



## **RESOLUCIÓN No. 07-2016**

**Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016**

### **PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL OBLIGATORIO**

### **GASTO DEDUCIBLE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA**

#### **LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

##### **CONSIDERANDO:**

1. Que los artículos 184.2 y 185 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial número 449, de 20 de octubre del 2008, establecen como una función de la Corte Nacional de Justicia, desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración, integrados por las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, para lo cual debe remitirse el fallo al Pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad, bajo prevención que de no pronunciarse en dicho plazo, o en caso de ratificar el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria;
2. Que los artículos 180.2 y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial número 544, de 9 de marzo del 2009, establece que al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde, desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración, debiendo la resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial obligatorio, contener únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso, lo que se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio;

3. Que mediante Resolución N° 1A-2016, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 767, de 2 de junio de 2016, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia expidió el Procedimiento de identificación y sistematización de líneas jurisprudenciales, que unifica la estructura de las sentencias de la Corte Nacional de Justicia y la estructura de la Resolución de aprobación de Precedentes Jurisprudenciales Obligatorios;
4. Que el procedimiento contenido en el artículo 185 de la Constitución, se compone de cuatro etapas necesarias para que la jurisprudencia de las salas que en principio tiene efectos *inter partes* se transformen en precedente jurisprudencial obligatorio con efecto *erga omnes*:
  - a) Existencia de por lo menos tres sentencias o autos con fuerza de sentencia ejecutoriados en los que exista una opinión o criterio uniforme de la sala para resolver los casos, siempre y cuando los casos resueltos tengan o presenten similar patrón fáctico;
  - b) Remisión de los fallos que contienen las opiniones reiteradas al Pleno de la Corte Nacional para su estudio;
  - c) Deliberación de las y los integrantes del Pleno; y,
  - d) Expedición dentro del plazo de sesenta días hábiles de la resolución de ratificación o rechazo del precedente.

#### **IDENTIFICACIÓN DE LOS FALLOS QUE CONTIENEN EL PUNTO REITERADO:**

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, ha dictado las siguientes sentencias que recogen el mismo criterio:

- a) Proceso Nro. 520-2012, emitido el 29 de noviembre de 2013 a las 10h55, conformado el Tribunal por el Dr. Juan Montero Chávez, como Juez Ponente; Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. José Luis Terán Suárez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- b) Proceso Nro. 144-2012, emitido el 16 de abril de 2014, a las 09h40, conformado el Tribunal por la Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, como Jueza Ponente; Dr. José Luis Terán Suárez y Dr. Juan Montero Chávez

como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

- c) Proceso Nro. 382-2012, emitido el 28 de julio de 2014 a las 11h15, conformado el Tribunal por el Dr. José Luis Terán Suárez, como Juez Ponente; Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. Juan Montero Chávez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- d) Proceso Nro. 181-2013, emitido el 31 de julio de 2014, a las 11h30, conformado el Tribunal por el Dr. Juan Montero Chávez, como Jueza Ponente; Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. José Luis Terán Suárez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- e) Proceso Nro. 248-2012, dictado el 31 de julio de 2014, a las 15h40, conformado el Tribunal por el Dr. José Luis Terán Suárez, como Jueza Ponente; Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. Juan Montero Chávez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- f) Proceso Nro. 409-2013, emitido el 28 de mayo de 2015 a las 10h07, conformado el Tribunal por la Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, como Jueza Ponente; Dr. José Luis Terán Suárez y Dra. Ana María Crespo Santos como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- g) Proceso Nro. 378-2014, dictado el 15 de enero de 2016, a las 11h23, conformado el Tribunal por la Dra. Ana María Crespo Santos como Jueza Ponente Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. José Luis Terán Suárez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
- h) Proceso Nro. 634-2014, dictado el 14 de junio de 2016, a las 10h06, conformado el Tribunal por la Dra. Ana María Crespo Santos como Jueza Ponente Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia y Dr. José Luis Terán Suárez como Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO QUE RESUELVE LAS SENTENCIAS:**

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha desarrollado y reiterado la siguiente línea argumental, respecto del problema jurídico resuelto en los fallos ya mencionados:

Para que se genere la deducibilidad de un gasto se debe verificar la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta y que se demuestre de manera efectiva la realización la transferencia del bien o la realización del servicio.

### LÍNEA ARGUMENTAL COMÚN

En tales sentencias la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha desarrollado y reiterado la siguiente línea argumental, respecto del problema jurídico resuelto en las sentencias citadas:

- a) Proceso Nro. 520-2012:** *“(...) A criterio de la Sala Especializada manifiesta que para que un gasto se considere deducible, es menester demostrar la secuencialidad material del mismo, que no se limita únicamente a exhibir un asiento contable y una factura, pues bien cabe, en caso de duda sobre la materialidad del mismo, que la empresa actora presente justificativos tales como el mecanismo de cómo se concretó dicho gasto, que en el presente caso no ha ocurrido (...).”*
- b) Proceso Nro. 144-2012:** *“(...) Al tenor del contenido de estas disposiciones, es evidente que las facturas con las que pretende el contribuyente justificar la deducibilidad de sus gastos deben estar a su nombre y no a nombre de terceros, en razón de que la normativa citada prevé que para que los costos de venta por conceptos de importaciones sean considerados como gastos deducibles para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, los documentos y comprobantes de venta que sustentaron la importación debían estar a su nombre. (...).”*
- c) Proceso Nro. 382-2012:** *“(...) La Sala Especializada manifiesta que para que un gasto sea considerado como deducible debe tener una secuencia material que así lo justifique tales como la fuente de la obligación el pago o desembolso efectivo, la correspondiente factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario; de la revisión del expediente se puede identificar que existen facturas, pero no existe constancia de recepción del pago por parte del beneficiario. Al haberse simplemente limitado a justificar la existencia de las facturas y de las compañías que emitieron las mismas, elementos que como se ha dicho, no son suficientes para demostrar la*

*secuencia material del gasto, el mismo deviene en no deducible ya que no se ha demostrado su materialidad (...)*”.

- d) Proceso Nro. 181-2013:** *“(...) Debemos señalar que los requisitos formales no son los únicos elementos necesarios para que los gastos sean deducibles, pues es preciso que se demuestre la esencia de los negocios jurídicos, demostrando la secuencialidad del gasto es decir que los elementos formales tengan un sustento razonado, que en la especie no sucede (...)*”.
- e) Proceso Nro. 248-2012:** *“(...) La Sala Especializada manifiesta que, para que un gasto sea considerado como deducible debe tener una secuencia material que así lo justifique tales como la fuente de la obligación, el pago o desembolso efectivo, la correspondiente factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario; del acta de determinación se colige que existen facturas, pero no existe constancia de recepción del pago por parte del beneficiario, por lo que al limitarse a justificar la existencia de las facturas y de las compañías que emitieron las mismas, elementos que como se ha dicho, no son suficientes para demostrar la secuencia del gasto, el mismo deviene en no deducible ya que no se ha demostrado su materialidad (...)*”.
- f) Proceso Nro. 409-2013:** *“(...) Esta Sala mantiene el criterio de que no basta que el contribuyente haya expuesto en la etapa administrativa y alegado en su demanda que ha existido una secuencialidad material que se justifique con los registros contables ya que el registro contable no es por sí solo una secuencialidad material, sino que también deben cumplirse con los requisitos formales de la presentación facturas o comprobantes de venta que cumplan con los requisitos establecidos por el Reglamento de Facturación; ya que el gasto debe tener una secuencialidad formal, es decir que exista el registro contable y éste a su vez debe contar con el respaldo de los comprobantes de venta y retención. (...)*”.
- g) Proceso Nro. 378-2014:** *“(...) El Tribunal de instancia ha prescindido de la secuencia material que justifica el gasto y por consiguiente la calidad de deducible, de igual manera se establece que existen fallos reiterativos en donde se ha indicado que para que el gasto sea considerado como tal y que el círculo contable esté completo se debe contar con la verificación de la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta y retención, la forma de pago y la acreditación en cuenta. En relación a la forma de pago, la Ley de Régimen Tributario*

*Interno ha definido que sobre operaciones de más de USD \$ 5.000,00 gravadas con los impuestos a los que se refiere esa ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago y el gasto será deducible a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta y se constituirá como crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado aplicable según el caso. Es dable puntualizar que ningún juez puede administrar justicia trastocando el sentido de las normas jurídicas aplicables para cada caso en particular, por cuanto para el asunto que nos atañe, se ha evidenciado que la Sala juzgadora ha reconocido la obligación de bancarizar los montos superiores a USD \$ 5.000,00, pero a criterio de aquella si la transacción excluyendo el IVA, es inferior al monto antes indicado, no es exigible la bancarización; situación que contraviene lo descrito en la norma tributaria, manifiestamente expresa el monto que es susceptible de la bancarización gravado con impuestos, sin efectuar excepción alguna. (...)*”.

- h) Proceso Nro. 634-2014:** “(...) Esta Sala Especializada ha señalado que para que el gasto sea considerado como deducible y que el círculo contable esté completo se debe contar con la verificación de la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvo los comprobantes de venta y retención, la forma de pago y la acreditación en cuenta, situación que permite no sólo considerar a un gasto como deducible, sino que también permite la configuración del hecho económico, la esencia sobre la forma y así evitar actuaciones indebidas por parte de los contribuyentes. (...) Ahora bien, los comprobantes de venta y retención transparentan el intercambio económico y por tanto coadyuvan a la confirmación de la realización del hecho generador, los cuales deben de manera imprescindible determinar y contemplar los requisitos legales que la norma jurídica ha señalado para el efecto y mucho más, si con los mismos se pretende hacer uso de la deducibilidad del gasto a consecuencia de la disminución de pago del Impuesto a la Renta. Por lo que, al no contar con los comprobantes de venta y retención válidos, mal podría aceptarse el gasto incurrido en el ejercicio económico del período fiscal 2006, como deducible. Una vez más, se deja en claro que estos comprobantes no son meras formalidades que puedan obviarse, sino que constituyen parte del círculo contable que va a confirmar la generación del hecho generador. (...)”.

Previo a exponer la línea argumental de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, es importante establecer conceptos doctrinarios sobre el criterio de derecho expuesto:

El autor José Juan Ferreiro Lapatza en su obra Curso de Derecho Tributario, (parte especial - sistema tributario): Los Tributos en Particular 12ª edición, Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S. A., Madrid, 1996, página 398, al referirse al gasto deducible del Impuesto a la Renta manifiesta:

*“La definición normativa del gasto deducible se realiza tradicionalmente de dos formas: bien considerando gasto deducible aquel que es necesario para la obtención del rendimiento/bien estableciendo una relación de gastos exclusivos, esto es una lista limitada de gastos que el sujeto pasivo está autorizado a deducir. Según el primer esquema señalado son gastos deducibles todos los necesarios para obtener la renta; de acuerdo con el segundo, lo son sólo los específicamente tasados”.*

El maestro Enrique Jorge Reig, expresa lo siguiente:

*“(...) el Art. 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Argentina) “suaviza” lo dispuesto por el Art. 17, en términos muy similares: “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas (...). El Art. 80 se erige entonces “en deducción admitida por la ley como requiere el Art. 17 releva de la impracticable tarea de enunciar uno por uno aquellos deducibles, sin perjuicio de que alguno artículos de la ley y el reglamento (...) se han ocupado en particular de ciertas categorías de aquéllos, sin que ello implique (desde luego) que los no enunciados expresamente no puedan ser detraídos en el balance fiscal, si se encuadraran en la definición antes aludida”.*

En España, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo del mismo año, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Última modificación: 26 de mayo de 2005) en sus artículos 13 y 14 enuncia las provisiones y los gastos no deducibles, en lo que respecta a los gastos deducibles estos deben cumplir con cuatro parámetros; estos son: a) Que estén correlacionados con la obtención de ingresos; b) Que exista una contabilización; c) Que exista una justificación; y) Que exista una imputación.

En función de lo anterior y como resultado del desarrollo de la línea argumental, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha expuesto lo siguiente:

### **DOCTRINA JURISPRUDENCIAL**

Esta Sala Especializada en sus múltiples fallos que contienen el mismo criterio reiterado relacionado con la deducibilidad formal – material del gasto, ha dejado en claro que para concebir la secuencia material que justifica el gasto y

por consiguiente la calidad de deducible, debe contarse con el círculo contable completo, esto es la verificación de la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención, complementarios, la forma de pago y la acreditación en cuenta en favor del beneficiario, la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya llevado a cabo la transferencia del bien o la realización del servicio; comprendiéndose que si llegase a faltar algún documento de los descritos anteriormente, no se podrá suplir con ningún otro, puesto que, tanto el manejo de la contabilidad como sus documentos fuente, requieren de cierta estrictez para que la misma pueda ser el fiel reflejo de la actividad económica y mucho más si se pretende el beneficio de la deducibilidad del gasto que reduce el pago del impuesto debido. Es más, ningún documento de los determinados dentro del ciclo contable constituyen una mera formalidad que puedan obviarse sino todo lo contrario, puesto que son una parte importante para la configuración de la veracidad del hecho económico y que sólo así se puede vincular en forma razonada con la generación de los ingresos gravados.

También, es de vital importancia establecer la veracidad de la existencia económica de las transacciones realizadas como justificativos del gasto, en consonancia con lo dispuesto en el Art. 10 Ley de Régimen Tributario Interno, que manifiesta que se deducirán los costos y gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no se encuentren exentos, siempre que los mismos cuenten con los debidos respaldado de comprobantes de venta, retención y complementarios que cumplan con los requisitos legales establecidos para el efecto; sin embargo al señalar que son gastos para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana amerita establecer el alcance de esta disposición legal aplicada en los casos concretos.

De ahí surge entonces la inquietud de determinar el alcance de la citada norma jurídica para establecer ¿Cuáles son las condiciones que deben ser observadas para que un gasto sea considerado como deducible además de los requisitos formales?. Entonces, es importante contestar a esta interrogante en el sentido de que en el proceso judicial se tendrá que analizar la verdadera esencia y naturaleza económica para comprobar la real existencia de las transacciones, no sólo por medio de los comprobantes de venta, retención y complementarios que en primera instancia transparentan el intercambio económico y por tanto coadyuvan a la confirmación de la realización del hecho económico, los cuales deben de manera imprescindible determinar y contemplar los requisitos legales que la norma jurídica ha señalado para el efecto, sino también se debe verificar la secuencialidad material del mismo y su

vinculación con los ingresos gravados, dando cumplimiento a cabalidad con el círculo contable completo, descrito en líneas anteriores.

En uso de la atribución prevista en los artículos 184 número 2 de la Constitución de la República del Ecuador y 180 número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial:

### RESUELVE:

**Artículo 1.-** Atender la solicitud de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y por tanto aprobar el informe técnico, remitido por la Dirección de Procesamiento de Jurisprudencia.

**Art. 2.-** Ratificar el criterio jurídico reiterado de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, expuesto en la doctrina jurisprudencial que se detalla a continuación:

- a) Proceso Nro. 520-2012, emitido el 29 de noviembre de 2013, a las 10h55,
- b) Proceso Nro. 144-2012, dictado el 16 de abril de 2014, a las 09h40,
- c) Proceso Nro. 382-2012, emitido el 28 de julio de 2014, a las 11h15,
- d) Proceso Nro. 181-2013, dictado el 31 de julio de 2014, a las 11h30,
- e) Proceso Nro. 248-2012, dictado el 31 de julio de 2014, a las 15h40,
- f) Proceso Nro. 409-2013, emitido el 28 de mayo de 2015, a las 10h07,
- g) Proceso Nro. 378-2014, dictado el 15 de enero de 2016, a las 11h23,
- h) Proceso Nro. 634-2014, dictado el 14 de junio de 2016, a las 10h06.

**Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE**, el siguiente punto de derecho: **“Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”**; reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que **CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO** a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.

**Art. 4.-** Publíquese en el Registro Oficial.

**Art. 5.-** Disponer que la Secretaria General de la Corte Nacional de Justicia, remita copias certificadas de la presente resolución a la Dirección de Procesamiento de Jurisprudencia, para su sistematización; y, al Registro Oficial y Gaceta Judicial para su inmediata publicación.

Dado en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, en el Salón de Sesiones del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, a los veintiséis días del mes de octubre del año dos mil dieciséis.

f) Dr. Carlos Ramírez Romero, PRESIDENTE; Dra. Paulina Aguirre Suárez, Dra. María Rosa Merchán Larrea, Dr. Alvaro Ojeda Hidalgo (V.C.), Dra. María del Carmen Espinoza Valdiviezo, Dr. Merck Benavides Benalcázar, Dr. Wilson Andino Reinoso, Dr. Eduardo Bermúdez Coronel (V.C.), Dra. Gladys Terán Sierra, Dr. Asdrúbal Granizo Gavidia, Dr. José Luis Terán Suárez, Dra. Ana María Crespo Santos, Dr. Miguel Jurado Fabara, Dr. Pablo Tinajero Delgado, Ab. Cynthia Guerrero Mosquera, Dra. Sylvia Sánchez Insuasti, JUECES Y JUEZAS NACIONALES; Dr. Marco Maldonado Castro, Dr. Juan Montero Chávez (V.C.), CONJUEZ NACIONAL.

Dra. Isabel Garrido Cisneros  
SECRETARIA GENERAL