se evidencian varios motivos (hechos probados) que determinaron que el Tribunal A quo declare la invalidez legal del acto administrativo impugnado, y, ninguno de esos motivos, fue reprochado por el recurrente con otros cargos casacionales.

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 mayoría de 28 de enero del 2019, a las 08h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00303.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENA E, 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 vicio de ^aerrónea interpretación^o del art. 300 del COIP, pues dicha norma si bien se aplica en el fallo, no es determinante para la decisión a la que arriban los juzgadores A quo, por lo que, su reproche es intrascendente a efectos de la decisión en instancia. Asimismo, se evidencian varios motivos que llevan al Tribunal a dejar sin efecto el acto impugnado, y, ninguno de ellos tiene relación con la norma acusada de vicio y, por otro lado, tampoco han sido reprochados al amparo de otros yerros casacionales.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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