



Pablo Guevara Rodriguez  
Socio de Consultoría  
pguevara@fides.ec

## Afectación a terceros que reciben comprobantes de venta o de retención de contribuyentes suspendidos de emitirlos

### Resumen Ejecutivo

*El nuevo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (RCVRYDC), otorga a la administración tributaria una nueva herramienta de sanción. Nos referimos a la facultad de “suspender la vigencia de la autorización para emitir” comprobantes de venta y de retención a los contribuyentes que hayan incurrido en el incumplimiento de ciertos deberes formales.*

*Pero por esta medida de suspensión, que en principio está dirigida al contribuyente infractor, podría resultar también afectado un tercero que, de buena fe, reciba estos comprobantes de sus proveedores o clientes sancionados con esta medida, tal como lo dispone la misma norma: “**No sustentarán crédito tributario, ni costos o gastos, los comprobantes de venta, de retención y documentos complementarios que hayan sido emitidos mientras dure la suspensión de la autorización**”.*

*Esta afectación a la deducibilidad de los costos y gastos del impuesto a la renta y el derecho al crédito tributario al que se encuentra expuesto un tercero, se encuentra prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), sólo cuando se encuentren sustentados en comprobantes de venta o de retención que no cumplen con los requisitos formales establecidos en el reglamento de la materia; o cuando, aún cumpliendo estos requisitos, son emitidos por contribuyentes calificados como “**personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas**”, esto es, cuando las transacciones no se sustentan adecuadamente o cuando la transacción no tiene sustancia económica.*

*No siendo un requisito formal de los comprobantes de venta y de retención, que su emisor no se encuentre estado de suspensión, resulta cuestionable, a nuestro juicio, que el RCVRYDC contemple la posibilidad, no prevista en la norma legal, que la medida de suspensión afecte a terceros.*

## Análisis y Comentarios

A continuación nuestro análisis al Art.7 del RCVRYDC<sup>(1)</sup>, el cual confiere a la administración tributaria la facultad de suspender la vigencia de la autorización para emitir comprobantes de venta y de retención, con el claro propósito de involucrar en el control tributario a los contribuyentes que reciban estos comprobantes, por parte de sus proveedores y clientes sancionados con esta suspensión.

### 1.- Texto de la norma

Para orientar nuestro análisis, iniciemos reproduciendo el Art.7 del nuevo RCVRYDC:

**“Art.7.- De la suspensión de los comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.-** La Administración Tributaria podrá suspender la vigencia de la autorización para emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios previa notificación al contribuyente, cuando éste no haya cumplido con la obligación de presentación de sus declaraciones tributarias, sus anexos cuando corresponda, realizado el pago de las obligaciones declaradas o cuando la información proporcionada por el sujeto pasivo en el Registro Único de Contribuyentes, no pueda ser verificada por la Administración Tributaria.

*Para el caso de los contribuyentes autorizados a utilizar sistemas computarizados, la suspensión procederá también cuando no cumplan los requerimientos establecidos por el Servicio de Rentas Internas, derivados de dicha autorización.*

*No sustentarán crédito tributario, ni costos o gastos, los comprobantes de venta, de retención y documentos complementarios que hayan sido emitidos mientras dure la suspensión de la autorización. **Para este efecto, el Servicio de Rentas Internas pondrá a disposición de la ciudadanía los mecanismos necesarios para verificar la vigencia de los mencionados comprobantes**”.*

### 2.- Motivo de la medida de suspensión y el procedimiento para su aplicación

Esta medida de suspensión sólo aplica en caso de incumplimiento de ciertos **deberes formales**<sup>(2)</sup> que constan en el Código Tributario. Estos son los siguientes:

- Falta de presentación de sus declaraciones tributarias;
- Falta de presentación de los anexos en los casos exigidos;
- Falta de pago de las obligaciones declaradas; y,
- Cuando la información proporcionada por el sujeto pasivo en el RUC, no pueda ser verificada por la Administración Tributaria

Por otra parte, la medida de suspensión de la vigencia de la autorización para emitir los comprobantes de venta y retención, se aplica “...**previa notificación al contribuyente**”, por tanto no se la presume cuando un contribuyente no se encuentra en **lista blanca** ante la administración tributaria, más aún cuando la misma norma es reiterativa en indicar que “**Para este efecto, el Servicio de Rentas Internas pondrá a disposición de la ciudadanía los mecanismos necesarios para verificar la vigencia de los mencionados comprobantes**”<sup>(3)</sup>; y, que “**En el plazo de 180 días a partir de la publicación de esta norma, el Servicio de Rentas Internas deberá ajustar sus sistemas informáticos para la implementación del presente reglamento**”<sup>(4)</sup>.

Adicionalmente, recordemos que todo acto administrativo, inclusive los que contienen una sanción, debe ser motivado y establecido de manera expresa, mediante una resolución administrativa dictada por el funcionario competente, previo un procedimiento que asegure al contribuyente a quien se pretende aplicar una sanción, el ejercicio del legítimo derecho a la defensa.

Al respecto, el Código Tributario señala: “**Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas**”<sup>(5)</sup>, resolución que deberá ser **motivada**<sup>(6)</sup>, tanto porque se “...**enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda...**”, cuanto porque se “...**explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho**”.

En lo particular, el Código Tributario señala de manera expresa el procedimiento que debe preceder a la resolución por la cual se impone una sanción: “...**Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso**”<sup>(7)</sup>.

La falta de motivación en la resolución sancionatoria e incumplir el procedimiento previo establecido en el Código Tributario, producen la **nulidad absoluta**<sup>(8)</sup> de la resolución que imponga una sanción.

### 3.- Afectación a terceros de la medida de suspensión

El Art.7 del RCVRYDC establece de manera expresa: “**No sustentarán crédito tributario, ni costos o gastos, los comprobantes de venta, de retención y documentos complementarios que hayan sido emitidos mientras dure la suspensión de la autorización**”, con lo cual se inaugura una condición adicional, no prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyo incumplimiento afectaría la deducibilidad de los costos y gastos o el derecho al crédito tributario.

Sobre la afectación del sustento de costos y gastos, la Ley de Régimen Tributario Interno establece que serán deducibles del impuesto a la renta “**Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente**”<sup>(9)</sup>; y, en cuanto al crédito tributario, “**Los agentes de retención entregarán los comprobantes de retención en la fuente por impuesto a la renta y por impuesto al valor agregado**”.

**IVA, en los formularios que reunirán los requisitos que se establezcan en el correspondiente reglamento**<sup>(10)</sup>.

Estas disposiciones legales, al igual que aquella otra que expresa que los comprobantes “...**deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento**”<sup>(11)</sup>, aluden en su texto a los requisitos de carácter formal que deben cumplir los comprobantes de venta y de retención, como son la **autorización para la impresión**<sup>(12)</sup>, los **requisitos preimpresos**<sup>(13)</sup> y los **requisitos de llenado**<sup>(14)</sup> de los mismos, siendo extensivo interpretar que debe entenderse adicionalmente como un requisito formal, que la administración tributaria no haya resuelto suspender la vigencia de la autorización para emitir comprobantes de venta o de retención al contribuyente que lo entrega a un tercero.

Si bien es cierto que la norma legal establece que “**El contribuyente deberá consultar, en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consultas para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados**”<sup>(15)</sup>, nótese que esta disposición legal, en su contexto, hace relación a los documentos que no cumplen con los requisitos formales antes indicados.

En cambio, la norma reglamentaria sujeta a nuestro análisis, rompe una lógica simple: Las sanciones están dirigidas a penalizar al infractor sin afectación a terceros no involucrados en la infracción; por ello, la norma legal tributaria, en cuanto a afectación de terceros, contempla la no deducibilidad de costos y gastos sustentados en “...**comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas**”<sup>(16)</sup>, pues se entiende que en estos casos, el tercero que recibe la factura actúa en conocimiento de una infracción.

Por ello, a nuestro criterio, el Art.7 del RCVRYDC parecería querer normar esta situación prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, pero que lamentablemente se encuentra redactada de un modo tal que permitiría se aplique a otros escenarios, en los cuales se podría afectar a terceros que de buena fe reciban de sus clientes o proveedores, comprobantes de venta o de retención que se encuentren en estado de suspensión para emitirlos.

#### 4.- La suspensión tiene carácter sancionatorio

El Código Tributario define como **contravención**, “...**la violación de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales**...”<sup>(17)</sup> constantes en el Código Tributario u otras disposiciones legales; y, como **falta reglamentaria**, “...**la violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general**...”<sup>(18)</sup> que no constituyan delitos o contravenciones. Partiendo de estas definiciones, siendo las causas por las cuales se justifica la aplicación de la medida de suspensión de que trata el RCVRYDC, el incumplimiento de determinados deberes formales contenidos también en el Código Tributario, estaríamos frente al cometimiento de un acto que constituye simultáneamente una contravención y una falta reglamentaria, situación que es resuelta por el Código Tributario al expresar “...**Cuando un hecho configure más de una infracción se aplicará la sanción que corresponda a la infracción más grave**”<sup>(19)</sup>.

Nuestro Código Tributario establece sanciones económicas en caso de contravenciones y de faltas reglamentarias, como también y en casos particulares, las sanciones de “**clausura del establecimiento**”<sup>(20)</sup>,

que conlleva la suspensión de “...**todas sus actividades en el establecimiento clausurado**”; y, la “**suspensión de actividades**”<sup>(21)</sup>, introducida en la **reforma tributaria de finales de 2007**<sup>(22)</sup>, que busca impedir el ejercicio económico del contribuyente infractor, cuando “...**por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura**...”. Sin embargo, ambas sanciones de carácter económico, a diferencia de la introducida por el RCVRYDC, no contemplan la afectación a terceros.

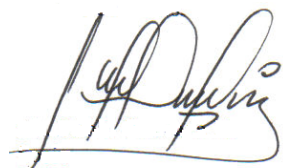
## 5.- Impugnación de la medida de suspensión

La medida de suspensión de la vigencia de la autorización para emitir los comprobantes de venta, retención y documentos complementarios puede ser materia de impugnación. La norma tributaria estima que para la aplicación de una sanción, no es suficiente que la resolución que la contenga haya sido dictada en forma expresa y motivada, así como tampoco es suficiente la observancia del procedimiento establecido en la norma, pues se entiende que el ejercicio de “**los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley**”<sup>(23)</sup>, encontrándose por ello la administración imposibilitada de aplicar la sanción hasta que la resolución que la impone no se encuentre **ejecutoriada**<sup>(24)</sup>, esto es, siempre que respecto de ella no se haya interpuesto oportunamente una de las siguientes acciones que prevé el Código Tributario:

- Por la vía administrativa.- “**El afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código**”<sup>(25)</sup>.
- Por la vía judicial.- “**El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: 6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales**”<sup>(26)</sup>;

Estas acciones le correspondería ejercer al contribuyente contra quien se haya aplicado la medida de suspensión de la autorización para emitir comprobantes de venta y de retención, debiendo el tercero afectado aguardar que la administración tributaria observe los comprobantes recibidos del contribuyente sancionado con esta medida, para deducir un reclamo o una acción de impugna ante la eventual glosa que se le imponga por este motivo.

Estaremos gustoso de ampliar o aclarar el contenido de este Boletín, en el evento de que lo consideren necesario.



**Pablo Guevara Rodríguez**  
Socio de Consultoría en FIDESBURÓ

## Notas:

- Este boletín forma parte de una serie en la que desarrollamos un análisis sobre los temas tributarios de mayor relevancia empresarial.
- El análisis y los comentarios vertidos en los boletines que emite **FIDESBURÓ** son de propiedad de su autor quien autoriza su reproducción indicando la fuente, pero no autoriza a terceros a hacerlos suyos y menos aún beneficiarse de algún modo de ellos.
- Los Boletines y Tip's Empresariales que a la fecha ha emitido **FIDESBURÓ**, los podrá descargar de nuestra página web: [www.fides.ec](http://www.fides.ec)
- Será un gusto atender los comentarios y sugerencias que nos envíen a la dirección: [pguevara@fides.ec](mailto:pguevara@fides.ec)

### Guayaquil

Av. Rodrigo Chávez y J. Tanca Marengo  
Parque Empresarial Colón, Edificio Empresarial II  
Piso 2, Oficina 207  
(04) 213-6200

### Quito

Av. Eloy Alfaro N29-235 y Alemania  
Edificio Fortune Plaza  
Piso 8, Oficina 806  
(02) 382-5192

- 
- <sup>1</sup> El RCVRYDC consta en el Decreto 430, publicado en el Registro Oficial 247, de Julio 30 de 2010
  - <sup>2</sup> El Art.96 del Código Tributario establece los deberes formales de los contribuyentes y responsables
  - <sup>3</sup> Art.7 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios
  - <sup>4</sup> Segunda Disposición Transitoria del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios
  - <sup>5</sup> Art.355 del Código Tributario
  - <sup>6</sup> Art.76, #7, literal "I" de la Constitución de la República
  - <sup>7</sup> Art.363 del Código Tributario
  - <sup>8</sup> Art.139 del Código Tributario y el Art.76, #7, literal "I" de la Constitución de la República
  - <sup>9</sup> Art.10, #1 de la Ley de Régimen Tributario Interno
  - <sup>10</sup> Art.104 de la Ley de Régimen Tributario Interno
  - <sup>11</sup> Art.103, 1er. inciso de la Ley de Régimen Tributario Interno
  - <sup>12</sup> Art.5 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios
  - <sup>13</sup> Arts.18 y 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios
  - <sup>14</sup> Art.19 y 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios
  - <sup>15</sup> Art.103, 2do. inciso de la Ley de Régimen Tributario Interno
  - <sup>16</sup> Art.10, inciso final de la Ley de Régimen Tributario Interno
  - <sup>17</sup> Art.315, 3er. inciso del Código Tributario
  - <sup>18</sup> Art.315, 4to. inciso del Código Tributario
  - <sup>19</sup> Art.325 del Código Tributario
  - <sup>20</sup> Art. innumerado 1ro. a continuación del Art.329 del Código Tributario
  - <sup>21</sup> Art. innumerado 2do. a continuación del Art.329 del Código Tributario
  - <sup>22</sup> Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (3er. suplemento del Registro Oficial No.242 de diciembre 29 de 2007)
  - <sup>23</sup> Art.10 del Código Tributario
  - <sup>24</sup> El Art.84 del Código Tributario establece que **"Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa"**.
  - <sup>25</sup> Art.364 del Código Tributario
  - <sup>26</sup> Art.220, #6 del Código Tributario