

Juicio No. 09501-2017-00267

JUEZ PONENTE: DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. Quito, viernes 22 de marzo del 2019, las 12h03. **A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Abg. Gabriel Antonio Andrade Piza en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 23 de octubre de 2017, las 09h33, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00267, propuesto por la señora Suan Elizabeth Suarez Coronel, como Gerente General y Representante Legal de la compañía NEGOTESPECIE S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2017-0089-RE, emitida el 24 de enero de 2017, así como la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0624-D001, emitida el 30 de noviembre de 2016 por el Director Nacional Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

I. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El Abg. Gabriel Antonio Andrade Piza, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 23 de octubre de 2017, las 09h33, en la que se resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la señora Suan Elizabeth Suarez Coronel, como Gerente General y Representante Legal de la compañía NEGOTESPECIE S.A., en contra del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez de la Resolución No. SENAE-DGN-2017-0089-RE, emitida el 24 de enero de 2017, así como la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0624-D001, emitida el 30 de noviembre de 2016, por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

1.1.1.- Con relación al **caso cuarto y quinto** señala lo siguiente: ***“CAUSAL 4 DEL ART. 268 DEL COGEP: Falta de aplicación del Art. 164 del Código Orgánico General de Procesos: (1/4) el Tribunal inicia dicho acápite señalando con claridad que los elementos probatorios que sirvieron para su resolución fueron los anunciados durante la audiencia preliminar y practicados en la audiencia de juicio, sin embargo; señores Magistrados; como se puede advertir del fallo recurrido y***

respecto al informe pericial presentado por el SENA, se le confiere los méritos probatorios suficientes para dilucidar el descarte del primer método, pero respecto al valor probatorio de dicho informe pericial a fin de establecer la aplicación del tercer método de valoración, el Tribunal **NO LO REVISAR NI MUCHO MENOS ANALIZA** (1/4) el tribunal se limita únicamente a la revisión de la Rectificación de tributos No. JRP1-2016-0624-D001 la cual **NO FUE ADMITIDA COMO PRUEBA EN LA AUDIENCIA PRELIMINAR NI PRACTICADA EN LA AUDIENCIA DE JUICIO** (1/4) razón por la cual el acto administrativo que sirvió para la resolución incumple con los requisitos de prueba que contempla el Código Orgánico General de Procesos. (1/4) el tribunal no analizó el informe pericial tal como lo había indicado en su sentencia, dentro del cual a fojas 25 a 27 se establecen con calidad meridiana los argumentos técnicos por los cuales se ratifica la aplicación del tercer método de valoración en la Rectificación de tributos No. JRP-2016-0624-D001, limitándose a efectuar la revisión del antecedente del acto impugnado para resolver, dejando a un lado una gran cantidad de elementos probatorios que constan dentro del Informe Pericial presentado por el SENA. (1/4) El Tribunal al dejar de valorar el informe pericial amparado por el Art. 164 del COGEP, aplicó equivocadamente como fundamento para resolver en el punto "7.6°" de su sentencia el Art. 3.1 literal a) del acuerdo de Valoración del GATT (1/4) El Tribunal señala en su fallo que la calidad de las mercancías conocidas comercialmente como Canela no es la misma; sin existir ningún fundamento técnico que sustente dicha afirmación, puesto que la única diferencia que señala en su fallo es la letra y número H2; sin embargo, la normativa indica que debe encontrarse similitud en las mercancías y esta similitud de las mercancías está dada por la respectiva clasificación arancelaria a través de las subpartidas que constan en el Arancel Nacional de Importaciones de lo cual podemos establecer que las declaradas por la compañía NEGOESPECIE S.A., y las comparadas a fin de aplicar el tercer método de valoración tienen LA MISMA SUBPARTIDA ARANCELARIA la signada con el código 0906.11.00.00, lo cual ha sido ratificado por el Tribunal, puesto que dicha subpartida asignada a las mercancías en mención, se repite en el fallo en varias ocasiones, sin que sobre su validez se pronuncie contradicción alguna o que se haya generado sobre la misma controversia durante el proceso. (1/4) **CAUSAL 5 DEL ART. 268 DEL COGEP: Falta de Aplicación del Art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846 de la CAN):** (1/4) Hay que tomar en consideración que cuando existan motivos para descartar el Primer Método de Valoración ± Valor de la Transacción, como lo dispone el Art. 17 de la Decisión 571 de la CAN; **TAL COMO ASÍ LO HA CORROBORADO EL TRIBUNAL EN EL PRESENTE CASO;** se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando **la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENA**, información que según la normativa supranacional contenida en el numeral 4 del Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN (Anterior Art.

62 de la Resolución 846 de la CAN), le brindan el carácter de **CONFIDENCIAL** a dicha información. (1/4) La respuesta está en el mismo Art. 63 pero numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, mismo que dispone que justamente por tener carácter confidencial dicha información comercial, ya que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información NO SEA DIVULGADA, sino únicamente para objeto de estudio de la Administración Aduanera, no puede ser revelada sino bajo la misma autorización de quien la proporcionó, o en su defecto por orden judicial: " la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial". (1/4) Si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que de aquella forma todo sujeto (pasivo en el presente caso) pueda contradecir en lo que se crea afectado. (1/4) Por lo tanto la Sala no debió ni mencionar dicho Art. 37.2 de la Resolución 846 de la CAN en su sentencia, porque no guarda coherencia el razonamiento al cual ha llegado el Tribunal, por cuanto el SENA en el uso de sus facultades de control NO HA PROCEDIDO ARBITRARIAMENTE al descartar el Primer Método de Valoración declarado por el importador y consecuentemente a tomar los valores que reposan en la Base de datos para rectificar tributos aplicando el tercer método de valoración, toda vez que dicha información es de carácter confidencial y protegida de acuerdo a lo contemplado en el artículo 225 del COPCI; la cual como se expone a continuación fue la norma que el Tribunal debió observar y aplicar en su fallo en lugar de la disposición cuyo vicio se expone como aplicación indebida".

1.1.2.- En el considerando 7 de la sentencia recurrida, el Tribunal a quo manifiesta que: " 7.- **MOTIVACIÓN.**--- Para resolver sobre la demanda de impugnación planteada por la compañía **NEGOESPECIE S.A.**, representada por su Gerente General y Representante Legal, la señora **SUAN ELIZABETH SUAREZ CORONEL**; **SE ESTIMA LO SIGUIENTE:** 7.1) **TENGAMOS PRESENTE VARIOS CONCEPTOS CONSTITUCIONALES** que deben aplicarse a las controversias jurídicas y que corresponden a la **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA** vigente, en la parte que **DICE:** " Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión".- El Art. 76, ordena que: " En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. (1/4) 4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria. (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del

procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento. (1/4).- h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. (1/4).- l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°. --- El Art. 169, prescribe: "El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. (1/4) No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades°. --- Y el Art. 300 puntualiza: "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 (1/4)°. --- 7.2) El Art. 313 del COGEP señala: "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.° --- 7.3) De acuerdo a la profesora TERESA ARMENTA DEU, en su obra "LECCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL", novena edición, Editorial Marcial Pons, Madrid-España, 2016; paginas 185, 186 y 192: "LA PRUEBA es una actividad que tiene lugar ante el órgano judicial y que se encamina a que aquél adquiera el convencimiento sobre la veracidad o la convicción judicial de unos hechos controvertidos. (1/4) En términos generales, la prueba recaerá sobre las afirmaciones de hecho realizadas por las partes. (1/4) A las partes corresponde la alegación de los hechos que considere apoyan su pretensión, así como la aportación de los datos y medios de prueba necesarios a dicho efecto. Las partes, sin embargo, no tienen la obligación de probar; tienen la carga de la prueba. (1/4), la falta de alegación y prueba de determinados hechos conduce a que los mismos no se tengan por probados, y de ahí, según la naturaleza de los mismos, pueden derivarse perjuicios para una de las partes.° --- 7.4) Las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario, no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los sujetos pasivos. Tanto es así, que las presunciones de validez y ejecutoriedad quedan suspendidas cuando un sujeto pasivo impugna un acto de la Administración Tributaria ante un Juez.- El segundo inciso del art. 311 del COGEP señala que respecto de los actos administrativos impugnados, corresponderá a la

administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía; es decir, las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, quedan en tela de juicio al igual que las del sujeto pasivo y por lo tanto, deben forzosamente ser probadas ante el juez; tal como refiere el Dr. Álvaro Mejía Salazar en su ponencia "La prueba en el proceso tributario" publicada en la obra colectiva "Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario" publicada por IEDT, Quito, 2013.----- 7.5) Con relación al cuestionamiento del accionante, sobre la falta de acatamiento del primer y segundo método de valoración, debemos considerar que de conformidad con lo previsto en el Art. 1 del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC), y en el Art. 4 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, "El valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello"; empero, no siendo posible determinar el valor en aduana de las mercancías en base al valor de transacción de las mismas, siguiendo el orden de prelación previsto en la Nota General del Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y en el Art. 4 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, corresponde aplicar el método del valor de transacción de mercancías idénticas.--- 7.5.1) En el caso que nos ocupa, la Administración Aduanera justifica la falta de aplicación del primer método de valoración, señalando que: "El sujeto pasivo NEGOESPECIE S.A., mediante Documento No.SENAE-DAI-2016-0067-E del 14 de octubre de 2016, presentó información insuficiente e inconsistente que no permite a la Administración Aduanera verificar o comprobar el valor declarado de los CANELAS Y UVAS, y no resulta posible asegurar la veracidad y exactitud del valor declarado, razón por la cual el valor en aduana no se puede determinar en aplicación del Método del Valor de Transacción;¼º, tal como consta en la Rectificación de Tributos N°JRP1-2016-0624-D001 notificada el 30 de noviembre de 2016, punto 2.2.4.1 que aparece en la página 21 de 29 de la rectificación de tributos, que consta a fojas 145 del expediente, y que constituye el antecedente del acto administrativo impugnado.--- 7.5.2) De lo antes referido y de los hechos probados relatados en los puntos 6.2) y 6.3) de esta sentencia, se verifica que la Administración Aduanera tuvo razones suficientes para descartar la aplicación del primer método de valoración, por cuanto según lo dispuesto en el Art. 51.1 b) de la Resolución N° 846 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina, que contiene el Reglamento Comunitario Sobre la Aplicación del Valor en Aduana de la CAN, "Si, una vez recibida la información complementaria o, a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a

6 del artículo 3 de la Decisión 571.º .--- Adicionalmente, de las pruebas actuadas por la parte Actora en esta controversia, incluido el informe pericial analizado en el punto 6.1) de esta sentencia, en la presente causa la parte Accionante no ha justificado las dudas que condujeron a la Administración Aduanera a descartar el primer método de valoración.----- 7.5.3) En Rectificación de Tributos N°JRP1-2016-0624-D001 notificada el 30 de noviembre de 2016, antecedente del acto administrativo impugnado, que obra de fojas 135 a 149 del expediente, en el punto 2.2.4.2, párrafo final, que obra de fojas 145 vueltas del expediente (pág. 22 de 29 de la Rectificación), se dice: "¼, se procedió a revisar valores dentro del Banco de Datos (¼) de la Administración Aduanera, teniendo en cuenta: la misma subpartida, descripción, marca, modelo y origen, y no se encontraron registros que cumplan con tales características; siendo que el sujeto pasivo NEGOESPECIE S.A. importó CANELA Y UVAS, sin marca comercial, de varios modelos, y no se cuenta con las características y especificaciones necesarias para constatar que las mercancías que conforman el Banco de Datos sean iguales en todo a las mercancías objeto del presente estudio; razón por la cual se descartó el Segundo Método de Valoración: Valor de Transacción de mercancías idénticasº .--- El descarte del segundo método de valoración, es referido en similares términos, en el informe pericial presentado por la Autoridad Aduanera Demandada, en la parte que aparece en el párrafo final de la pág 23 de 29 y que concluye en la pág. 24 de 29 de dicho informe y que obra a fojas 670 a 670 vueltas del expediente.---- Al tratarse de un método que se basa en la comparación del valor de transacción de las mercancías objeto de estudio con el valor de transacción de "mercancías idénticas", entendiéndose por tales a las que son iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial, y al no haberse encontrado mercancías idénticas que sirvan de comparables, no hace falta ninguna otra justificación para descartar la aplicación del Segundo Método, por lo que la Administración Aduanera ha justificado el descarte de dicho método.----- 7.6) Con respecto a la posible incorrecta aplicación del tercer método de valoración, debemos considerar, de conformidad con lo previsto en el Art. 3.1 a) del Acuerdo de Valoración del GATT establece que " Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.º (énfasis agregado), lo que significa que para la aplicación de este método, debe cumplirse ciertas condiciones: a) que el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Art. 1 y 2; b) que las mercancías hayan sido vendidas para la exportación, c) que las mercancías hayan sido vendidas al mismo país de importación; y, d) que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado.--- En virtud de lo antes referido, pasemos a verificar el cumplimiento de los pasos que señalan las normas de valoración:--- 7.6.1) En la

Rectificación de Tributos N°JRP1-2016-0624-D001 notificada el 30 de noviembre de 201 y que obra de fojas 135 a 149 del expediente, en el punto 2.2.4.3, literal b), que obra de fojas 145 vueltas, se señala: "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (1/4) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de CANELA Y UVAS (subpartidas arancelarias N°0906.11.00.00 y 0806.20.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de Sir Lanka y Chile, respectivamente sean similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: CANELA Y UVAS, SIN MARCA COMERCIAL, EN KILOGRAMOS.- Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidas en el mismo país: SIR LANKA Y CHILE.º ; y, más adelante en los literales c) y d) (en la foja 146 vueltas) enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto en el numeral 3 del Art. 37 del Reglamento Comunitario sobre aplicación del valor en aduana de las mercancías importadas al territorio aduanero comunitario, se indica que una vez identificadas mercancías similares en el Banco de Datos de la Administración Aduanera, el valor de transacción de las mismas corresponde a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración; y, que han sido exportadas en un mismo momento o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración; SIN EMBARGO, a pesar que se conocen cuáles son las importaciones con las cuales se compararon las importaciones en discusión en la presente causa, así como las facturas comerciales de las declaraciones de importación usadas como comparables; NO se cuenta con prueba de que el valor en aduana de las declaraciones usadas como comparables, fue determinado con arreglo al primer método de valoración; y, se verifica que la calidad de las mercancías en discusión NO es similar a la calidad de las mercancías usadas como comparables, por ejemplo el importador compro º CINNAMON QUILLS H2º y uno el comparable se refiere a º CINNAMON QUILLSº únicamente; la cantidad de º CINNAMON QUILLS H2º comprada por el importador al mismo proveedor suma 78.750 kg y se la compara con una importación de 15.500 kg y no hay referencia de ningún ajuste con relación a este particular; con relación a las uvas no se considera que el importador compro un total de 41.800 kg de uvas y se lo compara con una importación de 20.000 kg.- Por lo que mal puede aceptarse la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares (tercer método de valoración), sin la existencia de una cabal demostración de los precios de las mercancías similares con las que se ha realizado la comparación; y, además dicha información recién es puesta en conocimiento del importador (ahora parta Actora) y no consta en el acto administrativo impugnado ni en su antecedente la rectificación de tributos.----- 7.6.2) Por otro lado no hay que

olvidar que el Art. 15. 2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC establece que en el presente acuerdo "Se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial".--- Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución, más allá de que el Tribunal jamás puede creer la mera afirmación unilateral de una de las partes, en cuyo caso quedaría al libre albedrío del Tribunal de creer a quien lo considere pertinente. Como colofón del análisis realizado, para la determinar en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías.---- 7.6.3) El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente (ni en la Rectificación de Tributos ni en el Acto Administrativo impugnado) cuales son las mercancías, calidades y cantidades que han servido de referencia, de ninguna manera justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, ya que de no ser así, la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, al señalar que "En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuarán los

ajustes que resultan necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad entre la mercancía importada y la mercancía similar considerada^{1/4}, y más adelante en el acápite 2) de la misma norma se señala que ^a "Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables^{1/4}. Si esto es así, al no conocer siquiera cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes, bien entendido que tales ajustes deben ser realizados no sólo en base a datos reales sino que además sean objetivos y cuantificables, cuestión que es imposible realizar si no se sabe cuál es la mercancías que se tomó como referencia.----- 7.6.4) Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, incumpliendo de esta manera con lo previsto en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución que, como parte de las garantías básicas para asegurar el debido proceso, garantiza que ^a "Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos^{1/4}; en términos similares el Art. 81 del Código Tributario conmina a que todos los actos sean debidamente motivados, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley, lo que a su vez se encuentra ratificado por los Arts. 103 numeral 2) y 133 *Ibidem*, 122 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; y, por el Art. 31 de la Ley de Modernización del Estado del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos Por Parte de la Iniciativa Privada; de esto se desprende que tanto por mandato constitucional como de las demás normas de menor jerarquía, en nuestro país se impuso el deber ineludible de motivar las resoluciones provenientes del poder público, de manera que la vulneración de esta garantía acarrea la nulidad del acto. Cabe aclarar que motivación no es más que la justificación de las razones jurídicas que sirvieron de base para la resolución de un determinado conflicto, las mismas que deben ser coherentes con los antecedentes del caso que se juzga, puesto que como nos enseña Ignacio Colomer Hernandez en su obra ^a "La Motivación de las Sentencias: Sus Exigencias Constitucionales y Legales", Edit. Tirant Lo Blanch, Valencia España 2003, pág. 44, ^a ^{1/4} son dos las finalidades que configuran la esencia de la actividad motivativa, de una parte el hecho de ser una justificación racional y fundada en Derecho de la decisión, de otra parte, el dato de contrastar o responder críticamente a las razones o alegaciones esgrimidas por cada parte", criterio que es compartido por el Maestro Manuel Atienza en su obra

“Curso de Argumentación Jurídica”, Madrid, Trotta, 2013, Pág. 136, donde señala: “Se entiende por motivación suficiente aquella justificación en la que cada afirmación está bien fundamentada en argumentos justificativos”. En similar sentido se ha pronunciado el tratadista José Luis Castillo Alva en su obra *“Proscripción de la Arbitrariedad y Motivación”, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L, 2013, Pág. 92, cuando manifiesta que “Una motivación para que sea racional debe estar acompañada de buenas razones; dichas razones deben apoyarse en los hechos del caso, en la prueba pertinente y en el derecho vigente aplicable al caso (1/4). En pocas palabras, se necesita que la argumentación desplegada (las buenas razones) sea suficiente y resuelva de manera adecuada el problema planteado”.* Esto quiere decir que la motivación no puede estimarse cumplida con la simple transcripción de normas legales o con la mera explicación de por qué se adopta tal o cual decisión, sino debe ir precedida de una exposición de los argumentos jurídicos en los que se funda, justificando las razones por las que el hecho concreto que se juzga, se subsume en la norma en la que se sustenta la decisión, de tal manera que el interesado esté en condiciones de conocer las razones decisivas o el fundamento de las resoluciones que le afectan.- Siguiendo esta línea de pensamiento, la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado tres parámetros para que un fallo se encuentre debidamente motivado: i) La razonabilidad, ii) La lógica; y, iii) La comprensibilidad, los mismos que han sido reiterados en las sentencias N° 063-14-SEP-CC, caso N° 0522-12-EP, de 09 de abril de 2014, y en la Sentencia N° 136-14-SEP-CC emitida dentro del Cas N° 0148-11-EP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 359, de 22 de octubre de 2014, Pág. 57, donde señala: “Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.”. La Administración Aduanera al no haber justificado la aplicación del Tercer Método de Valoración conforme a las Normas de Valoración de la OMC y la CAN, implica que incumplió con su obligación de motivar sus actos en detrimento de lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución.----- 7.7) Finalmente, en virtud de que la Administración Aduanera pretende justificar la falta de revelación de los datos de las mercancías similares con las que ha comparado el valor de transacción de las mercancías objeto de la presente controversia, amparándose en una presunta confidencialidad de la información, vale la pena dejar sentado que si bien tanto el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, como la Decisión

571 de la CAN establecen en sus Arts. 10 que "Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial." ; sin embargo, el hecho de que la Administración Aduanera utilice en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que por un lado no está revelando al público en general su información y por otro lado con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones. Permitir que la Administración Aduanera determine el valor en aduana de las mercancías, sin revelar las mercancías similares y sus valores que sirvieron de comparables, generaría los siguientes efectos: a) Se estaría induciendo a que la Aduana en la fase administrativa, o bien incumpla con su obligación constitucional de motivar sus actos administrativos, puesto que en el procedimiento administrativo para nada interviene la función judicial, o bien a que en todo reclamo administrativo tenga que acudir a la función judicial para solicitar que se ordene la revelación de la información de las mercancías con las que va a realizar la comparación para la aplicación de los métodos de valoración, lo que sin duda resultaría absurdo; b) En caso de que la Aduana no revele los comparables utilizados el Tribunal estaría obligado a resolver sin ningún tipo de prueba y en base a las meras afirmaciones de la Administración Aduanera, lo que sin duda constituiría un grave atentado contra la seguridad jurídica y el debido proceso, fundamentalmente la obligación de motivar los actos administrativos que garantizan los Arts. 82 y 76 numeral 7) literal l) de la constitución; c) Aún en el evento de que hubiera pública revelación de la información al exponer los comparables utilizados para la determinación del valor en Aduana, la Administración Aduanera no puede abstenerse de revelar las fuentes amparándose en la confidencialidad de la información prevista en los Arts. 10 tanto del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, como de la Decisión 571 de la CAN, puesto que en este caso entrarían en colisión las normas de dichos convenios internacionales con el Art. 76 numeral 7) literal l) de la Constitución que obliga a motivar los actos administrativos bajo pena de nulidad, cuestión que se soluciona a través de la aplicación de la norma jerárquicamente superior que en este caso es la Constitución, toda vez que el Art. 425 de nuestra Carta Magna establece: " 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.".- Como complemento a lo señalado vale resaltar que la Corte Constitucional en la

Sentencia N° 367-16-SEP-CC, emitida el 15 de noviembre de 2016, ha declarado la vulneración del derecho constitucional al debido proceso en la sentencia emitida por la Corte Nacional dentro del Recurso de Casación N° 476-2015, refiriéndose a la cual en forma textual señala: "¼ se evidencia que se determina que la administración aduanera debió haber motivado el tercer método de valoración, a efectos de conocer la información que sirvió de fundamento para la comparación respectiva, y de esta forma evitar la emisión de una decisión arbitraria¼", y más adelante enfatiza que en el hecho de que "¼ la Sala no efectúa una explicación respecto de los motivos por los cuales la información materia de este caso tenía la característica de confidencial a partir de lo señalado en la sentencia recurrida, es decir no determina si por su naturaleza, la información se adecua a los parámetros previstos en la normativa para adquirir esta condición¼".

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.-

A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto dictado por el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de esta Sala, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el ab. Gabriel Antonio Andrade Piza, en calidad de procurador judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), al amparo del caso cuarto y quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los cargos de *falta de aplicación* del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos; del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 de la Resolución No. 1684^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 ± Valor en Aduana de las Mercancías Importadas^o (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2017-00267, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por la doctora Ana María Crespo Santos (Ponente) Jueza Nacional; y, los doctores José Luis Terán Suárez y Darío Velástegui Enríquez Jueces Nacionales.

1.2.3 Auto de 20 de febrero de 2019, las 15h00, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia, que se llevó a cabo el día martes 11 de marzo de 2019 a las 11h30, en el primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia.

1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por el recurrente, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el Ab. Gabriel Antonio Andrade Piza con Mat. 09-2014-134 y por

la contraparte, el actor CIA. NEGOSPECIE, el Ab. Jorge Muñoz Quinto con Mat.14265. Acta que consta del proceso a fojas 51 del expediente de casación.

1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- En primer lugar en lo que tiene que ver con el caso cuarto del Art. 268. COGEP manifestó que se dio la violación del Art. 164 del COGEP en cuanto a la valoración de la prueba destacando que el Tribunal de instancia acogió el informe pericial presentado por la SENAE de manera parcial es decir no realizó una valoración en conjunto de toda la prueba, y que es de esta manera que se basó en el informe antes mencionado a fin de establecer que en cuanto al descarte del primer método, método de la transacción la Administración Aduanera realizó correctamente este primer descarte; más sin embargo en cuanto a los siguientes métodos segundo y tercero, el Tribunal de instancia no valoró para este descarte la prueba pericial razón por la cual ha violado el principio de valoración probatoria, lo que incidió en una equivocada aplicación de la norma sustantiva que corresponde al Art. 3.1., literal a) del acuerdo de Valoración de la GATT. En lo que respecto a la fundamentación del caso quinto supo manifestar que existió una falta de aplicación del Art. 63 de la Resolución 1684, por cuanto el Tribunal ha manifestado que la Administración aduanera para la aplicación del tercer método al no revelar los comparables para la aplicación de este método ha incurrido en falta de motivación de conformidad con el art. 76 numeral 7 literal l de la Constitución.

1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- El actor manifestó que el recurso de casación es muy técnico y que para el Tribunal de casación está prohibido volver a valorar la prueba razón por la cual a su criterio en cuanto al caso cuarto este no ha sido debidamente fundamentado por el recurrente, con el adicional de que no es verdad que el Tribunal de instancia no haya valorado el informe pericial presentado por la Administración aduanera toda vez que es en base a esa pericia que se descartó el primer método y que para realizar lo referente al segundo y tercer método el Tribunal lo hizo en base a la información que fue revelada por la Administración aduanera. En lo que respecta al caso quinto por falta de aplicación del art. 63 de la Resolución 1684, este tampoco se configura por cuanto la base de valor fue revelada por parte de la SENAE y es en base de esa revelación que el Tribunal manifestó que en el tercer método no se había hecho correctamente su aplicación y que por lo tanto el acto administrativo adolecía de errores.

II. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la

Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y 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).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.- El recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el recurrente en el recurso.

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La administración tributaria aduanera, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 4 y 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio del recurrente la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de: Caso cuarto: *falta de aplicación* del art. 164 del COGEP, que condujeron a la equivocada aplicación de la norma de derecho contenida en el Art. 3.1 literal a) del Acuerdo de Valoración del GATT; Caso quinto: Falta de aplicación de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 de la Resolución No. 1684^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 ± Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas^o (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones.

III. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- En consideración al **caso cuarto** alegado por el recurrente, esta Sala establece lo que el en el caso 4 del art. 268 del COGEP 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°. Esta causal es mixta, pues para que proceda es necesario contar e identificar con la violación al derecho adjetivo, referente a la valoración de la prueba y consecuentemente a ello, determinar la equivocada aplicación o la no aplicación de normas de derecho sustantivo, en la sentencia o auto; es decir, se debe estructurar una adecuada proposición jurídica y lograr que la misma esté completa, tal y como la doctrina así lo ha reconocido, para Cueva Carrión en su obra la Casación en Materia Civil, el caso cuarto exige la existencia de dos tipos de violación: a) De las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) De las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero: la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo: la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera, es la causa de la segunda violación. Finalmente, los jueces de instancia respecto de la prueba tienen la potestad de realizar la valoración probatoria pero se debe considerar que esta no debe ser ilimitada, esta tiene límites basada en los derechos, así como también en las garantías fundamentales. En tal virtud el Tribunal de instancia superior (Casación) puede considerar revisar la apreciación de los jueces de instancia respecto de la prueba; y, en el caso de existir violación de los llamados preceptos jurídicos al ser aplicados a la prueba. En cualquiera de las situaciones previstas para este caso cuarto, es necesario cumplir con las siguientes condiciones recurrentes: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2. Establecimiento con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. Demostración con lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. 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.

Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no los cargos alegados, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas.

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.

Para el caso que nos ocupa se ha establecido por parte del Recurrente, el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos en cuanto a que el Tribunal de Instancia no valoró en su totalidad o en su conjunto la Pericia que fue presentada por la Autoridad Demandada, destacando que en el numeral 6.3) de la Sentencia se cita y analiza la prueba pericial en mención por parte del Tribunal, de tal manera que en base de dicho análisis es que el Tribunal llega a la convicción de que el actor no presentó la información solicitada y requerida para respetar el Primer Método de Valoración y en tal virtud se descarta el Primer Método, es decir según el Recurrente el Tribunal en esta primera parte realizó el análisis de la pericia, pero que para el análisis de siguientes métodos, es donde el Tribunal comete el yerro de no valorar la prueba en su conjunto o totalidad pues únicamente se ha basado en el análisis de la Rectificación de Tributos sin considerar el criterio especializado de la Pericia.

Al respecto es importante para este Tribunal Especializado establecer que efectivamente la sentencia de Instancia, como punto inicial descarta el Primer Método de valoración en base del análisis y valoración de la Pericia presentada por la Autoridad Aduanera, y que luego al abordar la aplicación del Segundo y Tercer Método concluye manifestando que al no haberse identificado plenamente en el Acto Administrativo impugnado las mercancías con las cuales se realizó la comparación, la Administración Aduanera ha incurrido en falta de motivación del Acto administrativo y en tal virtud declara la invalidez de la Resolución.

Que en razón de lo expuesto se ha evidenciado, que por el hecho de no haberse valorado el Informe Pericial presentado por el SENA, en cuanto al descarte del Segundo y Tercer Método, no influyó decisivamente en la Resolución de la causa, por cuanto el Tribunal de Instancia concluyó que al no revelarse los comparables por parte del SENA, se incurrió en falta de motivación del Acto Administrativo, es decir no se realizó un análisis de fondo en cuanto a la aplicación de los Métodos Secundarios para lo cual era pertinente el análisis pericial.

En conclusión al no cumplirse con los parámetros requeridos para que proceda el caso Cuarto denunciado se rechaza el Recurso por este vicio.

3.2 El recurso de casación se fundamenta en el **caso 5** del art. 268 del COGEP que establece: *“Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”*. Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de

la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso quinto del art. 268 del COGEP tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por *aplicación indebida* que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la ***falta de aplicación***, en cambio, es 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; mientras que la *errónea interpretación* de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

Como puede advertirse, las alegaciones del recurrente es que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684^a Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 ± Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas^o (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, que están siendo alegados como infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada; que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, de conformidad con el art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante ORDEN JUDICIAL la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENAE; que el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la que se fundamenta la decisión tomada, así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración, en relación a los hechos sujetos a controversia; que la importadora no solicitó al Tribunal *a quo* que disponga la orden de remitir al proceso la información que fue utilizada para realizar el

respectivo ajuste de valor; y, que la ley no establece parámetros de arbitrariedad o actuaciones ficticias tal como nos pretende hacer creer la Sala recurrida en la parte resolutive de la sentencia impugnada.

Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no los cargos alegados, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas.

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

“Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos.

El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal°.

RESOLUCION No. 1684^a ACTUALIZACIÓN DEL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571 ± VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS° DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (Anterior art. 62 de la Resolución 846)

“Artículo 63. Obligación de suministrar información.

1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.

2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese

carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

3. Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior.

4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo°.

De la resolución del problema jurídico planteado caso quinto.- a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra 1) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en el la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la identificación y detalle de las mercancías con las que la administración tributaria aduanera comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, puesto que en materia de valoración aduanera dicha información, que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden de autoridad judicial. De ahí que, el argumento utilizado por la actora y recogido por el Tribunal de instancia de que *“7.6.3) El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente (ni en la Rectificación de Tributos ni en el Acto Administrativo impugnado) cuales son las mercancías, calidades y cantidades que han servido de referencia, de ninguna manera justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, ya que de no ser así, la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, al señalar que “En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuaran los ajustes que resultan necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad entre la mercancía importada y la mercancía similar considerada^{1/4}°, y más adelante en el acápite 2) de la misma norma se señala que “Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia*

de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables^{1/4}. Si esto es así, al no conocer siquiera cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes, bien entendido que tales ajustes deben ser realizados no sólo en base a datos reales sino que además sean objetivos y cuantificables, cuestión que es imposible realizar si no se sabe cuál es la mercancías que se tomó como referencia. (1/4); es un criterio desproporcionado y antojadizo del juzgador de instancia, que contraviene expresamente la normativa aplicable en materia de valoración aduanera que prohíbe tales exigencias. Por lo tanto, el argumento de que no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión y además que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en este caso pues en la misma sentencia consta como hecho probado a fojas 724: ^a 7.6.1) *En la Rectificación de Tributos N°JRP1-2016-0624-D001 notificada el 30 de noviembre de 201 y que obra de fojas 135 a 149 del expediente, en el punto 2.2.4.3, literal b), que obra de fojas 145 vueltas, se señala: " Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (1/4) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de CANELA Y UVAS (subpartidas arancelarias N°0906.11.00.00 y 0806.20.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de Sir Lanka y Chile, respectivamente sean similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: CANELA Y UVAS, SIN MARCA COMERCIAL, EN KILOGRAMOS.- Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidas en el mismo país: SIR LANKA Y CHILE.º ; y, más adelante en los literales c) y d) (en la foja 146 vueltas) enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto en el numeral 3 del Art. 37 del Reglamento Comunitario sobre aplicación del valor en aduana de las mercancías importadas al territorio aduanero comunitario, se indica que una vez identificadas mercancías similares en el Banco de Datos de la Administración Aduanera, el valor de transacción de las mismas corresponde a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración;...º . Es decir que los comparables están plenamente identificados*

en el acto impugnado lo cual hace que el mismo este motivado. Lo que sucede es que en materia de valoración aduanera, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) no puede revelar el contenido de su base de valor porque según lo previsto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), *“El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida”*, lo cual es concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que establece: *“La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo”*, numeral éste que dispone que: *“En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial”*. En definitiva, el contenido de la Base de Valor del SENAE es información confidencial o protegida, la cual puede ser revelada únicamente mediante orden judicial. Es por esta razón que esta Sala Especializada, en voto de mayoría (recursos Nos. 538-2014; 364-2016; 381-2016; 446-2016; 544-2016; 635-2016, entre otros), ha sostenido que: **1.** El tercer método de valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, *“tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”*, y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. **2.** La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, que de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. **3.** Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes en los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas° (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, que han

sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación.

4. Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENA E es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal *a quo* de que la administración tributaria aduanera: *“7.6.3) El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente (ni en la Rectificación de Tributos ni en el Acto Administrativo impugnado) cuales son las mercancías, calidades y cantidades que han servido de referencia, de ninguna manera justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, ya que de no ser así(1/4)”, transgrede la normativa interna y externa aplicable a la calidad de “información protegida” de los datos que reposan en la Base de Valor del SENA E, ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la actora, Suan Elizabeth Suarez Coronel como Gerente General y Representante Legal de la compañía NEGOSPECIE S.A., que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por el citado importador. **6.** Las normas de derecho que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENA E, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la actora Suan Elizabeth Suarez Coronel como Gerente General y Representante Legal de la compañía NEGOSPECIE S.A., y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial.*

En conclusión, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de *falta de aplicación* de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 de la Resolución No. 1684 @actualización del Reglamento Comunitario

de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas° (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAЕ.

IV. DECISIÓN

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

V. SENTENCIA

5.1 CASAR la sentencia dictada el 23 de octubre de 2017, las 09h33, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

5.2 RATIFICAR el contenido de la Resolución No. SENAЕ-DGN-2017-0089-RE y su antecedente la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-0624-D001.

5.3 Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora (E) la Dra. Ivonne Guamaní León.

5.4 Sin costas.

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

DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

DR. JOSE LUIS TERAN SUAREZ

JUEZ NACIONAL

DR. DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ

JUEZ NACIONAL