

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS**

**ACTOR: GONZALEZ ZAMBRANO CARMEN DEL PILAR**  
**DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SRI (RECURRENTE)**

**Recurso N° 0378-2014**

**Quito, viernes 15 de enero del 2016, las 11h23.-**

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 29 de julio del 2014, a las 12h02, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, con sede en Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 09501-2012-0120, deducido por la Sra. Carmen del Pilar González Zambrano por sus propios y personales derechos, propuesto en contra de la Resolución N° 109012012RREC027185 de 7 de noviembre de 2012, que atendió negativamente la impugnación de la Liquidación de Pago por Diferencias correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2009.

**I. ANTECEDENTES**

**1.1.-** De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 20 de agosto de 2014, el casacionista se fundamentó en la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación, en consideración a la *errónea interpretación* del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario

Interno y *falta de aplicación* del artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 35 numeral 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

**1.1.1.- Con relación a la causal primera al alegar “errónea interpretación del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno”, cuando fundamenta el vicio señala lo siguiente:**

*“(...) En el presente caso nos encontramos con un error en el razonamiento del juez, mismo que se materializó en la decisión al momento de resolver, quien le atribuyó a la norma un sentido y alcance que no tiene, alejándose (sic) de su real sentido, en este caso el juzgador aplica la norma correcta, pero se aleja de su contenido y finalidad, configurándose una equivocada interpretación de la norma. (...) El art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone con evidente claridad que para que los costos o gastos superiores a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sean considerados deducibles, se debe utilizar cualquier Institución del Sistema Financiero para realizar el pago. (...) La Sala de instancia interpreta erróneamente lo dispuesto en la referida norma, en especial el término (sic) “gravado”, puesto que para criterio del tribunal a quo, se refiere al valor de la operación **sin el impuesto**, es decir; que la Sala considera que para que se requiera el uso del sistema financiero, la operación debe superar los cinco mil dólares sin incluir IVA, desagregando un valor que la norma literalmente establece que debe estar consignado. (...) La interpretación que realiza la Sala de la norma no puede encontrarse más alejada del espíritu de la misma, el Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno textualmente prescribe que las operaciones de más de US5,000 dólares “gravados con impuestos” deben realizarse a través del sistema financiero, o acaso la norma es explícita con el único fin para dar a entender todo lo contrario (sic) a lo literalmente expuesto. El comprobante correspondiente a la compañía Tortopedia S.A., supera los cinco mil dólares, y para que dicho gasto sea considerado deducible debe cumplir con el requisito exigido (sic) en el art. (sic) 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como es la utilización del sistema financiero o también denominado (sic) bancarización. En ningún momento la norma prescribe algún tipo de excepción o condición para la bancarización que no corresponda a que la transacción sobrepase los USD5,000; transacción que puede o no estar gravada con impuestos, dependiendo del bien o servicio adquirido; y es por ellos que la norma prescribe la obligación para toda “operación” o “transacción” realizada conforme a lo prescrito en leyes y reglamentos (gravadas con los*

*impuestos pertinentes) supere un monto determinado. (...) Por todo lo expuesto se puede concluir que para descubrir el verdadero sentido de la ley, es preciso atender al significado literal de las palabras (sic) en la misma, por lo que el monto de los cinco (sic) dólares gravados de los Estados Unidos de América que hace referencia el art. (sic) 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, debe entenderse incluido impuestos, por lo que es errada la interpretación de la Sala y debe considerarse como gasto no deducible el comprobante que la Sala considera que por su monto no requiere de bancarización. (...)".*

**1.1.2.-** Con relación a la **causal primera** por “**falta de aplicación del artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 35 numeral 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención**”, indicó, lo siguiente: “*(...) La Sala de instancia respecto a aquellos comprobantes que fueron dados de baja posterior a su emisión y cuyo número de comprobante de venta corresponden: 001-001-0000078, 001-001-0000570 y 001-001-0000044, a establecido (sic) que son válidos para sustentar la deducibilidad del gasto, obviando lo dispuesto en el art. (sic) 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (...) Por lo que en vista a lo dispuesto en los artículos antes citados, la Sala para poder confirmar la validez de los comprobantes para que el supuesto gasto sea considerado deducible debió verificar que dicho comprobante cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención (sic). (...) Es decir que; para que el comprobante presentado por el actor pueda ser considerado deducible, debe cumplir con lo señalado en el reglamento de comprobantes de venta y retención, en concordancia con lo dispuesto en el art. 8 del referido cuerpo legal, lo cual nos conduce a la aplicación de la disposición general Primera de dicho reglamento mismo que establece que para que un comprobante justifique el gasto este debió haber sido previamente consultado en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas para sustentar el costo o gasto por este reputado. Sin embargo, la Sala de instancia a obviado todas las disposiciones mencionadas, concediendo el derecho a la deducibilidad de un gasto sustentado con un comprobante carente de validez jurídica, cabe aclarar que no se discute el hecho de que el comprobante se encontraba dado de baja, sino que una vez dado de baja un comprobante este pierde toda validez, y por consiguiente, no podría sustentar costos y gastos conforme las disposiciones legales vigentes. (...) En definitiva*

*se acusa a la Sala de instancia de incurrir en la Falta de Aplicación (sic) del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 35 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así como su Dispoción (sic) General Primera, ya que un comprobante dado de baja es un documento no válido para efectos tributarios al no cumplir con los requisitos establecidos por la norma para el efecto, lo cual repercute directamente en la deducibilidad del gasto, conforme lo prescribe la Ley de Régimen Tributario Interno. (...)".*

**1.2.-** En consideración al auto de fecha 29 de septiembre del 2015, a las 14h25, la Sala de Con jueces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, por la causal primera por los vicios de errónea interpretación del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 35 numeral 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. En consideración a lo anterior, se ordenó correr traslado a la contraparte para que de contestación al mismo, dentro del término previsto en el Art. 13 de la Ley de Casación.

**1.3.-** Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la Sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: “(...) CUARTO.- (...) g) Respecto a los comprobantes de venta observados por no adjuntar bancarización (enlistados desde el tercero al decimosexto en el anexo 1 de la Liquidación de Pago, que fue ratificada en la Resolución impugnada, y que obra a foja 169), debe considerarse que en el ejercicio económico 2009 estaba vigente el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno con el texto reformado por el artículo 145 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del sábado 29 de diciembre de 2007, que disponía que “Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD \$ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.- Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el

crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario". La norma no distingue la calidad de contribuyente como obligado o no a llevar contabilidad para estar sujeto a la norma, y que sus gastos sean deducibles, por tanto dicha obligación debían cumplirla tanto las personas que llevan contabilidad como las que no lo hacen. Por otra parte, el artículo permite colegir que cuando se hace mención a US\$ 5.000 como referente, no se incluyen los impuestos que generan el precio a pagar, pues, a continuación de dicha cifra, se señala en la norma la frase "gravadas con los impuestos a los que se refiere esta ley", y por tanto sin el impuesto al valor agregado, esto es, el monto de la transacción antes de IVA. En consecuencia, si la transacción, excluyendo el IVA, es inferior a US\$ 5.000, no es exigible la bancarización. Los informes periciales son coincidentes en establecer que respecto de los comprobantes de venta observados por la administración por no adjuntar constancia de haber sido pagados a través del sistema financiero, la parte actora no mantenía prueba de pago a través de dicho mecanismo (fojas 461 y 484 vuelta). Por las razones indicadas se ratifica lo resuelto por la administración tributaria en la Liquidación de Pago (confirmado en la resolución impugnada), al considerar como gastos no deducibles los comprobantes de venta enlistados en el anexo 1 de la Liquidación de Pago, desde el tercero en la lista (emisor Mora Beltrán Danny Stalin por US\$ 39.550,00) hasta el decimoquinto de la lista (emisor Pinos Rivadeneira Roberto por US\$ 5.862,00); sin embargo se establece que respecto del comprobante de venta que consta en decimosexto lugar en el listado (Tortopedia S.A. por US\$ 4.715,00 antes de IVA), es improcedente la observación de la administración de no adjuntar bancarización, pues para esa operación la ley no lo exigía (considerando lo ya anotado en líneas anteriores, en el sentido de que para el referente de US\$ 5.000 en que se exige bancarización, no debe computarse el IVA), y por tanto ese gasto es deducible; (...) j) Respecto a los comprobantes de venta observados por "comprobante de venta dados de baja" (vigésimo segundo, trigésimo primero y trigésimo tercero de la lista que consta en el anexo 1 de la Liquidación de Pago, que fue ratificada en la Resolución impugnada, y que obra a foja 169): En la Liquidación de Pago no se especifica si a la fecha de la emisión de los comprobantes, estos habían sido dados de baja, ni tampoco se señala si hubo una nota de crédito emitida por el proveedor y recibida por el adquirente conforme el artículo 14 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención

de la época (Decreto Ejecutivo 3055, Registro Oficial 679 del 8 de octubre de 2002). En el informe de la perito Cecilia Bohórquez se indica que los comprobantes de venta que constan en el listado del anexo 1 de la Liquidación, en la ubicación trigésima primera y trigésima tercero fueron dados de baja el 3 de julio de 2011 y 23 de septiembre de 2011, respectivamente, esto es, alrededor de dos años después de emitidos (foja 459). Por su parte la perito Elena Solórzano señala que los comprobantes dados de baja no cumplen lo indicado en la norma tributaria y no pueden ser considerados como deducibles, sin embargo adjunta como soportes las impresiones de las consultas de validez de comprobantes, en que se constata lo aseverado por la otra perito (Cecilia Bohórquez), en cuanto a las fechas en que los comprobantes de venta fueron dados de baja (año 2011, fojas 475 y 477). Aunque nada se menciona respecto al comprobante de venta vigésimo segundo del listado, la administración no señala la fecha en que fue dado de baja, que permita deducir en forma inequívoca que a la fecha de su emisión ya había sido dado de baja, más aún si se toma en cuenta que el período de validez señalado en el comprobante de venta arrancaba desde el 1 de agosto de 2009 y la emisión del documento se dio el 4 de agosto de 2009 (foja 230). Si el adquirente compra bienes o servicios mientras el comprobante de venta es válido, no puede verse afectado por anulaciones efectuadas posteriormente por el proveedor, a menos que la transacción en sí quede anulada, con la correspondiente nota de crédito recibida por el adquirente. Por las razones antedichas se deben considerar como gastos deducibles los indicados en los comprobantes de venta vigésimo segundo, trigésimo primero y trigésimo tercero del listado tantas veces referido, de montos antes de IVA de US\$ 3.000, US\$ 326,67 y US\$ 198.”.

## **II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA**

**2.1.-** Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones N° 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta a foja 12 del proceso y en atención a lo previsto en los Arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Codificación de la Ley de Casación.

### **III. VALIDEZ PROCESAL**

**3.1.-** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

### **IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

**4.1.-** Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, argumentando que ha existido errónea interpretación y falta de aplicación de normas de derecho, los cuales han sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia atacada, como a continuación se manifiesta:

#### *CAUSAL PRIMERA (Art. 3 Ley de Casación)*

**Cargo uno: Errónea interpretación** Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, relacionado con la bancarización sobre montos superiores a los cinco mil dólares.

**Cargo dos: Falta de aplicación** del Art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 35 número 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, relativos a deducciones, gastos no deducibles, el sustento de costos y gastos y los documentos que soportan el crédito tributario.

### **V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

**5.1.-** El Recurso de Casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante, por medio 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 la crítica del recurrente a la Sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de

Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

**5.2.-** Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la errónea interpretación y falta de aplicación de normas de derecho, los cuales han sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia atacada, señalada en el número 4.1., cargos uno y dos cuyos textos son los siguientes:

**- LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

**Art. 10.- Deducciones.-** *En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.*

*En particular se aplicarán las siguientes deducciones:*

*1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; (...)*

**Art. 103.- Emisión de Comprobantes de Venta.-** *Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento.*

*El contribuyente deberá consultar, en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados.*

*Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD \$ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.*

*Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario.*

*Cuando los sujetos pasivos del IVA y del ICE emitan comprobantes de venta obligatoriamente deberán entrar en la contabilidad de los sujetos pasivos y contendrán todas las especificaciones que señale el reglamento.*

*Facúltase al Director General del Servicio de Rentas Internas implantar los sistemas que considere adecuados para incentivar a los consumidores finales a exigir la entrega de facturas por los bienes que adquieran o los servicios que les sean prestados, mediante sorteos o sistemas similares, para lo cual asignará los recursos necesarios, del presupuesto de la Administración Tributaria.*

**- REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

**Art. 35.- Gastos no deducibles.-** No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos:

*(...) 7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.*

**- REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA Y RETENCIÓN**

**Art. 8.- Sustento de costos y gastos.-** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de este reglamento, para sustentar costos y gastos a efectos de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se considerarán como comprobantes válidos los determinados en los artículos 1 y 13, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en este reglamento. (...)

**DISPOSICIÓN GENERAL PRIMERA.-** (...) Sustentarán los costos y gastos únicamente los comprobantes de venta emitidos conforme con las normas del presente reglamento.

(...) El contribuyente deberá consultar, en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costo y gastos con documentos falsos o no autorizados, salvo el caso de adquisiciones a proveedores no permanentes y que el contribuyente haya presentado oportunamente las denuncias respectivas ante el SRI y de acuerdo con lo previsto en el Código de Procedimiento Penal.

**5.2.1.-** En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: “*1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;*”. Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho sustantivas, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Para Manuel Tama es importante diferenciar entre “ignorancia” y “error”, para así determinar con mayor asidero e ilustración y llegar a identificar si el juzgador, actuó por negligencia o desconocimiento de una cosa o situación, enmarcándose en ignorancia; o si en su defecto, occasionó su actuar una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos, evidenciándose un error, el mismo que puede consistir en los cargos descritos por el recurrente.

**5.2.1.1.-** Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la “**errónea interpretación**” del Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta Sala Especializada

cita lo propio en relación a lo esgrimido por el Tribunal de instancia en la sentencia atacada: “(...) *Por otra parte, el artículo permite colegir que cuando se hace mención a US\$ 5.000 como referente, no se incluyen los impuestos que generan el precio a pagar, pues, a continuación de dicha cifra, se señala en la norma la frase “gravadas con los impuestos a los que se refiere esta ley”, y por tanto sin el impuesto al valor agregado, esto es, el monto de la transacción antes de IVA. En consecuencia, si la transacción, excluyendo el IVA, es inferior a US\$ 5.000, no es exigible la bancarización.* (...) *sin embargo se establece que respecto del comprobante de venta que consta en decimosexto lugar en el listado (Tortopedia S.A. por US\$ 4.715,00 antes de IVA), es improcedente la observación de la administración de no adjuntar bancarización, pues para esa operación la ley no lo exigía (considerando lo ya anotado en líneas anteriores, en el sentido de que para el referente de US\$ 5.000 en que se exige bancarización, no debe computarse el IVA), y por tanto ese gasto es deducible;* (...)”. Por el contrario, el recurrente en su escrito de casación manifiesta que: “(...) *La Sala de instancia interpreta erróneamente lo dispuesto en la referida norma, en especial el término (sic) “gravado”, puesto que para criterio del tribunal a quo, se refiere al valor de la operación sin el impuesto, es decir; que la Sala considera que para que se requiera el uso del sistema financiero, la operación debe superar los cinco mil dólares sin incluir IVA, desagregando un valor que la norma literalmente establece que debe estar consignado.* (...)”. En función de lo anterior, se constata que 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 tales como el N° 28-2011 y N° 402-2013 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 obtuvo 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

ataña, 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 el Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual manifiestamente expresa el monto que es susceptible de la bancarización gravado con impuestos, sin efectuar excepción alguna. De lo anterior se aprecia que el anexo 1 “**detalle de diferencia por concepto de gato deducibles – ocupación liberal, casillero 522 de su declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del año 2009**” constante en la Liquidación de pago por diferencias en la declaración N° 0920120200357 de 9 de mayo de 2012 y detallada en el considerando CUARTO letra g) de la sentencia recurrida claramente contempla la falta de bancarización sobre montos superiores a USD \$ 5.000,00 gravados con impuestos, regulado por el Art. 103 de la norma ibidem; por lo que la distinción o exclusión que hace el Tribunal de instancia está totalmente apartada de la realidad jurídica. Entonces se ha demostrado que el Tribunal A quo en torno al Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, le concedió un sentido distinto al pretendido por el legislador cuando expresa que si la transacción excluyendo el IVA, es inferior al monto antes indicado, no es exigible la bancarización. Por las consideraciones y exposiciones antes señaladas, se ha configurado plenamente la causal primera de la Ley de casación por el vicio de errónea interpretación del 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, defecto que conforme se ha expuesto ha sido determinante en la decisión de la causa.

**5.2.1.2.-** Respecto de lo manifestado por el casacionista sobre el vicio de “**falta de aplicación**” del Art. 10 número 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 35 número 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Esta Sala Especializada cita lo que el Tribunal juzgador expresó en la sentencia recurrida: “(...) *Si el adquirente compra bienes o servicios mientras el comprobante de venta es válido, no puede verse afectado por anulaciones efectuadas posteriormente por el proveedor, a menos que la transacción en sí quede anulada, con la correspondiente nota de crédito recibida por el adquirente. Por las razones antedichas se deben considerar como gastos deducibles los indicados en los comprobantes de venta vigésimo segundo, trigésimo primero y trigésimo tercero del listado tantas veces referido, de montos antes de IVA de US\$ 3.000, US\$ 326,67 y US\$ 198.*”. Por el

contrario, el recurrente en su petitorio, esgrime lo siguiente: “(...) *En definitiva se acusa a la Sala de instancia de incurrir en la Falta de Aplicación (sic) del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 35 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así como su Disposición (sic) General Primera, ya que un comprobante dado de baja es un documento no válido para efecto tributarios al no cumplir con los requisitos establecidos por la norma para el efecto, lo cual repercute directamente en la deducibilidad del gasto, conforme lo prescribe la Ley de Régimen Tributario Interno.* (...)”. Frente a lo antes indicado, el Tribunal de instancia deja de lado la deducibilidad del gasto al amparo de su fin o propósito y también relega la formalidad que debe contemplar todo comprobante de venta para que pueda sustentar costos y gastos a efecto de impuesto a la renta. Se insiste en el hecho de que los comprobantes de venta y retención 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 y mucho más, si con los mismos se pretende hacer uso de la deducibilidad del gasto a consecuencia de la disminución del pago de Impuesto a la Renta. Ahora bien, conforme lo estatuido en los Arts. 10 número 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 35 número 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, se aprecia que, sólo se pueden utilizar para sustento de costos y gastos de impuesto a la renta, los comprobantes de venta que cumplan con los requisitos establecidos en la norma tributaria, tanto en el fondo como en la forma, caso contrario se considerarán como gastos no deducibles; advirtiendo que el contribuyente deberá consultar en los medios que el SRI ponga a su disposición sobre la validez de los comprobantes, sin que en lo posterior se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender sustentar costos y gastos con documentos no autorizados. Aun así, se denota que el Tribunal A quo acepta la deducibilidad del gasto con comprobantes de venta que fueron dados de baja y por lo cual no tienen ni el respaldo legal, ni la validez para sustentar costos y gastos a efectos de impuesto a la renta del año 2009. En consideración a todo lo anterior, es claro, que la Sala A quo incurrió en el error contentivo en la falta de aplicación de normas de derecho descritas por el casacionista, vicio que afectó en gran manera en la parte dispositiva de la sentencia recurrida y por tanto, se emitió un fallo con evidente falta de

aplicación de las normas ya analizadas y descritas en todo este numeral, creando así una realidad jurídica que se desapega de lo que en verdad debía efectuar el juzgador. En consideración al análisis efectuado, esta Sala Especializada considera que se ha configurado de manera plena la falta de aplicación de normas de derecho, por lo que los juzgadores de la Sala A quo no aplicaron la normativa tributaria que correspondía para el caso que se les puso a su conocimiento, omitiendo su obligación legal de aplicación de la norma jurídica, tal y como ella se encuentra establecida, conllevando de esta manera a la falta de aplicación de los Arts. 10 número 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 35 número 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y 8 y la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención; situación que ha incidido en la primera causal de casación del Art. 3 de la Ley de la materia.

## **VI. DECISIÓN**

**6.1.-** Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado la causal alegada por el recurrente.

**6.2.-** Por los fundamentos expuestos, 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:

## **VII. SENTENCIA**

**7.1.- CASAR** la sentencia de 29 de julio del 2014, a las 12h02, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, con sede en Guayaquil, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

**7.2.- RATIFICAR** el contenido del anexo 1 “*detalle de diferencia por concepto de gato deducibles – ocupación liberal, casillero 522 de su declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del año 2009*” constante en la Liquidación de pago por diferencias en la declaración N° 0920120200357 de 9 de mayo de 2012, referente a los “**comprobantes de venta observados por no adjuntar bancarización**” y “**comprobantes de venta dados de baja**”.

**Recurso N° 0378-2014**

**7.3.-** Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora a la Ab. Alejandra Morales Navarrete, de conformidad con la Acción de Personal N° 6037-DNTH-2015-KP.

**7.4.-** Sin costas.

**7.5.-** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

F) Dr. José Luis Terán Suárez. **JUEZ PRESIDENTE.** Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia. **JUEZA NACIONAL.** Dra. Ana María Crespo Santos. **JUEZA NACIONAL.** Certifco.- f) Ab. Alejandra Morales Navarrete. **SECRETARIA RELATORA.**