

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

Deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: estudio de la Resolución CNJ 07-2016

María José Salinas Villacis

Tutora: Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2023

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	<p>Reconocimiento de créditos de la obra</p> <p>No comercial</p> <p>Sin obras derivadas</p>	
---	---	--

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, María José Salinas Villacis, autora del trabajo intitulado “Deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: Estudio de la Resolución CNJ 07-2016”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

30 de marzo de 2023

Firma: _____

Resumen

La presente investigación tiene como objetivo principal identificar las inconsistencias detectadas en la dimensión formal y material de las operaciones que obran en torno a la deducibilidad de gastos del Impuesto a la Renta. Además, abarca la esfera de Derecho Tributario a nivel legal y administrativo. En su fuente de desarrollo se encuentra presente la Jurisprudencia tributaria ecuatoriana, ámbito en el cual se desarrolla el tema planteado, analizando conjuntamente doctrina, normativa y jurisprudencia para poder cumplir con un apropiado desarrollo investigativo. Los resultados de la investigación revelan que, en reiteradas ocasiones la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha tenido conocimiento de procesos tributarios en donde el eje fundamental de la controversia ha sido la falta de secuencialidad formal y material en la deducibilidad del Impuesto a la Renta, esta problemática surge debido a que el contribuyente cumple con lo establecido en la ley, no obstante, la Administración al momento de analizar cada elemento formal y material presentado por el sujeto pasivo, determina la inexistencia de un círculo contable. También, vulnerando el principio de esencia sobre la forma, pues este principio se relaciona con el cumplimiento pleno del círculo económico contable, pues el contribuyente evade el pago real de su obligación. Finalmente, el fortalecimiento de la cultura tributaria en el Ecuador es un eje primordial con el cual se puede fomentar el desarrollo del país. Es importante entender esta problemática desde un enfoque normativo y doctrinario, pues la presente investigación desenlaza temas relevantes, necesarios abarcar para su mejor desarrollo.

Palabras clave: impuesto a la renta, principio de esencia sobre la forma, secuencialidad formal y material, base imponible, facultad determinadora

A Dios y a la Virgen María por mostrar y dirigir mi vida con su amor eterno, fidelidad y gracia.

A mis padres por su sabiduría que me ha guiado, su paciencia que me ha alentado y su amor que me ha llevado de la mano siempre. Los honro y amo con todo mi corazón.

A mis hermanos por su lealtad incondicional y por siempre estar para mí, apoyándome y motivándome día a día.

A mis sobrinos quienes llenan mi vida de amor y felicidad por ser mi inspiración para mejorar cada día.

Agradecimientos

A mi familia por siempre estar para mí, apoyándome y motivándome en todo momento de mi vida.

A la Dra. Tatiana Pérez Valencia, mi directora de tesis, por todo su apoyo y asesoramiento en el trabajo de investigación.

Al Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, por su apoyo, ayuda y profesionalismo en el transcurso de la Maestría de Derecho Tributario.

A todos mis amigos que este programa me brindó la oportunidad de conocer, por todos los momentos que hemos compartido. Ocupan un lugar especial en mi corazón.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por sus valiosos conocimientos adquiridos y aporte para el desarrollo de mi formación académica y profesional.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero: El Impuesto a la Renta en el Ecuador con enfoque en gastos deducibles	15
1. Historia del Impuesto a la Renta en el Ecuador.....	15
2. El Impuesto a la Renta desde el punto de vista doctrinario y legislación tributaria ecuatoriana.....	20
3. El Impuesto a la Renta por tipos de contribuyente: personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país	23
Capítulo segundo: La determinación tributaria ecuatoriana referente al Impuesto a la Renta.....	27
1. La determinación en la legislación tributaria ecuatoriana	27
2. Formas de determinación tributaria	29
3. Caducidad	31
4. Depuración y cálculo de la base imponible	32
5. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria	35
Capítulo tercero: Inconsistencia de documentos tributarios en el gasto deducible del Impuesto a la Renta	43
1. Análisis de la Resolución CNJ No 07-2016 a la luz de los casos objeto de revisión	43
2. Empresas inexistentes, empresas fantasmas y transacciones inexistentes.....	47
3. Realidad económica (principio de esencia sobre la forma).....	50
4. Cultura tributaria.....	52
Conclusiones.....	57
Bibliografía.....	61
Anexos	65
Anexo 1: Precedente Jurisprudencial Obligatorio - Resolución No. 07-2016.....	65

Introducción

El Impuesto a la Renta en el Ecuador es una fuente significativa de ingreso económico frente al Presupuesto General del Estado, pues es obligación del contribuyente declarar y presentar su declaración de rentas y pagar los tributos respectivos para que el Fisco posea los recursos suficientes para llevar a cabo y cumplir su política fiscal.

Sin embargo, la falta de optimización de la cultura tributaria en el país conllevan a conductas evasivas por parte del contribuyente, como es el caso de la detección de inconsistencias al momento de verificar el cumplimiento pleno del círculo contable, pues los documentos tributarios presentados por el contribuyente para el gasto deducible del Impuesto a la Renta, vulneran el principio de esencia sobre la forma, con lo cual, perjudica de forma económica a todos los ecuatorianos, ya que este impuesto representa un ingreso relevante con el cual se atiende las necesidades presentes de la colectividad.

Por lo tanto, surge la necesidad de cuestionar la falta de optimización de la cultura tributaria en el país, pues la importancia de fortalecer la educación y cultura fiscal en la sociedad permite fortalecer el sistema tributario con fundamento en la confianza, respeto a la ley, seguridad del buen uso de los recursos públicos y responsabilidad, en donde se evidencia un sistema imparcial de justicia y progresividad, buscando el bienestar y desarrollo del país.

En este sentido, es importante mencionar que un eje fundamental de estudio en la presente investigación implica el abordaje del principio de esencia sobre la forma o realidad económica, pues este principio se relaciona con el cumplimiento pleno del círculo económico contable, este principio se vulnera al momento que el contribuyente evade el pago real de su obligación fiscal y un mecanismo empleado en este tipo de conductas, es el tema de las empresas fantasmas o transacciones inexistentes.

En la actualidad, este problema jurídico posee casos judiciales relevantes y pronunciamientos por parte de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, referente al gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, mediante Precedente Jurisprudencial Obligatorio - Resolución n.º 07-2016, en este pronunciamiento se expresa que la deducibilidad es procedente cuando se verifica el pleno cumplimiento de requisitos materiales conocido como secuencialidad material, ya que para considerar deducible un gasto deben existir varios elementos como la fuente de

la obligación, pago, desembolso, comprobante de venta y acreditación al beneficiario, mientras que la secuencialidad formal hace alusión al cumplimiento de todos los requisitos contenidos o determinados en la normativa tributaria vigente. En este sentido, debe existir una conexión de secuencialidad material y formal, ya que permite verificar y comprobar la existencia real del ciclo económico, pues en ciertos casos se evidencia el cumplimiento de todos los requisitos formales, pero en el momento de analizar el ciclo económico se presencia que la secuencialidad material no se cumple.

Con lo antes dicho, la presente investigación justifica su pertinencia e importancia académica y social, puesto que la falta de optimización de la cultura tributaria en el país, conllevan a conductas evasivas por parte del contribuyente, como es el caso de inconsistencias en los documentos tributarios presentados para el gasto deducible del Impuesto a la Renta, dichos documentos vulneran el principio de esencia sobre la forma, con lo cual, perjudica de forma económica a todos los ecuatorianos, ya que este impuesto representa un ingreso relevante para el Presupuesto General del Estado, con el cual se atiende las necesidades presentes de la colectividad.

Para el desarrollo de la presente investigación, se encaminará el enfoque en el ámbito normativo mediante el uso de los distintos recursos metodológicos se orientará en la búsqueda de una solución que aporte al desarrollo de nuestra sociedad. Por otro lado, se analizará aspectos relevantes jurisprudenciales del Ecuador, lo cual permitirá determinar por medio de la realidad tributaria, las causas que afectan el principio de esencia sobre la forma. También, se realiza un breve análisis de la normativa tributaria ecuatoriana y así desarrollar correctamente el presente trabajo.

Finalmente, en la actualidad este problema jurídico posee casos judiciales relevantes y pronunciamientos por parte de la Corte Nacional de Justicia. Con lo cual, la presente investigación se orienta a contribuir al Derecho Tributario, en cuanto a su mejoramiento y desarrollo, con agregados vinculados a las exigencias para sustentar debidamente la deducibilidad de gastos en el Impuesto a la Renta.

Capítulo primero

El Impuesto a la Renta en el Ecuador con enfoque en gastos deducibles

1. Historia del Impuesto a la Renta en el Ecuador

En el año 1925 se origina el Impuesto a la Renta en el Ecuador, este surgimiento fue impulsado con la Misión de Edwin Kemmerer, esta misión desarrolló un plan de innovación en cuanto a las finanzas privadas y públicas del Ecuador, incluso se indicó en este plan la creación de instituciones como: Dirección de Aduanas, Contraloría, Superintendencia de Bancos, Banco Central del Ecuador, entre otros.¹

Estas reformas tenían como finalidad conseguir una estabilidad económica, concluir con el déficit presupuestario, evitando el incremento del dólar frente a la moneda local, que era el sucre. Con el objetivo de cumplir todas las metas macroeconómicas se planteó como solución la implementación de un Impuesto a la Renta, el cual fue aceptado en 1926, cuya característica principal se basaba en gravar de manera separada las rentas, fruto de servicios o ejercicio profesional con las rentas originadas del capital.²

Las justificaciones que fueron la base para la creación del Impuesto a la Renta se desarrollaron en torno a que este tributo a nivel mundial había obtenido una buena respuesta y aceptación, ya que fue propuesto por muchos creadores de política en distintas regiones del mundo. También, este impuesto permitía su desarrollo en conjunto con las instituciones democráticas de cada Estado. Incluso, la Misión Kemmerer realizó en esa época distintas entrevistas a grupos de empresarios en donde los resultados arrojaban que este grupo social aceptaba el pago de un tributo atendiendo el principio de capacidad contributiva frente al Estado, al igual que todo el sector financiero concordaba con la creación de este impuesto. Incluso, varios países habían aplicado un tributo de forma general frente a las rentas líquidas sin distinción alguna, este proceso había sido desarrollado durante los últimos 25 años en aquella época, este proceso se basaba en un alto costo de control y nivel de integridad, es decir, que era una composición de capital y responsabilidad, ejes que en ese momento el Ecuador carecía estructuralmente.³

¹ Mauro Andino, *Hacia un nuevo sistema de imposición directa* (Quito: FLACSO, 2009), 10, <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>.

² Rebeca Almeida, *Kemmerer en el Ecuador* (Quito: FLACSO / Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, 1994), 19-20, <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/53323.pdf>.

³ *Ibíd.*, 30-5.

La Misión de Kemmerer determinó que el éxito del Impuesto a la Renta tenía como base dos medios, el primero consistía en la concentración de la recaudación en la fuente o fuentes de información relacionada a la renta gravada; y el segundo consistía en el establecimiento de disponibilidad de registros referente al monto o existencia de renta a ser gravada.⁴

Posteriormente, el término contribuyente se incluía en la legislación ecuatoriana por primera vez, en donde se conceptualizaba como “toda persona sujeta al impuesto”,⁵ así como el término agente de retención que era “cualquier persona no fiduciaria que estaba obligada a deducir y retener el valor de cualquier impuesto que grave la renta, que pase por sus manos y pertenezca a otra persona”.⁶

Con el paso del tiempo, se implementó una declaración informativa y la declaración del Impuesto a la Renta, cuya declaración tenía que ser realizada por el contribuyente o como agente de retención informar las retenciones realizadas. Del mismo modo, las deducciones de este tributo se sustentaban de acuerdo con las características del contribuyente como estado civil y número de cargas familiares, las deducciones se enmarcaban entre dos mil y tres mil sucres. El Impuesto a la Renta buscaba que las tarifas vayan de acuerdo con el ingreso económico de cada contribuyente, incluyendo sus exenciones.⁷

Tabla 1
Cuadro de Impuesto a la Renta por servicios prestados en 1926 – Valor: Sucres.
(tipo de cambio USD 1 por ECS 5)

En sucres del Ecuador

Montos en S	Fracción en S	Tarifa en %
0	3.000	0
3.001	6.000	70
6.001	9.000	180
9.001	12.000	360
12.001	15.000	600
15.001	25.000	900
25001 en adelante		1750

Fuente y elaboración: Mauro Andino (2009)

⁴ Julio Farinango, *Misión Kemmerer y Repercusiones en las Políticas Económicas del Gobierno del Doctor Isidro Ayora durante el Período de 1926-1931* (Quito: Universidad Central del Ecuador, 2017), 10.

⁵ Andino, *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*, 11.

⁶ *Ibíd.*, 11.

⁷ *Ibíd.*, 13.

En 1937 se incorpora ciertas reformas a este tributo en el país, el cual dio lugar a una serie de reformas y cambios durante las cuatro décadas siguientes. En este sentido, en 1937 se establece las conceptualizaciones de “Renta de la Fuente y Establecimiento Permanente”,⁸ pues señalaba que “al declarar que las sociedades o empresas extranjeras que ejerzan negocios en el Ecuador sin tener establecimientos propios, pero que mantengan existencias de mercaderías para venderlas por intermedio de agentes o comisionistas, deberían pagar el impuesto establecido en la ley de creación del Impuesto a la Renta”.⁹

La evolución de los sistemas contables fue promovida arduamente en la Región Centro Andina durante los años 30 hasta la década de los años 50. En 1935 a nivel de países pertenecientes a la región, se instauró conversaciones en torno al manejo económico y contable en el ámbito público y privado de las empresas. Posteriormente, en 1951 surge en Colombia el Instituto Nacional de Contadores Públicos, el cual tuvo gran acogida y éxito, incluso llegó a ser replicado en distintos países de la región y Ecuador no fue la excepción. Esta estructura, generó un cambio total en los esquemas contables, pues las finanzas y comercio avanzaban abruptamente hacia el desarrollo, impulsando los sistemas contables hacia el avance, lo cual generó un impacto relevante en el Impuesto a la Renta en el país. Consecuentemente, en el año 1941 se reforma el Impuesto a la Renta, pasando exclusivamente de ser una fuente de ingreso a tener una aproximación a la renta integral, lo cual conllevó en el mismo año a realizar una distinción entre “rentas de servicios personales, rentas con participación de trabajo y rentas de capital puras”.¹⁰

Por otro lado, apoyando a los pequeños comerciantes e industriales, se otorgó ciertas exenciones en donde manifestaba que “sin tener más ingresos por otros conceptos, trabajen con un capital igual o inferior de 2 mil sucres del Ecuador y que sus ventas no alcancen al año más de cinco mil sucres”.¹¹

Así mismo, empieza la obligación de llevar contabilidad a toda sociedad o persona que se dedique a cualquier clase de negocio y que gire un capital con base de cinco mil sucres ecuatorianos. Posteriormente, en 1945 se establece un tributo sobre las ganancias excesivas, dando lugar a la creación del Impuesto a la Renta Global, marcando la base y el inicio del Impuesto a la Renta en el Ecuador como se conoce actualmente. El impuesto

⁸ *Ibíd.*, 11.

⁹ *Ibíd.*, 12.

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ *Ibíd.*

a las ganancias excesivas tenía un fin solidario con el sector comercial, pues debido a la guerra con Perú, las ganancias en ese sector fueron desproporcionadas.¹²

El Impuesto a la Renta Global unificó las rentas que se encontraban esparcidas y que estaban siendo encubiertas por otras. Este tributo suprimió todos los impuestos existentes cuyo fin era gravar rentas de “capital neto o rentas de capital y trabajo a nivel nacional y local”.¹³ En consecuencia, como se suprimió ciertos tributos locales, las municipalidades tenían bajo ingreso tributario, el Impuesto a la Renta Global crea un fondo, este fondo precautelaba mantener el flujo que tenían los gobiernos seccionales a nivel de ingresos tributarios, lo cual conlleva a las preasignaciones de ingresos tributarios, dando como resultado un quebrantamiento de la redistribución de ingresos tributarios en el país durante un periodo de tiempo.

En la década de 1950 y 1960 en el Ecuador, se consolida totalmente el modelo y estructura de la renta global, surgiendo cambios de acuerdo con la realidad del país y avances financieros y contables. En los inicios de la década de los años 60 en el Ecuador se presentó innovaciones a nivel económico, lo cual desarrollo aún mejor la recaudación de impuestos, específicamente aquellos de fuente directa, constituyendo en el país como ingresos fiscales principales aquellos impuestos directos con una participación del 48,1 % frente al Presupuesto General del Estado, mientras que los impuestos indirectos tenían un porcentaje del 40 %, esto fue fruto del inicio de la explotación petrolera, inyección de capital en el ámbito económico y la estabilidad política tributaria presente en la época.¹⁴

En Lago Agrio se descubrió un yacimiento petrolífero y en agosto de 1972 se empezó a exportar, lo cual desarrolló abruptamente el aparato productivo nacional. Consecuentemente, el incremento en el precio del barril petrolero y la estabilidad que se mantenía referente al tipo de cambio, impulsaron un dinamismo en donde incrementaba los recursos económicos y la inflación, lo que desarrolló y dio como resultado el incremento del ingreso per-cápita, dando lugar al incremento tributario de fuente directa.¹⁵

Tributariamente en los impuestos directos se encontraban: impuestos a la renta de personas naturales, se sustentaba como base en una tarifa progresiva del 10 % al 42 %,

¹² Felipe Guallichico, *Análisis comparativo de los cambios tributarios del Impuesto a la Renta en el Ecuador en los últimos cinco años* (Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2021), 12.

¹³ Andino, *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*, 12.

¹⁴ Guallichico, *Análisis comparativo de los cambios tributarios*, 12.

¹⁵ Andino, *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*, 14.

mientras que en personas jurídicas “tenía una tarifa para empresas nacionales y aquellas con capital extranjero del 20 % y 40 % respectivamente”.¹⁶

En la década de 1980 se extendió una amplia reforma a nivel fiscal y carencia de dinamismo económico, lo cual influyó en el comportamiento y estructura fiscal del país. Se invirtieron las tendencias de los ingresos fiscales directos e indirectos, debido a la variación de la política fiscal orientada a terminar los déficits de carácter presupuestario y la crisis por la deuda externa. Las personas naturales mantuvieron el sistema fiscal que se manejaba en la década anterior, con la única variación que los intervalos de ingresos se modificaban de acuerdo con el salario básico. Este sistema varió totalmente en el año 1989, en donde se aplicó una serie de tarifas con variación progresiva, cuyos cinco intervalos iban del 10 % al 25 %. Por otro lado, en cuanto a las personas jurídicas la estructura fue la misma y en 1989 su tasa fue unificada al 25 %. De forma especial, se creó el anticipo y se calculaba con base en el 50 % del Impuesto a la Renta declarado en el último año.¹⁷

En la década de 1990, los gobiernos se orientaban a reducir la inflación y buscar incrementar la inversión extranjera con “programas de estabilización monetaria”,¹⁸ sin embargo, la realidad económica que vivía el país no permitía tener éxito alguno. El país atravesaba una situación preocupante debido al conflicto bélico con Perú, inestabilidad policial, baja del precio petrolero, impacto del fenómeno del Niño, etc. Estos factores se sumaban y declinaban mucho más con la salida de capitales, lo cual conllevó en 1999 a una crisis financiera en el Ecuador, generando una contracción del 6.3 % en cuanto al desarrollo y avance económico. Este decaimiento en el país forzó a expandir progresivamente la gestión tributaria mediante la búsqueda de alternativas que “reactiven el aparato productivo no petrolero”,¹⁹ pues se aplicó del ámbito de contribuyentes y la fiscalización y estructura de obligaciones fiscales.

El objetivo de las reformas tributarias giraba en torno a la búsqueda y reducción de evasión fiscal, a finales de la década de 1990, estas reformas perjudicaron la recolección de los impuestos directos. En 1993 se introdujo nuevamente incentivos al sector productivo, ya que en los años 80 se había eliminado y se buscó tener un mayor control en los montos declarados por parte de los contribuyentes por medio del cálculo

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ *Ibíd.*, 15.

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ *Ibíd.*, 14.

del anticipo del Impuesto a la Renta, en donde se determinó una tasa del “1 % sobre el valor total de los activos declarados en el periodo anterior”.²⁰

Ahora bien, históricamente el Impuesto a la Renta ha variado y asumido aspectos asertivos como aspectos totalmente equivocados, en 1999 este impuesto se reemplazó momentáneamente con el impuesto a la circulación de capitales o mejor conocido como ICC, dejando a un lado el anticipo determinado en 1993 como se mencionó en líneas anteriores. Hasta el año 2000, este Impuesto a la circulación de capitales gravaba el 1 % de todo movimiento nacional de capital y dinero, posterior a esta fecha su tasa era del 0,8 %, este tributo se eliminó en noviembre del mismo año. La ley de Equidad Tributaria, emitida el 29 de diciembre del 2007, reforma al Impuesto a la Renta, en donde se introducen mecanismos como el “cálculo del nuevo anticipo, impuesto a los ingresos extraordinarios petroleros y un régimen simplificado en el Ecuador”, que sustituyó al IVA y al Impuesto a la Renta para sujetos pasivos cuyos ingresos son inferiores a USD 60 000.²¹

Es importante mencionar que, con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del año 2007, se ha enfatizado y priorizado que la entidad recaudadora y el gobierno incrementen la presión fiscal teniendo como eje principal los impuestos directos y progresivos, en donde el foco de acción es reducir cualquier acto que busque evadir o eludir el pago de tributos y en especial el Impuesto a la Renta.²²

2. El Impuesto a la Renta desde el punto de vista doctrinario y legislación tributaria ecuatoriana

Los impuestos son una de las herramientas más relevantes que posee el Estado, ya que promueve y coadyuva al desarrollo del país. En este sentido, “el impuesto es el principal ingreso tributario, tanto por su rendimiento, cuanto porque es el instrumento más versátil para la actuación de la política fiscal. Es además el prototipo que se ha tenido presente para la construcción de la teoría tributaria”.²³ Por otro lado, Griziotti menciona que el impuesto es “una relación obligatoria personal de derecho público. Trae su origen

²⁰ Andino, *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*, 13.

²¹ *Ibíd.*, 10-4.

²² Mónica Arellano, *Evolución y análisis de las reformas tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta a partir del 1ro. de enero del 2008 hasta el 31 de diciembre del 2014* (Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017), 30.

²³ José Troya, *Derecho Internacional tributario* (Quito: Corporación Editora Nacional, 1990), 115.

de la pertenencia o subordinación política, económica o social al Estado. Tiene por causa jurídica y moral, conjuntamente, la participación del contribuyente en los beneficios generales o particulares derivados de la Sociedad, de la economía nacional y de la actividad del Estado”.²⁴ El tratadista Ernesto Flores indica que “los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.²⁵ En efecto, el impuesto es recolectado por el Estado a través de su facultad recaudadora, dicha recaudación se fundamenta en la existencia del tributo reconocido en la legislación fiscal, este tributo permite satisfacer las necesidades colectivas de los ciudadanos. Es menester resaltar que debe existir el hecho imponible establecido en la ley que obliga al sujeto pasivo al pago del tributo.

Por otro lado, Dino Jarach manifiesta que “el término renta se utiliza [...] para indicar el ingreso neto total de una persona; pero también se lo emplea para designar los productos netos de fuentes determinadas, tales como: renta del suelo, de capitales y títulos mobiliarios, del trabajo, etc.”.²⁶ Así mismo, Eduardo Riofrio en su obra *Manual de Ciencia de la Hacienda*, indica que la palabra renta “es un flujo periódico de dinero o mercaderías y servicios, sin disminución o desmejoramiento del capital”, mientras que desde el punto de vista fiscal, la noción “se limita a cosas susceptibles de ser contadas o medidas con exactitud y apreciables en dinero [...] la cantidad de riqueza y servicios apreciables en dinero, que obtienen las personas como rendimiento periódico de su capital o habilidad personal [...]. La periodicidad y la conservación del capital, serían las características fundamentales del concepto financiero de renta”.²⁷ De igual manera, desde un enfoque tributario el concepto de renta se entiende como la “utilidad que, en un determinado período produce una actividad, o un capital por sí solo, se genera por el concurso conjunto de ellos sobre una cosa, sobreentendiéndose que tal actividad o capital incumben a la persona, sea natural o jurídica”.²⁸ En definitiva, se concluye que la renta

²⁴ Benvenuto Griziotti, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda* (Madrid: Reus, 1935), 235.

²⁵ Ernesto Flores, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas* (Ciudad de México: Editorial México, 1946), 33.

²⁶ Dino Jarach, *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general* (Buenos Aires: Cangallo editorial, 1978), 358.

²⁷ Eduardo Riofrio, *Manual de Ciencia de Hacienda* (Quito: Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957), 93.

²⁸ Jorge Jaramillo, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1985), 137.

es el monto o valor percibido por el sujeto pasivo en un lapso o periodo de tiempo, económicamente la renta se enlaza con la producción y creación de patrimonio medible monetariamente.

En función de lo planteado, el autor Fenochietto en referencia al Impuesto a la Renta indica que “son impuestos generales a la renta aquellos que gravan toda la afluencia de riqueza”.²⁹ Así mismo, Guallichico menciona que “se puede definir como Impuesto a la Renta como el tributo que grava los ingresos percibidos por las personas naturales o jurídicas, por el trabajo o capital obtenido en un periodo de tiempo determinado”.³⁰ De igual forma, la Ing. Martínez indica que “el objeto de aplicar el Impuesto a la Renta en el régimen tributario nacional es el de gravar los ingresos o rentas que tienen un determinado grupo de personas naturales o jurídicas de carácter nacional e internacional, así como de sucesiones indivisas, cuando estos son superiores a una base imponible determinada por el marco jurídico vigente para tal circunstancia”.³¹ También, el autor Villegas en su obra “El anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador”, indica que el Impuesto a la Renta “es la utilidad o renta nueva que se obtiene del capital, del trabajo o de las dos fuentes, es decir que la renta es el producto que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo en un periodo determinado”.³² De este modo, el tratadista Bravo, señala que “el Impuesto a la Renta es un impuesto directo porque recae sobre la renta, siempre considerando la capacidad económica del contribuyente, [...] es un impuesto que evidencia la misma identidad subjetiva, el sujeto pasivo de Derecho es el mismo del hecho económico, es decir grava al verdadero contribuyente, no se puede trasladar la carga impositiva”.³³

En relación con lo mencionado en líneas anteriores, la legislación ecuatoriana tributaria señala que el Impuesto a la Renta guarda relación con las rentas obtenidas por los sujetos pasivos (persona natural, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país). Este tributo se constituye por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios, cuyo cálculo es el resultado de la resta de ingresos menos devoluciones, costos, gastos, descuentos y deducciones correspondientes a cada

²⁹ Ricardo Fenochietto, *Economía del sector público: análisis integral de las finanzas públicas y sus efectos* (Buenos Aires: La Ley, 2006), 301.

³⁰ Guallichico, *Análisis comparativo de los cambios tributarios*, 29.

³¹ Pamela Martínez, *Enfoque metodológico para el estudio del Impuesto a la Renta aplicado a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad: Caso profesionales de la construcción y consultoría de proyectos* (Quito: Universidad Politécnica Salesiana, 2010), 38.

³² Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Argentina: Depalma, 1999), 533.

³³ Jorge Bravo, *Fundamentos de derecho tributario* (Lima: Jurista Editores, 2015), 13.

situación. Contablemente se puede establecer que el Impuesto a la Renta es un pago efectuado de la utilidad de un ejercicio económico determinado por la ley.

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 1 menciona “establécese el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley”.³⁴ Por otro lado, en su artículo 2 indica que “para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”.³⁵ En efecto, la normativa tributaria en el territorio ecuatoriano con enfoque en el Impuesto a la Renta, se centra en la Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

3. El Impuesto a la Renta por tipos de contribuyente: personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país

Dentro de este orden, es importante mencionar que los sujetos del Impuesto a la Renta se clasifican en activo y pasivo. Por la naturaleza de estudio, esta investigación se enfocará únicamente en el Impuesto a la Renta. Con lo antes dicho, el sujeto activo es el Estado que por medio del Servicio de Rentas Internas ejerce la actividad recaudadora y de administración. El tratadista Cumba da a conocer en su obra, que “a esta clase le corresponde la recaudación de tributos conocidos como nacionales, estos tributos son la base o columna del Presupuesto General del Estado. Esta Administración se encuentra bajo el control del Poder Ejecutivo. Por lo cual, con la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido legalmente en la legislación ecuatoriana, se crea e incorpora” el Servicio de Rentas Internas.³⁶ En efecto, la Ley de Régimen Tributario Interno, específicamente en

³⁴ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, 17 de noviembre de 2004, art. 1.

³⁵ *Ibíd.*, art. 2.

³⁶ Iván Cumba, *Análisis de los efectos económicos en los impuestos en el Ecuador* (Quito: Universidad Técnica Particular de Loja, 2010), 18.

su artículo 3, hace alusión al Estado como sujeto activo quien administrará por medio del Servicio de Rentas Internas.³⁷

Ahora bien, el sujeto pasivo se subdivide en persona natural o jurídica cuya obligación frente al estado es de contribuir tributariamente y de forma responsable para el desarrollo del país. Los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes se clasifican en personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades. Dentro de este marco, la Ley de Régimen Tributario Interno, específicamente en su artículo 4 manifiesta que “son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley”.³⁸

En consecuencia, el Impuesto a la Renta es un tributo de carácter obligatorio “para todas las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, conforme los resultados de su actividad económica; aun cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos”,³⁹ exceptuando a los contribuyentes con domicilio en el exterior que no tienen en el país un representante y únicamente sus ingresos estén sometidos a retención y las personas naturales con ingresos brutos que no superen la fracción básica no gravada.⁴⁰

Ahora bien, el Servicio de Rentas Internas, en su guía para educación, menciona que la persona natural, es la persona física o “individuo de la especie humana considerado capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones”.⁴¹ También, menciona que la persona jurídica es todo “establecimiento, sociedad, agremiación o ente colectivo, al cual se le da individualmente un nombre y que es capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones a través de su representante legal”.⁴² En este sentido, el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Artículo 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, menciona:

El término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora

³⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 3.

³⁸ *Ibíd.*, art. 4.

³⁹ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Impuesto a la Renta”, *Servicio de Rentas Internas*, acceso el 19 de diciembre del 2022, párr. 2, <https://www.sri.gob.ec/impuesto-renta#%C2%BFqui%C3%A9n>.

⁴⁰ *Ibíd.*, párr. 3.

⁴¹ Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Yo construyo mi Ecuador* (Quito: Servicio de Rentas Internas, 2018), 85.

⁴² *Ibíd.*, 86.

de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.⁴³

Cabe resaltar, que están obligados a llevar contabilidad todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades. También, son obligados a llevar contabilidad, todas las personas naturales y sucesiones, “profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes, otros trabajadores autónomos”,⁴⁴ cuyo capital supere los USD 180 000, ingresos anuales brutos mayores a USD 300 000 o gastos y costos superiores a USD 240 000 en el año fiscal. Lo antes mencionado, se fundamenta en la Ley de Régimen Tributario Interno artículos 19 al 21 en concordancia con los artículos 37 al 43 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Finalmente, en el Régimen Simplificado de las organizaciones integrantes de la Economía Popular y Solidaria, las organizaciones acogidas también son obligadas a llevar contabilidad, cuando al empezar su actividad económica o al 1 de enero de cada año fiscal, su capital propio sea mayor a USD 360 000, si sus ingresos anuales brutos sean mayores a USD 300 000 y sus costos y gastos en el año superen los USD 240 000. Recalcando que las personas naturales, sucesiones indivisas y “las organizaciones del Régimen Simplificado que operen con un capital, obtengan ingresos y efectúen gastos inferiores a los señalados anteriormente, deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos que servirá de base para declarar sus impuestos”.⁴⁵

⁴³ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 98.

⁴⁴ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Impuesto a la Renta”, párr. 4.

⁴⁵ *Ibíd.*, párr. 5.

Capítulo segundo

La determinación tributaria ecuatoriana referente al Impuesto a la Renta

1. La determinación en la legislación tributaria ecuatoriana

El desarrollo de la investigación dirige el presente capítulo al estudio de la determinación tributaria con enfoque en el Impuesto a la Renta. En este sentido, el Código Tributario en su artículo 64, menciona que la “dirección de la Administración Tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca”.⁴⁶ En este sentido, el Servicio de Rentas Internas, se crea mediante Ley de Creación el 02 de febrero de 1997, el artículo 1 de dicha normativa menciona que se crea como una entidad que goza de autonomía, con personería jurídica propia, “de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito”.⁴⁷ Con lo antes dicho, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en su artículo 2 numeral 2, menciona las facultades conferidas a esta entidad, en donde expresa que el Servicio de Rentas Internas puede determinar, recaudar y controlar “los tributos internos del Estado de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por ley a otra autoridad”.⁴⁸ Finalmente en el mismo artículo, en su numeral 9, permite a esta Administración solicitar a los sujetos pasivos cualquier información referente a la determinación de las obligaciones tributarias o verificación del mismo acto.

Pues bien, según manifiesta Carlos Guiliani: “La determinación es el proceso simple o complejo, según los casos que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria [...] su finalidad es declarativa y formal”.⁴⁹ También, Héctor Villegas indica “la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto

⁴⁶ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 64.

⁴⁷ Ecuador, *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997, art. 1.

⁴⁸ *Ibíd.*, art. 2.

⁴⁹ Carlos Guiliani, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: La Ley, 2011), 481.

pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)".⁵⁰ Asimismo, Vázquez, en su obra "Proceso de Determinación Tributaria de Impuesto a la Renta", menciona tres objetos de la determinación tributaria: el primero es el hecho generador, en donde es aquel presupuesto determinado por la ley para cada tributo; el segundo es la base imponible, también conocida como monto imponible, son cifras económicas sobre las que se aplican las tarifas señaladas en la ley y hacen posible la existencia del tributo. Por último, la autora menciona a la cuantía del tributo, que "es la magnitud económica que establece el monto real de la imposición como resultado del cálculo que parte de la base imponible, a la cual se aplica en un porcentaje o fracción numérica establecida para cada una de las diversas manifestaciones de los hechos determinados en cada norma".⁵¹

Consecuentemente, el artículo 67 del Código Tributario, detalla las facultades de la Administración Tributaria: "Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos".⁵²

El Código Tributario ecuatoriano en su artículo 68 referente a la facultad determinadora, menciona:

La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.⁵³

Analizando lo antes citado, la facultad determinadora es el conjunto de actos regulados que realiza la Administración Activa, pues determina en cada contribuyente la coexistencia de la base imponible, hecho generador, sujeto responsable, y monto a cancelar como concepto de tributo. En esa línea, la autora Ramírez manifiesta que "el fin de los tributos es que el Estado por medio de estos impuestos cumpla su plan de gobierno y a su vez promueva el desarrollo del país, por lo que la administración tributaria posee esta facultad para recaudar los tributos de acuerdo a lo establecido normativamente, para

⁵⁰ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 395.

⁵¹ María Vázquez, *Proceso de determinación tributaria de Impuesto a la Renta* (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2014), 16-7.

⁵² Ecuador, *Código Tributario*, art. 64.

⁵³ *Ibíd.*, art. 68.

lo cual, el sujeto activo debe utilizar un proceso o mecanismo para fijar los tributos, este proceso es la determinación tributaria”.⁵⁴ De igual modo, es importante recalcar que en este artículo se mencionan ciertos elementos fundamentales como son: hecho generador, base imponible, cuantía del tributo y sujeto obligado. Pues bien, los sujetos que intervienen en el Impuesto a la Renta se dividen en sujeto activo y pasivo, el primero se relaciona con la Administración Tributaria que en este caso es el Servicio de Rentas Internas, mientras que el segundo se entiende que es el contribuyente o responsable del pago del tributo; la cuantía del tributo tiene que ver con el monto, cantidad o valor a pagar por el sujeto pasivo; la base imponible es el monto con el cual se va a tomar como base o sustento para calcular el tributo y por último el hecho generador es aquella actividad económica o presupuesto determinado en la normativa con el cual se configura la existencia del mismo.

En conclusión, la determinación tributaria es un proceso por el cual se establece la configuración o existencia de la obligación fiscal, donde el contribuyente debe pagar el monto del tributo fijado. Existen tres distintos procedimientos o situaciones para realizar la determinación fiscal, en primer plano se presenta por medio del sujeto pasivo, en segundo plano se efectúa a través del sujeto activo y por último se encuentra una mixta que utiliza a la Administración y al contribuyente en un mismo plano. Consecuentemente, la Administración Tributaria es responsable de verificar, complementar o enmendar la declaración efectuada por el contribuyente, siendo esta actuación un deber del Estado. Cabe recalcar que esta atribución no es una obligación y mucho menos un auxilio a brindar, por el contrario, es un deber establecido en la ley tributaria ecuatoriana.

2. Formas de determinación tributaria

Desde el punto de vista normativo, el artículo 89 del Código Tributario, menciona: “La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo”.⁵⁵ Por otro lado, el artículo 90 del mismo cuerpo legal, menciona: “El sujeto

⁵⁴ María Ramírez, *Los tributos heterodoxos en la comunidad andina y sus consecuencias jurídicas* (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2013), 13.

⁵⁵ Ecuador, *Código Tributario*, art. 89.

activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora”.⁵⁶

No obstante, los artículos 91,92 y 93 del Código Tributario, hacen alusión a las formas y proceso de determinación tributaria, guardando relación con la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 24 y 107, y con su reglamento en el artículo 258 y 266. Recapitulando, las formas de determinación tributaria se dividen en directa, presuntiva y mixta.

Con lo antes mencionado, la autora Jessica Zhigui indica que “la determinación directa se realiza en función de la contabilidad, de los registros físicos de las facturas. Según lo estipulado en el Código Tributario. La Administración definirá los ingresos, costos y gastos deducibles, implantando el precio por el servicio entre dos partes que hayan operado”.⁵⁷ En este sentido, el artículo 91 del Código Tributario indica:

La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.⁵⁸

En definitiva, la determinación directa es aquella que toma como referencia la declaración proporcionada por el sujeto pasivo, juntamente con la información que posee el sujeto activo en su base de datos e información del contribuyente referente al hecho generador o actividad económica gravada.

Por otro lado, la Resolución NAC-DGERCGC12-00845 emitida por el Servicio de Rentas Internas, sobre la determinación presuntiva menciona:

La Administración Tributaria tiene la facultad de efectuar determinaciones presuntivas cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad, o cuando habiéndola presentado no estuviese respaldada en la contabilidad, o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados no sea posible efectuar la determinación directa, o en el caso de que el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, en los términos de dicha disposición legal.⁵⁹

⁵⁶ *Ibíd.*, art. 90.

⁵⁷ Jessica Zhugui, *Análisis comparativo del resultado en Impuesto a la Renta aplicando la determinación directa y presuntiva en una empresa bananera* (Ecuador: Universidad Técnica de Machala, 2016), 15.

⁵⁸ Ecuador, *Código Tributario*, art. 91.

⁵⁹ Ecuador Servicio de Rentas Internas, Resolución No. NAC-DGERCGC12-00845, Registro Oficial 865, Tercer Suplemento, 21 de diciembre de 2012.

Asimismo, Zhigui menciona:

La determinación presuntiva se ejecutará según consta en el Código Tributario Ecuatoriano en los siguientes casos: Cuando sujeto pasivo no presente su declaración y no lleve contabilidad, Cuando presente contabilidad, pero no haya respaldo de la misma, Cuando por causas debidamente demostradas, afecten sustancialmente los resultados, Mercadería sin respaldo de documento de adquisición, Cuando el contribuyente no haya registrado en la contabilidad facturas sean estas de (compra/venta), Diferencias físicas en los de inventarios que no sean justificadas, Cuentas bancarias no registradas, Incremento del patrimonio sin justificación alguna.⁶⁰

En resumen, la determinación presuntiva se sustenta en el artículo 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que se toma en consideración para el cálculo de la base imponible las rentas presumibles, este proceso de determinación se emplea cuando el sujeto activo no puede realizar una determinación de forma directa, debido a que no ha presentado su declaración fiscal o por la falta de registros contables que coadyuven a establecer el monto de tributos. La base de esta determinación se fundamenta en cualquier elemento, indicio, hecho y circunstancia que permita determinar el hecho generador y monto del tributo.

Por otra parte, Juan Merchán indica que no son muy comunes los casos de determinación mixta “pues en este caso el proceso de determinación consta de dos que se ejecutan coordinadamente entre el contribuyente y el fisco. La forma de proceder en una determinación mixta se da generalmente cuando el sujeto pasivo proporciona elementos al sujeto activo y esta grava de acuerdo con lo declarado por el sujeto pasivo”.⁶¹

En definitiva, la determinación mixta es una forma de determinar mediante la cooperación del sujeto activo y pasivo, trabajando en conjunto. En este proceso, el contribuyente proporciona a la entidad tributaria los datos solicitados para establecer o determinar el monto o cantidad de la obligación, aquí el sujeto pasivo es responsable de toda la información que proporciona y facilita al sujeto activo.

3. Caducidad

La caducidad de la facultad determinadora se encuentra establecida en el artículo 94 del Código Tributario, son tres situaciones en las cuales procede la caducidad: la primera es 3 años contados desde la fecha en la que el contribuyente presentó su

⁶⁰ Jessica Zhigui, *Análisis comparativo del resultado en Impuesto a la Renta*, 16.

⁶¹ Juan Merchán, *Caducidad y prescripción en el sistema tributario ecuatoriano* (Cuenca: Universidad del Azuay, 2010), 17.

declaración; la segunda situación es 6 años contados desde la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración; y finalmente 1 año que se cuenta desde la fecha que se notificó cuando se verifica un acto de determinación mixta o por parte del contribuyente. También, en las situaciones en donde el contribuyente “haya sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años”.⁶² Finalmente, el artículo 95 del Código Tributario, menciona que la notificación de la orden de verificación interrumpe los plazos de caducidad.

4. Depuración y cálculo de la base imponible

Como se mencionó en líneas anteriores, la base imponible es el monto sobre el cual se va a tomar como sustento para calcular el tributo a cancelar por parte del contribuyente. En este sentido, Francisco Pelechá menciona que la base imponible “es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.⁶³ De igual manera, el diccionario jurídico Espasa indica que la base imponible “constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, y por otra sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo”.⁶⁴ Finalmente, el autor Falcao en su obra “El hecho generador de la obligación tributaria”, menciona que la base imponible es el resultado proveniente del cálculo contable de todos los ingresos, deducciones, exoneraciones y demás aspectos que concreten un rubro final con el cual se va a tomar como referencia para calcular el porcentaje establecido en la ley fiscal a pagar por el sujeto pasivo.⁶⁵

Así pues, para el cálculo del Impuesto a la Renta es importante tener en consideración la siguiente operación: Una vez obtenida la totalidad de ingresos, se procede a restar todos los descuentos, costos, devoluciones, deducciones y gastos atribuibles a los respectivos ingresos, el resultado final de esta operación se conoce

⁶² Ecuador, *Código Tributario*, art. 94.

⁶³ Francisco Pelechá, *El arancel aduanero común. La base imponible. El valor en aduana* (Madrid: Marcial Pon, 2009), 123.

⁶⁴ Fundación Tomás Moro, *Diccionario Jurídico Espasa: consulta* (España: ESPASA, 1994), 232.

⁶⁵ Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires: Depalma, 1954), 111.

tributariamente como base imponible. Sin embargo, con lo antes mencionado surge la necesidad de aclarar brevemente ciertos términos con el fin de entender correctamente la presente investigación: Se entiende como ingresos gravados aquellos ingresos que sí se toman en consideración en el pago de este tributo; las exoneraciones e ingresos exentos son ingresos y actividades que no se encuentran sujetas al pago de este tributo y referente a las deducciones, se entiende que “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”.⁶⁶ Todo lo mencionado en líneas anteriores se fundamenta en el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que menciona “la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”.⁶⁷

Desde el punto de vista normativo, en cuanto a los ingresos gravados el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Título Primero, Capítulo II del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, menciona que se considera ingreso de fuente ecuatoriana aquellos percibidos por parte de ecuatorianos y extranjeros como actividades comerciales, profesionales, laborales y demás con fines económicos dentro del territorio nacional, exceptuando el caso de servicios ocasionales en territorio ecuatoriano por parte de personas no residentes. Incluso, se incluye aquellos ingresos fruto de las actividades realizadas en el exterior que provengan de sociedades nacionales o extranjeras que cuenten con domicilio en el Ecuador. En definitiva, entre otras actividades detalladas se indica que se considera cualquier ingreso percibido por una persona natural o sociedad nacional o extranjera residente en el país.⁶⁸ Lo mencionado en líneas anteriores guarda concordancia con el artículo 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que menciona “toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del Impuesto a la Renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de estos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas al Impuesto a la Renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.”⁶⁹ Por otro lado, todo el Título Primero referente al Impuesto a la Renta, en su Capítulo III Exenciones de

⁶⁶ Ecuador Servicio de Rentas Internas, *El Impuesto a la Renta*, párr. 5.

⁶⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 16.

⁶⁸ *Ibíd.*, art. 8.

⁶⁹ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 10.

la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con los artículos 14 al 23 del Reglamento a la misma ley, hacen referencia a ingresos exentos en el caso que la normativa fiscal indica que no se considera parte de la materia gravada y no se toman en consideración o contabilizan al momento de deducir el impuesto, es importante recalcar que el artículo 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que el contribuyente debe registrar en la contabilidad los ingresos exentos a este tributo. Para terminar, es importante entender brevemente que tributariamente los costos hacen alusión al desembolso utilizado con el fin de vender o producir cierto producto o servicio, mientras que el gasto es el desembolso utilizado con el fin de desarrollar actividades como: administración, mantenimiento, distribución, etc. En este sentido, desde el punto de vista contable los costos son aquellas inversiones que se relacionan directamente con ingresos, mientras que los gastos no tienen relación alguna con el retorno de la venta.⁷⁰

Pues bien, la naturaleza de estudio orienta su enfoque a la deducibilidad en el Impuesto a la Renta, en donde el Título Primero, Capítulo IV referente a “Depuración de Ingresos” desde el artículo 10 al artículo 15 indica todas las deducciones concernientes a este impuesto, en concordancia con los artículos 27 al 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno. En este sentido, el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el artículo 27 de su reglamento señala que “con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”,⁷¹ es importante recalcar que todos los costos y gastos deben constar con sus respectivos respaldos (comprobantes de venta) para su plena validez. Además, el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que todas las sociedades deben llevar contabilidad y acorde a esta declarar sus tributos, en el caso de las sucesiones indivisas y personas naturales se considera cuando sus ingresos brutos sean superiores a trescientos mil dólares americanos.⁷² Es importante recalcar que la contabilidad se debe llevar “por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación”, los estados financieros se utilizan como base y sustento de la declaración fiscal presentada por el

⁷⁰ José Mangandi, *Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad* (Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006), 15.

⁷¹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 10.

⁷² *Ibíd.*, art. 19.

contribuyente ante el sujeto activo y esta misma información se debe facilitar dependiendo cada situación que requiera conocimiento de la situación financiera de la empresa.⁷³ Con lo antes mencionado, el artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que la contabilidad debe realizar un contador que se encuentre legal y debidamente autorizado. También, los documentos contables con relación en el periodo máximo de prescripción de la obligación tributaria deben ser archivados durante un plazo de 7 años.⁷⁴ En la situación que los documentos contables se encuentren en un idioma que no sea el castellano, el sujeto activo puede solicitar la traducción respectiva. Finalmente, el artículo 41 del mismo reglamento indica que los sujetos pasivos deben emitir oportunamente y entregar comprobantes de venta en “todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados”.⁷⁵

5. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria

Antes de mencionar el procedimiento determinativo de la obligación tributaria, es importante hacer alusión a la obligación tributaria contenida en el artículo 15 del Código Tributario, el cual menciona que la obligación tributaria “es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.⁷⁶ Recapitulando, la declaración en el Impuesto a la Renta es de carácter obligatorio para todos los contribuyentes, pues este tributo es de suma importancia a nivel nacional, ya que es uno de los ingresos más relevantes frente al Presupuesto General del Estado, el cual permite atender las necesidades presentes en la sociedad y el desarrollo del país.

En el sitio web del Servicio de Rentas Internas, se indica que el “Impuesto a la Renta se aplica sobre aquellas rentas que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades sean nacionales o extranjeras. El ejercicio impositivo

⁷³ *Ibíd.*, art. 21.

⁷⁴ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 37.

⁷⁵ *Ibíd.*, art. 41.

⁷⁶ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 15.

comprende del 1 de enero al 31 de diciembre”.⁷⁷ Lo antes mencionado se fundamenta en el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues menciona que el ejercicio impositivo es de forma anual desde el 1 de enero al 31 de diciembre, incluso indica que “cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año”.⁷⁸ En referencia a los plazos de declaración, estos varían y dependen del noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes o cédula del sujeto pasivo:

Tabla 1
Cuadro de plazos para la declaración del Impuesto a la Renta

Noveno dígito RUC/CÉDULA	Plazo para Personas Naturales	Plazo para Sociedades
1	10 de marzo	10 de abril
2	12 de marzo	12 de abril
3	14 de marzo	14 de abril
4	16 de marzo	16 de abril
5	18 de marzo	18 de abril
6	20 de marzo	20 de abril
7	22 de marzo	22 de abril
8	24 de marzo	24 de abril
9	26 de marzo	26 de abril
0	28 de marzo	28 de abril

Fuente: SRI/ Sitio web.

Por último, el Código Tributario en su artículo 37 menciona que “la obligación tributaria se extingue por solución o pago, compensación, confusión, remisión y prescripción de la acción de cobro”.⁷⁹

Ahora bien, una vez aclarado lo mencionado en líneas anteriores nos dirigimos a revisar la determinación tributaria por la Administración contenida en el Título VII desde el artículo 258 al artículo 278 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁷⁷ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Impuesto a la Renta”, *Servicio de Rentas Internas*, acceso el 05 de febrero de 2023, párr. 1, <https://www.sri.gov.ec/impuesto-renta#plazos-para>.

⁷⁸ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 7.

⁷⁹ Ecuador, *Código Tributario*, art. 37.

Con lo antes mencionado, referente a la determinación directa la normativa indica que el sujeto activo es el encargado de definir y establecer los procedimientos para efectuar o realizar las determinaciones fiscales elaboradas por el contribuyente o de forma mixta, este proceso de determinación realiza el Servicio de Rentas Internas por medio de su departamento correspondiente, puede existir ocasiones en donde varios departamentos trabajen en conjunto por disposiciones de los Directores Provinciales, Regionales y hasta el mismo Director General de la institución. También, estas autoridades son las encargadas en disponer la iniciación del proceso de determinación por medio de la emisión de la orden de determinación, misma que se notifica al contribuyente. La orden de determinación necesariamente debe contener 10 requisitos que de acuerdo con la normativa son: número de orden de determinación, autoridad emisora, datos del contribuyente, Registro Único de Contribuyentes o cédula del contribuyente, información referente al representante legal, información del domicilio tributario, obligaciones fiscales a determinar, funcionario responsable del procedimiento determinativo, datos de la emisión (lugar y fecha) y razón de la notificación. En este sentido, los Directores Provinciales, Regionales y Director General del Servicio de Rentas Internas o sus delegados pueden solicitar por escrito al contribuyente, cualquier persona natural o jurídica, todo tipo de información o documentación indispensable para realizar la determinación fiscal, el funcionario a cargo de dicho proceso también puede solicitar cualquier información que necesite en las diligencias de inspección o comparecencia realizada al contribuyente, al momento de receptar dicha información se deberá realizar un acta firmada por el funcionario a cargo y el sujeto pasivo, en dos ejemplares, pues un ejemplar se incorpora al expediente y otro se entrega al sujeto pasivo. En consecuencia, el funcionario a cargo de este proceso puede inspeccionar y verificar todos los registros contables y demás datos o información concerniente al caso con el fin de realizar los controles tributarios, al momento de concluir el proceso de inspección (revisión y análisis de información), se realiza una acta en donde se sienta una razón de culminación de esta inspección y de toda la información revisada y debe ser firmada en dos ejemplares por el funcionario a cargo, el sujeto pasivo y por el contador general dependiendo cada situación, un ejemplar se incorpora al expediente y otro se entrega al sujeto pasivo. Posteriormente, una vez que se ha concluido el proceso de verificación, análisis de declaraciones, cruce de datos o información y demás datos o documentos, se presenta el acta de borrador de la determinación tributaria de forma motivada indica las razones y hechos de determinación de valores a pagar por el contribuyente. Esta acta borrador debe

ser revisada por el funcionario a cargo en conjunto con el contribuyente, para esto el sujeto pasivo es convocado mediante oficio debidamente notificado, incluso se sienta una razón de comparecencia del sujeto pasivo con las respectivas observaciones emitidas por el contribuyente. Por ende, desde el día siguiente que se revisó el acta borrador, el contribuyente tiene un plazo de 20 días para la aceptación de glosas y valores, ya sea de forma total o parcial en concordancia con el artículo 49 del Código Tributario, presentando una declaración sustitutiva con el fin de fundamentar los cambios en el acta de borrador, juntamente con los respectivos documentos en donde se realizara un acta para sentar razón de toda la información y documentos receptados. En el caso que el contribuyente fue notificado para comparecer a la revisión conjunta del acta de borrador y no asiste, se procede a notificar con un ejemplar del acta de borrador y un oficio en donde se indica que no compareció a esta revisión, se aclara que el plazo de 20 días se toma en cuenta desde la fecha de notificación de esta acta borrador. Una vez que ha transcurrido este plazo, el funcionario a cargo debe analizar los documentos e información presentada por el contribuyente y emite el acta de determinación final suscrita por el Director Provincial, Regional o General, se notifica al contribuyente y se sienta razón de tal acto. Una vez que se revisó el acta de borrador y el contribuyente manifiesta estar de acuerdo en su totalidad, se emite y notifica el acta de determinación final, se receipta la conformidad del acta borrador y la declaración sustitutiva por parte del sujeto pasivo, sin necesidad que transcurra o culmine el plazo de 20 días antes indicado. Es importante mencionar que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de solicitar las facilidades de pago con el fin de cumplir la cancelación de sus obligaciones. En el momento que el acta de determinación se encuentre firme, se considera como documento suficiente para cobrar las obligaciones fiscales y exigir el pago de este por la vía coactiva.⁸⁰

Con lo antes mencionado, la determinación directa tiene como eje fundamental a la información que posee la Administración en su base de datos, pues esta información le permite determinar y establecer de forma certera la base imponible y el monto a cancelar por parte del contribuyente, la determinación directa es un proceso de verificación que realiza el sujeto activo por medio de su facultad determinadora, tomando como base la declaración efectuada por el sujeto pasivo e información contenida en su base de datos.

Por otro lado, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno referente a la determinación complementaria menciona que en el caso que se

⁸⁰ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, arts. 258-263.

tramite una petición o reclamo y se advierta o indique la existencia de situación o hechos no tomados en consideración para la determinación del impuesto o existan hechos considerados incompletos o erróneos, la autoridad administrativa procederá a disponer que se suspenda el trámite mediante providencia en donde puede solicitar que se practique un proceso de verificación o determinación complementaria, respectivamente con la orden de determinación. Además, la determinación complementaria tendrá el mismo proceso que la determinación directa mencionada en líneas anteriores, en este caso el acta borrador de determinación complementaria se examinará por el funcionario a cargo del proceso con el contribuyente, se solicitará la comparecencia mediante un oficio notificado al contribuyente, posteriormente se entregará un ejemplar del acta de borrador, en donde el contribuyente tiene un plazo de 20 días para indicar su desacuerdo de forma motivada o indicar su acuerdo con la misma, cumplido este plazo el sujeto activo tiene 30 días para analizar cualquier información o documentación presentada por el contribuyente y dependiendo el caso mediante providencia se resolverá reiniciar el reclamo o petición, y desde esa fecha continua el plazo que tiene la Administración para formular su resolución, el cual contendrá el acto definitivo de determinación.⁸¹

Con lo mencionado en líneas anteriores, la determinación complementaria surge cuando en la petición o reclamo el sujeto activo determina que no se ha tomado en consideración ciertos hechos o situaciones, por lo tanto, suspende el trámite y empieza el proceso de verificación.

Pues bien, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en cuanto a la determinación presuntiva, señala que los Directores Provinciales, Regionales y Director General son los encargados de disponer el inicio del proceso de determinación presuntiva, este empieza con la notificación de la orden de determinación al contribuyente, este tipo de determinación procede cuando el contribuyente no realiza su declaración fiscal, cuando el contribuyente ha declarado en cero y el sujeto activo determina la existencia de otro tipo de información fiscal por medio del cruce de datos, en el caso que el contribuyente no posee registros contables o información de respaldo en su declaración, en el caso que posterior a la notificación de la orden de determinación, se le ha solicitado información fiscal por tres ocasiones al contribuyente y este no ha proporcionado dentro del tiempo establecido legalmente, es importante aclarar que la normativa indica “los casos enunciados son excluyentes entre sí y no constituirán

⁸¹ *Ibíd.*, arts. 264 y 265.

disposición obligatoria para que la Administración Tributaria inicie una determinación presuntiva”.⁸² También, en el caso que el sujeto activo no posea información suficiente que le permita determinar la base imponible, se aplica “coeficientes de estimación presuntiva de carácter general” dependiendo de la actividad económica y con sustento en las distintas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas. Una vez culminado este proceso determinativo se emite el acta de borrador y posterior a esto el proceso será el mismo que la determinación directa.⁸³

Finalmente, es importante recalcar que cualquier acto emitido por la Administración debe ser público y guardar total apego a la normativa vigente, pues ningún acto o proceso debe alejarse de ser conocido por las partes involucradas, cumpliendo plenamente el principio de transparencia.

Ahora bien, el artículo 272 al artículo 278 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona sobre diferencias e inconsistencias en declaraciones y anexos.

En efecto, el sujeto activo notificará al contribuyente en el caso que haya encontrado inconsistencias en las declaraciones y anexos de información presentados, siempre y cuando no cause diferencias a favor del sujeto activo, el contribuyente deberá presentar su declaración, justificación de inconsistencias encontradas o anexo de información sustitutivo, esto deberá realizar el contribuyente desde el día siguiente a la notificación en un plazo de 10 días. En el caso que el contribuyente ha sido notificado con el oficio de detección de inconsistencia y no presenta su declaración o no corrige totalmente las inconsistencias señaladas será sancionado acorde a la ley, el sujeto activo guarda el derecho de volver a notificar las inconsistencias y sancionar dicha inobservancia, incluso en el caso que exista reincidencia también existirá una sanción.⁸⁴

Así mismo, referente a la detección de diferencias en la declaración se indica que el Servicio de Rentas Internas notificará al contribuyente, ya sea que existan valores a favor del fisco o valores que resten el crédito tributario o pérdidas declaradas. En este sentido, el contribuyente deberá presentar la declaración sustitutiva respectiva y dependiendo cada caso se indicará que pague las diferencias encontradas, justifique dichas diferencias o se disminuya el crédito tributario o pérdidas, en un plazo máximo de 20 días contados a partir del día siguiente de haber realizado la notificación. Los valores

⁸² *Ibíd.*, art. 268.

⁸³ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, arts. 266-271.

⁸⁴ *Ibíd.*, art. 272.

que serán objeto de modificación únicamente serán los montos o valores señalados por el sujeto activo y se realiza por medio de la declaración sustitutiva, en donde se debe corregir toda información que guarde relación con esta declaración sustitutiva.⁸⁵

Es importante mencionar que “la comunicación de diferencias constituye una orden de verificación, por lo que su notificación suspende los plazos de caducidad de la facultad determinadora”.⁸⁶

Así pues, una vez que se notificó al contribuyente con la comunicación por diferencias en la declaración y no presente la declaración sustitutiva para efectuar la cancelación de diferencias determinadas o no justifique las mismas dentro del plazo legal, se emitirá de forma motivada y detallada los valores a pagar a favor del fisco por medio de la respectiva liquidación de pago por diferencias en la declaración y se notificará al contribuyente.⁸⁷

Por otro lado, si el contribuyente posteriormente a la notificación de la comunicación por diferencias en la declaración no presenta su justificación o declaración sustitutiva según el caso, la Administración Tributaria procederá a emitir la resolución de aplicación de diferencias y se notificará al contribuyente, esta resolución contendrá de forma motivada el monto por el cual disminuye el crédito tributario declarado por el contribuyente o la pérdida tributaria.⁸⁸

Finalmente, respecto a la determinación presuntiva se menciona que el sujeto activo notificará al contribuyente la comunicación de diferencias por determinación presuntiva con detalles de los valores o montos a cancelar, al igual que aquellos que reduzcan pérdidas declaradas o crédito tributario, en esta comunicación se solicitará que el contribuyente presente la declaración original o sustitutiva y pagar las diferencias, justificar diferencias notificadas o reducir el crédito tributario o pérdidas, el plazo es de 20 días posteriores a la notificación, caso contrario de no hacerlo, el sujeto activo procede a emitir de forma motivada la respectiva liquidación de pago por determinación presuntiva y se notifica al contribuyente.⁸⁹

⁸⁵ *Ibíd.*, art. 273.

⁸⁶ *Ibíd.*

⁸⁷ *Ibíd.*, art. 275.

⁸⁸ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 276.

⁸⁹ *Ibíd.*

Capítulo tercero

Inconsistencia de documentos tributarios en el gasto deducible del Impuesto a la Renta

1. Análisis de la Resolución CNJ No 07-2016 a la luz de los casos objeto de revisión

En el Ecuador referente a la secuencialidad formal y material existe un precedente jurisprudencial obligatorio en donde se muestra la importancia del pleno cumplimiento de todas las formalidades de los actos en el régimen tributario. Con lo antes mencionado, la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución n.º 07-2016, Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016 referente al “Gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta”, hace alusión a varios procesos contenciosos tributarios en donde se evidencia la existencia de esta problemática, incluso indica y plantea elementos o situaciones que permiten determinar e identificar la inexistencia de la secuencialidad formal y material.

En efecto, la Resolución n.º 07-2016 menciona que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia con base en distintos fallos que se analizaran posteriormente, enuncia y señala: “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 de la transferencia del bien o la realización del servicio”.⁹⁰

En otras palabras, la Corte Nacional de Justicia en su resolución expresa que es necesario la existencia y cumplimiento del ciclo económico, situación que da lugar al cumplimiento de la secuencialidad formal y material, en donde se evidencia la existencia de una vinculación total de los ingresos gravados, pues no solo se cumple lo establecido en la normativa ecuatoriana, también se verifica y comprueba la transferencia del bien o la prestación del servicio. Es importante la existencia y realización del proceso de verificación, ya que este debe ser preciso y estricto, solo así se podrá realizar una recolección de tributos eficaz y ventajosa para el desarrollo del país.

⁹⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Resolución”, en *Precedente Jurisprudencial Obligatorio 07-2016*, 1 de diciembre de 2016, 4.

En este pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia se puede notar que su resolución es el fruto del análisis de 8 procesos específicos que serán analizados brevemente en la presente investigación.

Con lo antes dicho, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el Proceso n.º 520-2012 indica que para considerar deducible un gasto, es importante que se cumpla totalmente la secuencialidad material, pues no se debe limitar exclusivamente en la exhibición de asientos contables o comprobantes de venta, ya que estos no son elementos suficientes para cubrir todas las dudas de la existencia del círculo contable, pues el contribuyente debe presentar información que esclarezca todos los mecanismos, situaciones y elementos sobre la efectividad del gasto.⁹¹

También, en el Proceso n.º 144-2012 se evidencia que el contribuyente presenta documentos tributarios a nombre de terceros, en donde la normativa fiscal es clara en indicar que los comprobantes de venta deben estar a nombre del contribuyente para que se consideren gastos deducibles.⁹²

Además, en el Proceso n.º 382-2012 se precisa que en la secuencialidad material dentro de sus justificativos se debe demostrar el desembolso efectivo o la fuente de la obligación de pago, factura a nombre del contribuyente y acreditación de los valores, ya que en este proceso se constata la existencia de facturas, pero carece de la constancia por parte del beneficiario en donde indique la recepción de pago, situación que no es suficiente para cumplir el círculo contable.⁹³

Así pues, el Proceso n.º 181-2013 da a entender que el cumplimiento de los requisitos formales no constituye único elemento para considerar que un gasto sea deducible, ya que se debe presenciar la esencia real de los negocios jurídicos, en donde cada elemento formal tenga como base un sustento racional.⁹⁴

En cuanto al Proceso n.º 248-2012 se indica a la fuente de la obligación, pago o desembolso efectivo, comprobante de venta y acreditación económica, como elementos esenciales para considerar un gasto deducible, ya que en el acta de determinación se sustenta la existencia de facturas, pero carece de una constancia en donde el beneficiario registre la recepción del pago, situación no suficiente para demostrar la secuencialidad material del gasto.⁹⁵

⁹¹ *Ibíd.*

⁹² *Ibíd.*, 2.

⁹³ *Ibíd.*

⁹⁴ *Ibíd.*

⁹⁵ *Ibíd.*

Incluso, en el Proceso n.º 409-2013 se hace notar que no es suficiente que el sujeto pasivo en la etapa administrativa y en su demanda exponga meramente la existencia de una secuencialidad material, usando como fundamento exclusivamente los registros contables, pues este no es el único elemento a considerar para verificar la existencia del ciclo contable, dado que deben existir más elementos probatorios que sustenten dicha verificación, también se debe cumplir con requisitos formales determinados en el Reglamento de Facturación, pues el gasto debe tener una secuencialidad formal y material, en donde el registro contable cuente con distintos respaldos como comprobantes de ventas, actas de recepción, etc.⁹⁶

De modo que en el Proceso n.º 378-2014, se establece de forma clara que existen varios fallos que han reiterado en varias ocasiones que el gasto se considera como tal cuando se completa la existencia de todo el círculo contable, es decir, que se debe apreciar totalmente con la verificación de la fuente de la obligación. A su vez, destaca totalmente el hecho de que la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que las operaciones superiores a USD 5000,00 tienen la obligación de ser ejecutadas por medio de cualquier institución financiera, solo así estas operaciones se considerarán deducibles al Impuesto a la Renta.⁹⁷

Finalmente, el Proceso n.º 634-2014 expresa que para la existencia del círculo contable y aceptación del gasto deducible debe existir la verificación de la fuente de obligación en donde se adquirieron los distintos comprobantes de venta, pago, efectivización y acreditación, elementos que configuran la existencia de la secuencialidad material y formal, así como la aplicación y cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, proceder que deja a un lado las malas prácticas por parte del contribuyente con el fin de reducir el pago de sus obligaciones. En este sentido, los comprobantes de venta permiten transparentar los procesos de intercambio económico y contribuyen a verificar la existencia del hecho generador, al igual que el respaldo normativo como base debe ser un aspecto por cumplir de forma total.⁹⁸

En consecuencia, una vez analizado brevemente los casos antes mencionados la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia establece conceptos doctrinarios importantes a tener en consideración:

⁹⁶ *Ibíd.*

⁹⁷ *Ibíd.*

⁹⁸ *Ibíd.*

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 solo los específicamente tasados.⁹⁹

De igual manera se menciona el Real Decreto Legislativo de España:

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.¹⁰⁰

Con base en estos conceptos la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia indica como doctrina jurisprudencial en sustento a que en varias ocasiones la Sala ha tenido conocimiento y emitido múltiples fallos con relación a la deducibilidad formal y material del gasto, que es importante la existencia de un círculo contable cumplido en su totalidad, es decir, que exista la forma de pago, acreditación financiera, verificación de transferencia de bien o servicio y sobre todo comprobación de la fuente de la obligación, de ser el caso que llegue a faltar uno de estos elementos en el momento de verificación no se debe suplir ningún componente con otro, ya que el manejo contable y sus documentos tributarios deben demandar total estrictez para poder realizar una deducibilidad satisfactoria. Con lo antes dicho, es importante recalcar que ningún elemento que constituya parte del ciclo contable se debe obviar, ya que son parte fundamental en cuanto a la autenticidad del hecho económico y su vinculación con los ingresos gravados.

Por lo cual, el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno es la base principal de análisis, ya que esta Resolución indica:

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 respaldos 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.¹⁰¹

⁹⁹ José Ferreiro, *Curso de Derecho Tributario* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996), 398.

¹⁰⁰ Ecuador Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, "Resolución", 1 de diciembre de 2016, 7.

¹⁰¹ *Ibíd.*, 8.

Por consiguiente, surge la inquietud y necesidad de identificar los requisitos o elementos para que un gasto se considere deducible aparte del cumplimiento de los requisitos formales. La Sala Especializada indica como respuesta que es importante analizar la verdadera esencia y naturaleza económica para verificar si realmente existen las transacciones, ya que no se debe tener como único sustento los comprobantes de venta que en un inicio transparentan el proceso económico coadyuvando a la ratificación de la existencia y cumplimiento del hecho económico, pues es necesario verificar la secuencialidad material y su vínculo con los ingresos gravados, solo así se puede verificar el cumplimiento del círculo contable.¹⁰²

Por lo tanto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, con fundamento en las atribuciones otorgadas por la ley resuelve:

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.¹⁰³

En definitiva, esta resolución constituye precedente jurisprudencial obligatorio. También, se entiende que la secuencialidad formal guarda relación con el pleno cumplimiento de lo establecido en la normativa fiscal, mientras que la secuencialidad material es un requisito primordial para constatar la existencia plena del ciclo económico frente a la emisión de comprobantes de venta, prestación de servicios, acreditaciones financieras o transferencias de un bien. Es decir, para que se cumpla el ciclo económico de forma sustentada se debe verificar la existencia de estos dos elementos.

2. Empresas inexistentes, empresas fantasmas y transacciones inexistentes

Desde el punto de vista normativo, el artículo 24 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que se considera empresas inexistentes cuando no es posible comprobar la ejecución existente de un proceso productivo y comercial. En referencia a las sociedades se consideran inexistentes cuando no se puede verificar su constitución. Por otra parte, la misma normativa en su artículo

¹⁰² *Ibíd.*

¹⁰³ *Ibíd.*, 9.

25 menciona que se considera la presencia de una empresa fantasma cuando su constitución tiene como base una declaración ficticia de voluntad o cuando existe ocultamiento de la verdad de forma deliberada, esta situación finge la existencia de la actividad económica, empresa o sociedad. Así pues, su objetivo principal es justificar “supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos”,¹⁰⁴ con el fin de evadir el pago de las obligaciones tributarias.¹⁰⁵

También, se considera transacciones inexistentes cuando el sujeto activo descubre que el sujeto pasivo ha emitido comprobantes de venta y no existe la transferencia del bien o prestación de servicios que respalden los comprobantes presentados por el contribuyente.¹⁰⁶ Así pues, El Servicio de Rentas Internas notifica al contribuyente en el caso que haya incurrido la ley por medio de un oficio en su buzón electrónico o a través de la Gaceta Tributaria digital con el objetivo de solicitar documentación que esclarezca las circunstancias en un tiempo de 5 días hábiles, en el caso que exista falta de pronunciamiento por parte del contribuyente la Administración Tributaria emitirá y notificara la resolución administrativa que indique la calificación de contribuyente con transacciones inexistentes, empresa fantasma o empresa inexistente.¹⁰⁷ Una vez que la resolución se ha notificado al sujeto pasivo, esta se encontrará en firme y el Servicio de Rentas Internas procederá a suspender el Registro Único de Contribuyentes y la vigencia de la autorización de documentos tributarios o contables, el sujeto activo publicará en su sitio web una lista en donde se encuentran este tipo de sujetos pasivos. En efecto, el contribuyente que se considere afectado podrá recurrir a instancias administrativas o judiciales.¹⁰⁸

Incluso, el artículo 26 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que no se considera deducible los costos y gastos que provengan de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes.¹⁰⁹

Personalmente, considero importante establecer una diferenciación entre empresas fantasmas y empresas inexistentes, pues en esta última no se puede verificar su constitución mientras que las empresas fantasmas se constituyen por medio de una declaración carente de autenticidad, aparentando la existencia de una empresa, actividad

¹⁰⁴ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 25.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, art. 25.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, art. 25.1.

¹⁰⁷ Ecuador, *Normas que Regulan Identificación de Empresas Consideradas Inexistentes*, Registro Oficial Suplemento 820, Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356, 17 de agosto de 2016, arts. 3-6.

¹⁰⁸ Ecuador, *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 25.2.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, art. 26.

económica o sociedad. Por otro lado, las transacciones inexistentes se refieren a la simulación de una actividad económica en donde se emite comprobantes de venta con el fin de respaldar gastos y así reducir el pago de tributos y para evitar confusión con las empresas fantasmas, la Administración Fiscal con el fin de determinar cada caso analiza los siguientes elementos: actividades y transacciones del sujeto pasivo con información proporcionada por el mismo o aquella obtenida en la base de datos, activos, infraestructura, domicilio tributario, registros, etc.

En este sentido, el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298 numeral 20 señala:

La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando [...] 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias [...] será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años [...] Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos.¹¹⁰

Por otra parte, la revista jurídica *Law Review* perteneciente a la Universidad San Francisco de Quito, señala a las transacciones efectuadas con empresas fantasmas como una forma principal o medio relevante con el cual el pago justo de tributos se ve afectado de forma significativa. Es decir, esta clase de sociedades tienen como eje vender facturas con el fin de simular una transacción, pues generalmente se orienta a conseguir más gastos deducibles o deteriorar bases tributarias, este accionar perjudica totalmente al fisco y al desarrollo del país.¹¹¹

Estadísticamente, el diario digital *Primicias* en una publicación emitida en su sitio web expresa que entre el 2016 y 2022 el Servicio de Rentas Internas ha incorporado un total de 1038 sujetos pasivos (39 % corresponde a personas naturales y el 61 % a compañías) al catastro de empresas fantasmas, contando con un registro de haber efectuado acciones de control que suman un total de 94.994 cuya finalidad se centró en

¹¹⁰ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial Suplemento 180, 10 de febrero de 2014, art. 298.

¹¹¹ Danny Espinosa “Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos?”, *Law Review: Revista de la Universidad San Francisco de Quito*, volumen VI (2019): 71.

encontrar e identificar las empresas fantasmas que se encuentran en el país. En el listado realizado de empresas fantasmas se encuentran tanto personas naturales como personas jurídicas, los registros indican que se emitieron facturas por transacciones no reales, sumando un valor total de USD 3355 millones. Así pues, en el periodo del 2016 al 2017 el sujeto activo identificó el 76 % (791 contribuyentes) de sujetos pasivos pertenecientes al listado mencionado en líneas anteriores, mientras que en el periodo del 2020 al 2022 se identificó solo 51 empresas fantasmas, lo cual genera una alarmante preocupación, ya que a partir del año 2018 se ha identificado un número muy bajo de empresas fantasmas, situación que genera un cuestionamiento sobre el actuar por parte de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, entre los años 2016 y 2022 en referencia a las acciones de control con el fin de conocer las empresas fantasmas existentes, el sujeto activo estableció que los 1038 sujetos pasivos sumaban una cifra de USD 457,9 millones, valor que debieron cancelar como concepto de pago de tributos. Finalmente, se debe tomar en cuenta que la emisión de facturas por ventas falsas hoy en día es una de las prácticas más comunes, ya que ciertos contribuyentes buscan reducir el monto a pagar por concepto de tributos, en donde el Impuesto a la Renta es un tema muy común y relevante en esta problemática.¹¹²

3. Realidad económica (principio de esencia sobre la forma)

La realidad económica o principio de esencia sobre la forma indica que, si bien es cierto que la información justifica las transacciones y demás situaciones existentes, también es necesario que esto se contabilice y se fundamente en una realidad económica y no exclusivamente se apegue al cumplimiento de lo establecido en la ley, pues es importante tener presente que las transacciones y demás situaciones no siempre cumplen con lo que aparenta cumplir lo normativo.

En torno a la realidad económica la autora Elizabeth Moreno menciona:

Las consecuencias impositivas de todas las transacciones dependen de la realidad económica y no de su forma legal. Este criterio es especial para este tipo de contratos que muchas veces se diseñan para imitar transacciones que tiene un tratamiento menos

¹¹² Evelyn Tapia, “El SRI solo ha identificado a 51 empresas fantasma entre 2020 y 2022”, *Primicias*, 8 de julio de 2022, <https://www.primicias.ec/noticias/economia/sri-catastro-empresas-fantasma-ecuador/>.

beneficioso. Es decir, lo relevante en el momento de valorar este tipo de transacciones es la esencia económica de los hechos más allá de la forma jurídica de los mismos.¹¹³

Pues bien, el principio de realidad económica o principio de esencia sobre la forma tiene su origen en la escuela alemana, pues surge como solución a distintas distorsiones y confusiones creadas por la divergencia entre distintas situaciones en donde existía confusión entre la realidad o hechos y aspectos normativos, los primeros portes sobre la realidad económica se evidencia en la ordenanza tributaria Alemana en el año de 1919, pues el artículo 4 de dicha ordenanza mencionaba “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”,¹¹⁴ observando así una integración del hecho económico con la realidad jurídica.

Es decir, la realidad económica tiene como sustento a los actos gravados en estricto apego a la naturaleza real de las transacciones. “La realidad económica como un principio se fundamenta en aquel contenido o sustento económico real o verídico de todos los hechos y circunstancias entendidas, pues la finalidad del mismo es evitar que los contribuyentes evadan el pago de sus tributos. En este mismo sentido, la realidad económica se sustenta en la situación real presente y así permite la correcta aplicación normativa de acuerdo a cada caso en particular”. Por último, este principio se enlaza directamente con el hecho generador, pues este ayuda a determinar la verdadera naturaleza de los hechos económicos ya sea en beneficio del sujeto activo o pasivo.¹¹⁵

De la misma forma, el artículo 17 del Código Tributario menciona:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.¹¹⁶

Con respecto a este artículo, se constata que en la legislación tributaria ecuatoriana el principio de esencia sobre la forma o realidad económica se encuentra presente, ya que indica que en el caso que exista falta de delimitaciones, el hecho generador se sustentará

¹¹³ Elizabeth Moreno, *Utilización de instrumentos financieros para la planificación tributaria* (Ecuador: FLACSO, 2013), 37.

¹¹⁴ Minuche Zambrano, “El Principio de “Realidad Económica”. *Revista Judicial Diario La Hora*, 15 de septiembre de 2015.

¹¹⁵ Lourdes Calderón, *La Interpretación de las Normas Tributarias en Función de la Realidad de los Hechos Económicos* (Lima, Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, 2014), 23.

¹¹⁶ Ecuador, *Código Tributario*, art. 17.

en situaciones económicas existentes y verificadas. En consecuencia, este principio es totalmente aplicable en el Impuesto a la Renta, ya que la naturaleza de este tributo es totalmente económica, distintivo primordial para la aplicación de este principio.

Igualmente, el principio de esencia sobre la forma también se encuentra incorporado conceptualmente en las NIIF, con base en un igual principio de reconocimiento, ya que la existencia de un hecho económico se debe reconocer con sustento en la realidad del hecho y no solamente en su formalidad.¹¹⁷ “Por ejemplo, si una organización de acuerdo con su objeto social, vende un activo, el ingreso se reconoce cuando se entrega al adquirente, es decir cuando se transfieren los riesgos y las ventajas, sin importar que el proceso de facturación se dé en un momento distinto”.¹¹⁸

Lewin en su obra “Principios Constitucionales del Derecho Tributario” indica que el hecho económico es un eje fundamental en cuanto al análisis del Derecho Financiero, ya que el tributo para gravar debe tener como sustento un hecho fáctico con naturaleza económica y no mantenerse únicamente en una contemplación jurídica.¹¹⁹

Finalmente, Fonrouge menciona que este principio “reconoce la autonomía del derecho tributario y adopta el principio de la realidad económica o apreciación de los hechos, como base de interpretación de las normas fiscales, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas”.¹²⁰

4. Cultura tributaria

La cultura tributaria es un “conjunto de costumbres y hábitos individuales y colectivos que permiten el cumplimiento de los deberes y la defensa de los derechos relacionados con los tributos pagados al estado”.¹²¹

Asimismo, la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala considera que la cultura tributaria “es el conjunto de conocimientos, percepciones,

¹¹⁷ Ana Espinoza, *NIIF y su viabilidad en los estados financieros* (Ecuador: FIPCAEC, 2020), 6.

¹¹⁸ Carmen Mendoza, *Principio esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos de una PYME* (Colombia: Universidad Piloto de Colombia, 2019), 13.

¹¹⁹ Alfredo Lewin, *Principios constitucionales del Derecho Tributario* (Colombia: Nomos, 2002), 66.

¹²⁰ Giuliani Fonrouge, *Procedimiento tributario y la seguridad social* (Argentina: Depalma, 1999), 74.

¹²¹ Jorge Quintanilla, “La universidad en la cultura tributaria”, *Abya Yala: Revista Retos*, n.º 3 (2012): 110.

actitudes y prácticas de conducta de una sociedad o de un grupo social respecto a la tributación”.¹²²

Por otro lado, el Servicio de Rentas Internas en su “Guía para el docente - Yo construyo mi Ecuador” menciona “la cultura tributaria surge de la solidaridad, del sentido de pertenencia, de la noción de corresponsabilidad, de la conciencia de los derechos y responsabilidades, de la vida en comunidad, de la vivencia de valores, de la percepción de beneficios y del estar amparados por una institucionalidad consolidada”.¹²³ También, indica que la cultura tributaria debe ser tomada como parte de la formación en la sociedad, pues procura generar contribuyentes solidarios, informados, cumplidos y convencidos del correcto uso de los recursos públicos. Además, la cultura tributaria es parte fundamental de una ciudadanía activa y presente, pues se debe implementar una educación fiscal en todas las áreas y niveles académicos y extenderse durante toda la vida del ciudadano.¹²⁴

En síntesis, la cultura tributaria tiene relación directa con la actitud que asume el contribuyente en el pago de sus obligaciones frente al Estado, en apego total a la ley y teniendo como base la capacidad contributiva del contribuyente. Pues las recaudaciones obtenidas por el Estado tienen como destino principal el Presupuesto General del Estado con la finalidad de invertir y redistribuir en la ciudadanía por medio de la atención de las necesidades presentes en la sociedad en pro del desarrollo del país.

Así pues, la cultura tributaria en el Ecuador ha tenido un avance y desarrollo positivo, ya que el Servicio de Rentas Internas ha implementado estrategias que incluso han vinculado a otras instituciones como el Ministerio de Educación e Instituciones de Educación Superior con el fin de fortalecer y encaminar a la ciudadanía en torno de una cultura tributaria. En consecuencia, de acuerdo con cifras emitidas por el Servicio de Rentas Internas, se evidencia que la implementación de distintos mecanismos que mejoran la cultura tributaria en el país ha arrojado cifras positivas, dejando claro que la cultura tributaria si es un medio óptimo para erradicar la práctica de conductas desfavorables para el desarrollo del país.¹²⁵

Con lo antes mencionado, se evidencia que promover y edificar la cultura tributaria en la sociedad es una solución contundente y eficaz que busca motivar el actuar de los contribuyentes de forma responsable, en donde el ciudadano concientice la

¹²² Superintendencia de Administración Tributaria, *Cultura tributaria* (Guatemala: SAT, 2014), 7.

¹²³ Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Yo construyo mi Ecuador*, 28.

¹²⁴ *Ibíd.*, 9.

¹²⁵ Jonathan Yugcha, *Importancia de la Cultura Tributaria en Ecuador* (Ecuador: Universidad Estatal Península de Santa Elena, 2020), 7.

importancia del pago de sus obligaciones fiscales, ya que los tributos son aquellos recursos que el Estado recauda con el fin de satisfacer distintas necesidades presentes en la colectividad. En este sentido, el contribuyente debe tener toda la seguridad del correcto uso y destino del pago correcto de sus tributos.

A continuación, se evidencia mediante el incremento de ingresos tributarios al Presupuesto General del Estado, el éxito y efectividad de enfocarse en mejorar la cultura tributaria en el Ecuador:

Tabla 3
Cuadro recaudación de impuestos en el Ecuador en los años 2014-2019
(en millones de dólares)



Fuente y elaboración: Jonathan Guillermo (2020)

Es conveniente indicar que con el transcurso del tiempo la ciudadanía ecuatoriana ha ido desarrollando una cultura tributaria, ya que el Servicio de Rentas Internas constantemente se encuentra implementando estrategias y medios en pro del progreso, generando el incremento en la recaudación de tributos cuyo destino es el Estado, pues esto permite atender de una manera más correcta y oportuna las distintas necesidades presentes en la colectividad, como acceso a medicamentos, educación universitaria, parques, hospitales, etc. Sin embargo, pese al avance y desarrollo de la cultura tributaria, siempre va a existir un reducido grupo de ciudadanos debido al desconocimiento, nulo interés de conocimiento en el tema o negación en cumplir la legislación fiscal, este reducido grupo siempre será el objetivo principal al momento de mejorar y promover este tipo de cultura por parte del Servicio de Rentas Internas.

Por lo tanto, promover la cultura tributaria en la sociedad debe ser siempre un eje fundamental por parte del sujeto activo, ya que este no abarca únicamente al contribuyente como tal, por el contrario, incluye a toda la sociedad en distintas etapas o

niveles de instrucción, pues es parte fundamental de la educación y concientización del correcto actuar.

Conclusiones

La determinación tributaria permite establecer la existencia de la obligación fiscal. Existen tres procedimientos de determinación, pues el primero consiste en la presentación por parte del sujeto pasivo, el segundo se centra en la realización por medio del sujeto activo y el tercero se conoce como mixta, ya que interviene de forma conjunta el sujeto activo y pasivo. Así, la Administración Fiscal es el ente encargado de la verificación de la declaración presentada por el sujeto pasivo.

Con fundamento en todas las consideraciones mencionadas y analizadas en el desarrollo del presente trabajo de investigación, se puede concluir que el Impuesto a la Renta es uno de los principales tributos en el Ecuador, su aplicabilidad radica en las ganancias que han obtenido las personas naturales y jurídicas, mediante la sujeción de una tasa fija o progresiva, característica principal para considerar a este tributo como un impuesto directo.

En este sentido, el Impuesto a la Renta es un tributo que se aplica a toda actividad económica efectuada por personas naturales o jurídicas. Para calcular este impuesto se toma en consideración todos los ingresos y se deducen descuentos, gastos, exoneraciones y costos, este proceso o calculo contable se realiza con el fin de conocer la base imponible del Impuesto a la Renta, posteriormente de acuerdo con la normativa tributaria vigente se aplica la tarifa correspondiente de acuerdo con cada situación, dando como resultado el impuesto causado.

En el Ecuador, existe jurisprudencia de carácter vinculante en donde se evidencia la importancia de la formalidad de los actos en el régimen tributario nacional. En este sentido, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia mediante Precedente Jurisprudencial Obligatorio con Resolución n.º 07-2016 referente al gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, menciona que un gasto se puede considerar como deducible cuando cumpla los requisitos formales y materiales, es decir, debe cumplir todo lo establecido en la normativa vigente y cumplir plenamente todo el ciclo económico, esto es: emisión del comprobante de venta, forma como se efectuó el pago, acreditación al beneficiario y acreditación del bien o servicio prestado.

La secuencialidad formal hace referencia al cumplimiento pleno de todos los requisitos establecidos en la normativa fiscal, mientras que la secuencialidad material hace referencia a todos los requisitos que evidencian el cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, por ejemplo: comprobantes de venta, prestación de servicios, transferencia del bien, etc. En este sentido, debe existir una secuencialidad entre los requisitos formales y materiales para confirmar el cumplimiento del círculo contable.

Las empresas fantasmas se establecen por medio de una declaración simulada u ocultamiento de información, en donde se aparenta la existencia de una empresa, actividad económica o sociedad. También, es un mecanismo que el contribuyente utiliza con el fin de reducir y evadir el pago real de sus obligaciones fiscales, pues su fin es simular diferentes operaciones empresariales y generar registros que no poseen una base o fundamento real con el fin de justificar transacciones inexistentes.

Las empresas fantasmas contribuyen a que el contribuyente reduzca o evada el pago de sus obligaciones, generando una disminución en el ingreso económico fiscal en el país, es importante tomar en cuenta que el Impuesto a la Renta es un tributo relevante frente al Presupuesto General del Estado, ya que permite atender las necesidades presentes en la colectividad y promueve el desarrollo del país.

El principio de esencia sobre la forma o realidad económica es uno de los instrumentos tributarios con mayor relevancia y utilidad, por medio de este elemento la Administración Fiscal puede garantizar la eficiencia y eficacia de la recolección de tributos. Así, el principio de esencia sobre la forma se puede apreciar en el artículo 17 del Código Tributario, ya que señala que a falta de delimitaciones el hecho generador se entenderá de acuerdo con las situaciones reales. Por lo tanto, se entiende que este principio se fundamenta en un sustento económico real en donde todos los elementos y circunstancias deben ser verídicas, pues su finalidad es evitar que los sujetos pasivos evadan el pago y monto de sus obligaciones.

La cultura tributaria con el paso del tiempo ha asumido considerablemente un desarrollo importante pese a la existencia de distintos mecanismos por parte del contribuyente con el fin de reducir o evadir el pago real de sus obligaciones. El Servicio de Rentas Internas en la búsqueda de fomentar la cultura tributaria en el país, emplea distintas estrategias y mecanismos que permiten obtener una recolección de tributos satisfactoria frente al Presupuesto General del Estado.

La cultura tributaria se entiende como la conducta expresada por medio del cumplimiento de los deberes fiscales, cuya base se centra en la confianza, información,

educación, ética personal, responsabilidad y sobre todo el cumplimiento pleno de la ley tributaria por parte de los contribuyentes, el pago de los tributos no se debe simplemente considerar una obligación, por el contrario, se debe apreciar como un deber ciudadano en pro del desarrollo de la sociedad y del país. El Estado se encarga de velar por los intereses de la colectividad y proporcionar a su población recursos básicos que provienen de la recolección de tributos.

Por lo tanto, a modo de recomendación, considero:

Es importante que el Servicio de Rentas Internas perfeccione y promueva constantemente estrategias encaminadas a fomentar y mejorar la cultura tributaria en el país, pues conocer por medio de la educación la importancia del pago oportuno y real de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, así como concientizar a la sociedad sobre los derechos y obligaciones que posee el contribuyente promueve el desarrollo económico y social del país.

Con el propósito de promover la investigación en el ámbito tributario, se propone el presente estudio como base o punto de partida a nuevas investigaciones, se recomienda a los futuros lectores e investigadores incorporar y aportar de forma significativa por medio del análisis de nueva casuística de estudio, en donde se identifique y analice la esencia sobre la forma en la deducibilidad de gastos para el cálculo del Impuesto a la Renta.

Bibliografía

- Almeida, Rebeca. *Kemmerer en el Ecuador*. Quito: FLACSO, 1994.
<https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/53323.pdf>.
- Andino, Mauro. *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*. Quito: FLACSO, 2009.
<https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>.
- Arellano, Mónica. *Evolución y análisis de las reformas tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta a partir del 1ro. de enero del 2008 hasta el 31 de diciembre del 2014*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017.
- Bravo, Jorge. *Fundamentos de derecho tributario*. Lima: Jurista Editores, 2015.
- Calderón, Lourdes. *La Interpretación de las Normas Tributarias en Función de la Realidad de los Hechos Económicos*. Lima, Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, 2014.
- Cumba, Iván. *Análisis de los efectos económicos en los impuestos en el Ecuador*. Quito: Universidad Técnica Particular de Loja, 2010.
- Ecuador, Servicio de Rentas Internas. “Impuesto a la Renta”. *Servicio de Rentas Internas*. Acceso el 19 de diciembre del 2022. <https://www.sri.gob.ec/impuesto-renta#%C2%BFqui%C3%A9n>.
- . *Yo construyo mi Ecuador*. Ecuador: Servicio de Rentas Internas, 2018.
- España, Fundación Tomás Moro. *Diccionario Jurídico Espasa*: consulta. España: ESPASA, 1994.
- Espinoza, Ana. *NIIF y su viabilidad en los estados financieros*. Ecuador: FIPCAEC, 2020.
- Espinosa, Danny. “Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos?”. *Law Review: Revista de la Universidad San Francisco de Quito* 6 (2019): 71.
- Falcao, Araujo. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1954.
- Farinango, Julio. *Misión Kemmerer y Repercusiones en las Políticas Económicas del Gobierno del Doctor Isidro Ayora durante el Período de 1926-1931*. Quito: Universidad Central del Ecuador, 2017.

- Fenochietto, Ricardo. *Economía del sector público: análisis integral de las finanzas públicas y sus efectos*. Buenos Aires: La Ley, 2006.
- Ferreiro, José. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996.
- Flores, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial México, 1946.
- Fonrouge, Giuliani. *Procedimiento tributario y la seguridad social*. Argentina: Depalma, 1999.
- Guallichico, Felipe. *Análisis comparativo de los cambios tributarios del Impuesto a la Renta en el Ecuador en los últimos cinco años*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2021.
- Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria. *Cultura tributaria*. Guatemala: SAT, 2014.
- Guiliani, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley, 2011.
- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*. Buenos Aires: Cangallo editorial, 1978.
- León, Mayra. *El anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2018.
- Mangandi, José. *Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006.
- Martínez, Pamela. *Enfoque metodológico para el estudio del Impuesto a la Renta aplicado a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad: Caso profesionales de la construcción y consultoría de proyectos*. Quito: Universidad Politécnica Salesiana, 2010.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Reus, 1935.
- Jaramillo, Jorge. *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1985.
- Lewin, Alfredo. *Principios constitucionales del Derecho Tributario*. Colombia: Nomos, 2002.
- Mendoza, Carmen. *Principio esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos de una PYME*. Colombia: Universidad Piloto de Colombia, 2019.

- Merchán, Juan. *Caducidad y prescripción en el sistema tributario ecuatoriano*. Cuenca: Universidad del Azuay, 2010.
- Moreno, Elizabeth. *Utilización de instrumentos financieros para la planificación tributaria*. Ecuador: FLACSO, 2013.
- Pelechá, Francisco. *El arancel aduanero común. La base imponible. El valor en aduana*. Madrid: Marcial Pon, 2009.
- Quintanilla, Jorge. “La universidad en la cultura tributaria”. *Abya Yala: Revista Retos*, n.º 3 (2012): 110.
- Ramírez, María. *Los tributos heterodoxos en la comunidad andina y sus consecuencias jurídicas*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, 2013.
- Riofrío, Eduardo. *Manual de Ciencia de Hacienda*. Quito: Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957.
- Tapia, Evelyn. “El SRI solo ha identificado a 51 empresas fantasma entre 2020 y 2022”. *Primicias*, 2022. <https://www.primicias.ec/noticias/economia/sri-catastro-empresas-fantasma-ecuador/>.
- Troya, José. *Derecho Internacional tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1990.
- Vásquez, María. *Proceso de determinación tributaria de Impuesto a la Renta*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Depalma, 1999.
- Yugcha, Jonathan. *Importancia de la Cultura Tributaria en Ecuador*. Ecuador: Universidad Estatal Península de Santa Elena, 2020.
- Zambrano, Minuche. “El Principio de Realidad Económica”. *Revista Judicial Diario La Hora*, 2015.
- Zhugui, Jessica. *Análisis comparativo del resultado en Impuesto a la Renta aplicando la determinación directa y presuntiva en una empresa bananera*. Ecuador: Universidad Técnica de Machala, 2016.

Normativa

- Ecuador, *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial Suplemento 180, 10 de febrero de 2014.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Resolución”. En *Precedente Jurisprudencial Obligatorio 07-2016*. 1 de diciembre de 2016.
- . *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997.
- . *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, 17 de noviembre de 2004.
- . *Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010.
- . Servicio de Rentas Internas. *Resolución No. NAC-DGERCGC12-00845*. Registro Oficial 865, Tercer Suplemento, 21 de diciembre de 2012.
- . Servicio de Rentas Internas. *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356*. Registro Oficial 820, Suplemento, 17 de agosto de 2016.

Anexos

Anexo 1: Precedente Jurisprudencial Obligatorio - Resolución No. 07-2016



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;

...Resolución No. 07-2016

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

...Resolución No. 07-2016

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:

... 3

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

...Resolución No. 07-2016

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 obligación 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, manifestamente 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:

...Resolución No. 07-2016

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 algunos 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 deducidos 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

...Resolución No. 07-2016

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.

...Resolución No. 07-2016

Art. 5.- Disponer que la Secretaría 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