

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

**Análisis de los posibles efectos generados por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con relación al tratamiento tributario por pagos de dividendos**

Katherine Johanna Rodríguez Ochoa

Tutor: Romeo Carpio Rivera

Quito, 2019





### Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, KATHERINE JOHANNA RODRÍGUEZ OCHOA, autora de la tesis intitulada ***ANÁLISIS DE LOS POSIBLES EFECTOS GENERADOS POR LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL CON RELACIÓN AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO POR PAGOS DE DIVIDENDOS***, 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, CON MENCIÓN EN: PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL** 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.

Fecha. 14 de febrero de 2019.....

Firma: .....



## Resumen

Los cambios mundiales a través de los años han ido generando constantes desarrollos en la economía y la sociedad, producto de ello la expansión de los mercados, hacen cada vez más rigurosos los controles a nivel global por parte de los gobiernos.

Las rentas de capital por años han sido información reservada en el contexto interno de las sociedades, entre ellas se encuentran los dividendos que son los beneficios obtenidos por los inversionistas al colocar su patrimonio a disposición de terceros con el fin de que estos generen una rentabilidad por el uso de este en el tiempo.

Por esta razón he identificado la oportunidad de dilucidar las inquietudes que se generan, desde el punto de vista tributario, al momento de declarar, distribuir y pagar dividendos dentro de las organizaciones a través de este trabajo investigativo compuesto por los siguientes capítulos:

El primer capítulo parte de la definición y clasificación de los dividendos cuyo fin es dar a conocer su conceptualización y los diferentes tipos, se explican las formas de pago y los criterios necesarios para establecer el nacimiento del hecho generador del tributo, con los antecedentes históricos de la tipificación de dividendos en la legislación ecuatoriana se puede establecer el importante avance que los legisladores han permitido transmitir en aras del cumplimiento de los principios constitucionales del sistema tributario, es así que con la reforma fiscal motivada por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal<sup>1</sup> se generó un cambio relevante en la norma, misma que no contempla alguna exoneración del Impuesto a la Renta sobre los dividendos distribuidos a personas naturales residentes en Ecuador; además, se amplió el criterio de residencia.

En el segundo capítulo se procede con el análisis de la terminología de “beneficiario efectivo”, la cual constituye una connotación importante en la legislación tributaria internacional, es así que, en Ecuador se reformó el numeral 1 del artículo 9 de la LORTI<sup>2</sup> a través de la publicación de la LOIPPF<sup>3</sup>, donde se excluye de la exoneración del impuesto a la Renta a los “beneficiarios efectivos”, cuya residencia fiscal sea en Ecuador, donde este se constituye como la persona natural que tiene la facultad de decidir

---

<sup>1</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014.

<sup>2</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014

<sup>3</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*.

sobre el uso de estos ingresos, que sin lugar a duda y aún con la intervención de terceros definirá su mejor aprovechamiento.

En el capítulo tres, se ejemplifica el marco conceptual y teórico citado en los dos capítulos anteriores, a través de casos prácticos, donde se demuestra la aplicación de la normativa legal sobre dividendos en un contexto integral que permite resaltar la importancia del tratamiento empleado por las sociedades, así como sus impactos a nivel impositivo.

El presente trabajo cierra con el capítulo cuarto, que contiene el desarrollo de conclusiones y recomendaciones a las cuales se ha llegado producto de la verificación de objetivos y contrastación de la hipótesis planteada en el plan de tesis.

## **Dedicatoria**

A Dios por sus enseñanzas de vida

A mi madre por su amor y amistad absoluta,

A mis hermanos y sobrino por ser compañeros de vida,

A mis sueños.



## **Agradecimiento**

A Dios por hacer posible esta maravillosa experiencia,

A mis maestros,

A mis experiencias laborales por ser mi fuente de investigación y crecimiento constante.



## Tabla de Contenidos

<b>Introducción</b> .....	<b>15</b>
<b>Capítulo primero</b> .....	<b>17</b>
<b>Los dividendos en Ecuador evolución histórica y reformas</b> .....	<b>17</b>
1.1. Definición de dividendos.....	17
1.2. Clasificación de dividendos.....	19
1.3. Consideraciones previas .....	21
1.3.1. Criterios de asignación de dividendos .....	21
1.3.2. Formas de pago aplicadas por las sociedades para la distribución de dividendos .....	24
1.3.3. Nacimiento del hecho generador .....	25
1.4. Antecedentes históricos de la evolución normativa de los dividendos en el sistema tributario ecuatoriano.....	27
1.5. Tratamiento tributario de dividendos en la Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención del Fraude Fiscal .....	44
<b>Capítulo segundo</b> .....	<b>51</b>
<b>Análisis de los conceptos de “beneficiario efectivo” y “residencia” desde el efecto de dividendos en Ecuador para entender el criterio vinculante.....</b>	<b>51</b>
2.1. Beneficiario efectivo.....	51
2.2. Residencia fiscal .....	56
2.3. Criterio de vinculación .....	59
<b>Capítulo tercero</b> .....	<b>61</b>
<b>Análisis de los efectos de la normativa de dividendos al respeto de la distribución y pago.....</b>	<b>61</b>
3.1. Distribución de dividendos por una subsidiaria a su accionista residente en el exterior, cuyo beneficiario efectivo es una persona natural residente en Ecuador.....	62
3.2. Distribución de dividendos por una sucursal el exterior con reinversión de utilidades.....	66
3.3. Distribución de dividendos por una sociedad anónima a sus accionistas, uno residente en una jurisdicción normal y otro residente en Ecuador como beneficiario efectivo. ....	73
3.4. Aplicación del Anexo de Dividendos “ADI” según Resolución NAC-DGERCG15-00000564, conforme al Caso Práctico 1 de la presente sección. ....	76

<b>Capítulo cuatro .....</b>	<b>85</b>
<b>Conclusiones y recomendaciones .....</b>	<b>85</b>
4.1 Conclusiones.....	85
4.2 Recomendaciones .....	86
<b>Bibliografía.....</b>	<b>89</b>
<b>Abreviaturas .....</b>	<b>93</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>95</b>

## Índice de Tablas

Tabla 1.....	28
Tabla 2.....	62
Tabla 3.....	63
Tabla 4.....	64
Tabla 5.....	64
Tabla 6.....	65
Tabla 7.....	65
Tabla 8.....	65
Tabla 9.....	67
Tabla 10.....	67
Tabla 11.....	68
Tabla 12.....	69
Tabla 13.....	70
Tabla 14.....	70
Tabla 15.....	71
Tabla 16.....	71
Tabla 17.....	71
Tabla 18.....	72
Tabla 19.....	74
Tabla 20.....	74
Tabla 21.....	74
Tabla 22.....	75
Tabla 23.....	75
Tabla 24.....	75
Tabla 25.....	76

## Índice de Gráficos

Gráfico 1.....	77
Gráfico 2.....	78
Gráfico 3.....	79
Gráfico 4.....	80
Gráfico 5.....	81
Gráfico 6.....	81
Gráfico 7.....	82
Gráfico 8.....	83
Gráfico 9.....	83
Gráfico 10.....	84

## **Introducción**

La presente investigación se refiere al análisis de los efectos derivados de la reforma a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal respecto del tratamiento tributario sobre dividendos, cuyo principal cambio es la gravabilidad del Impuesto a la Renta sobre los dividendos percibidos por una persona residente en Ecuador bajo la calidad de beneficiario efectivo.

Para analizar este cambio normativo fue necesario conocer la definición de los nuevos conceptos que se incluyeron a nivel reglamentario, así como entender las concordancias que se fundamentaron con otros artículos y normas conexas.

La reforma relevante de esta Ley respecto de dividendos, fue la exclusión de la exoneración del Impuesto a la Renta sobre aquellos beneficiarios efectivos residentes en Ecuador y por medio de su reglamento se incluyó la definición de beneficiario efectivo, donde se entiende que es la persona real y natural que controla y dispone el uso de las ganancias, beneficios y/o utilidades provenientes de su inversión a través de compañías, fideicomiso u otros.

Considero que dentro de los objetivos planteados en la reforma motivada por la LOIPPF con relación a dividendos fue aclarar la exoneración del Impuesto a la Renta cuando el beneficiario efectivo no sea un residente en Ecuador, ya que al serlo este tiene la obligación de incluir estos ingresos en su renta global transparentando y evitando de esta manera la atribución de beneficios no contemplados para residentes.

Vinculante a esto, la presente investigación consiste en realizar el análisis e identificar los potenciales efectos y riesgos al momento de distribuir dividendos desde un enfoque empresarial; a través de, casos prácticos considerando la situación económica de las sociedades establecidas en Ecuador.

La presente tesis fue desarrollada en una metodología deductiva y con un análisis científico y de campo, partiendo del estudio general y la evolución del tratamiento tributario de los dividendos a nivel histórico hasta llegar a las conclusiones específicas que motivaron esta reforma, con el análisis científico y de campo se pudo verificar si este cambio generó un impacto positivo en la legislación ecuatoriana y se demostraron prácticas que facilitaron la comprensión de la normativa y su adecuada aplicación.

El presente trabajo contiene cuatro capítulos descritos de la siguiente manera: en la primera sección se abordan los temas relacionados con la definición de dividendos, su clasificación, la evolución tributaria histórica de estos en la normativa nacional y el impacto de la reforma fiscal objeto de estudio.

En la segunda sección se profundizó en el concepto de “beneficiario efectivo” utilizado en la legislación tributaria internacional y que se implementó en la normativa ecuatoriana a partir de diciembre de 2014, con el fin de demostrar la importancia de este criterio en la reforma fiscal objeto de estudio de este proyecto académico.

La tercera sección, a través de casos prácticos, facilita y amplía el tratamiento tributario aplicable establecido en la legislación ecuatoriana por cada caso.

Y en la cuarta sección, producto del análisis del presente trabajo, se establecen las conclusiones y recomendaciones determinadas por la comprobación de la hipótesis y la verificación de los objetivos planteados en la investigación desarrollada.

## Capítulo primero

### Los dividendos en Ecuador evolución histórica y reformas

#### 1.1. Definición de dividendos

Conforme al Diccionario Sopena Aristos, dividendo es la “cantidad que ha de dividirse por otra. Cantidad que una compañía mercantil distribuye, como ganancia a cada acción”.<sup>4</sup>

Para, Guillermo Cabanellas dividendo es la ganancia o producto de una acción, o sea, el beneficio que una compañía o sociedad entrega a sus componentes o socios según el número de acciones que posean y en que esté dividido (de aquí el nombre) el capital social.<sup>5</sup>

El Diccionario contable de la Corporación Edi-Ábaco define al concepto dividendo como:

Parte de los beneficios o utilidad líquida de un ejercicio económico a que tienen derecho los socios, proporcionalmente a su aportación de capital pagado en una sociedad o compañía. El dividendo varía según los resultados de operación del negocio o empresa y es inexistente cuando la situación financiera no ha dejado utilidades; sin embargo, la política empresarial, en este campo, tiende a lograr que los dividendos oscilen en torno a intereses relativos. En aras de la estabilidad en la cotización de sus acciones, se tiende a asegurar un cierto equilibrio de los dividendos mediante la provisión de reservas. Los dividendos acumulados son aquellas cuotas aún no pagadas que se mantienen en poder de la sociedad o empresa.<sup>6</sup>

De acuerdo con (Pérez 2012, 220), para determinar el tratamiento tributario sobre los dividendos, es necesario establecer la diferencia existente entre utilidad y dividendo ya que, el derecho a las utilidades se desprende de la naturaleza misma del negocio social; y es indisponible por parte de los órganos sociales. El dividendo, en cambio, depende de la existencia de utilidades repartibles y de que la asamblea acuerde la distribución entre los socios de las ganancias que arroje el balance que ella haya aprobado previamente; es, pues, un derecho del que la asamblea sí puede disponer.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, (España, Barcelona, RAE, 2015).

<sup>5</sup> Guillermo. Cabanellas, “Diccionario Jurídico Elemental”, (Argentina, Buenos Aires. Editorial Heliasta S.R.L, 1993).133.

<sup>6</sup> Corporación Edi-Ábaco, “Diccionario Contable”, (Quito, Corporación Edi-Ábaco, 2013).

<sup>7</sup> José. Pérez, “Aspectos jurídicos y efectos fiscales de los dividendos”, (México, Editorial Porrúa, 2012), 220.

Como se puede apreciar el dividendo financiero, es el resultado de la generación de utilidades que se reparte entre los accionistas conforme a su participación en el capital y a la decisión de la junta general de accionistas o de socios en la que acuerdan dicha distribución. Por lo tanto, el dividendo es el producto de la inversión de los accionistas.

Desde el punto de vista fiscal, el concepto de dividendo no tiene una definición estándar, no obstante, la legislación ecuatoriana mediante el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal publicado en febrero de 2015 tipificó la definición del término “Dividendo” como “Toda participación en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta”.<sup>8</sup>

Al respecto del alcance esta definición jurídica se entendería a “toda participación en utilidades, beneficios o similares”<sup>9</sup> como toda generación de ingresos que reciba el accionista indistintamente de la forma en la cual sean pagados o atribuidos al beneficiario para su uso y aprovechamiento cuantificables en especie o numerario.

Estos deben ser considerados en la renta global del beneficiario como parte del ingreso al momento de realizar su declaración anual de Impuesto a la Renta.

Al respecto del alcance de los beneficios obtenidos por los accionistas conforme a la norma vigente, Luis Chiriboga discierne que estos también pueden ser los “descuentos sobre el precio de venta al público en la obtención de servicios prestados por la sociedad de la cual es accionista.”<sup>10</sup>

Existen sociedades cuyos miembros de directorio, representante legal o gerentes, directa o indirectamente son partes relacionadas de la compañía por capital, cuyos beneficios vinculantes a la dirección, administración y control pueden estar vinculantes a venta de vehículos a valores inferiores a los de valor de mercado, donación de muebles depreciados, bonos por responsabilidad o cumplimiento de metas, obsequios, remuneraciones adicionales, beneficios por expatriados; indistintamente de la forma de pago, podrían ser considerados beneficios o similares objeto de tributación.

---

<sup>8</sup> Ecuador, *Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Primera parte, art. 3.

<sup>9</sup> *Ibid.*, 3

<sup>10</sup> Luis. Chiriboga Martínez, “Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre los ingresos provenientes de dividendos beneficios y utilidades” (tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015), 13, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

En definitiva, el dividendo es el rendimiento financiero al que tienen derecho los accionistas o socios, dueños de los derechos de propiedad sobre el capital como resultado de la generación de su inversión correspondientes a las utilidades del ejercicio o acumuladas de ejercicios anteriores que se encuentren tributadas o no, contabilizadas como superávit, reservas, utilidades u otro beneficio del capital aportado y que se liquida a favor de los mismos.

## 1.2. Clasificación de dividendos

Una vez conceptualizado el término dividendo, es importante conocer su clasificación, a fin de facilitar la comprensión del nacimiento del hecho generador del tributo y establecer si dicha distribución conforme a la normativa ecuatoriana es gravada o exenta.

Según (Flores 2007), en su tesis acerca de “Régimen de dividendo y reducción de capitales de las personas morales”<sup>11</sup> establece la siguiente clasificación:

- Acumulados, dividendos decretados y pendientes de pago.
- Acumulativos, dividendos que pertenecen a acciones preferentes acumulativas con el derecho de pagos periódicos y fijos antes de las acciones comunes.
- Complementarios, son dividendos decretados para completar el monto total de los dividendos a ser cancelados a los accionistas, después de los pagos parciales efectuados.
- Decretados, son dividendos autorizados por la Junta General de Accionistas para su distribución.
- De liquidación, son dividendos decretados por una sociedad en proceso de liquidación, cuando existan los fondos con cargo al patrimonio.
- Devengados, son dividendos vencidos y no pagados.
- Diferidos, son dividendos decretados y pagaderos en el futuro conforme a la fecha o al cumplimiento de ciertas condiciones establecidas.
- Dividendos en acciones, se pagan a los asociados con la emisión de acciones, con las que se incrementa el capital social.
- Dividendos en bonos, se pagan con la emisión de bonos.

---

<sup>11</sup> Daniel. Flores, “Régimen de dividendos y reducción de capital de las Personas morales”, (tesis, Universidad de Colima, Sede México 2007), 85-7, [http://digeset.ucol.mx/tesis\\_posgrado/Pdf/Daniel\\_Flores\\_Lopez.pdf](http://digeset.ucol.mx/tesis_posgrado/Pdf/Daniel_Flores_Lopez.pdf).

- Dividendos en efectivo, son pagados en dinero, generan un egreso de la compañía.
- Dividendos en obligación, son pagados mediante emisión de deuda a favor de los accionistas.
- Extraordinarios, son dividendos adicionales a los ordinarios.
- No reclamados, son dividendos no cobrados en los plazos fijados en los estatutos sociales o mediante Ley.
- Omitidos, son dividendos que no han sido decretados aun cuando debían decretarse.
- Dividendos ordinarios son pagados en numerario con cargo a utilidades, conforme a la participación accionaria.
- Dividendos parciales son decretados antes del cierre del ejercicio, con cargo a utilidades del ejercicio o utilidades acumuladas de años anteriores.
- Por cobrar, se originan entre sociedades, son los dividendos decretados a favor de una compañía, la cual no ha ejecutado su acción de cobro.
- Por pagar, son los dividendos decretados que se encuentran pendientes de pago.
- Dividendos preferentes, atribuibles a las acciones preferentes.

La Bolsa de Valores de Colombia<sup>12</sup>, en su portal Web describe tres clases de dividendos adicionales a las antes descritas, y son:

1. Dividendos causados, nacen en el momento en el que la asamblea general de accionistas decreta y ordenar el pago de los dividendos en una fecha determinada, por lo que, nace el derecho de los accionistas y la obligación de la sociedad,
2. Dividendos exigibles, son los dispuestos por la asamblea general para un pago inmediato, y
3. Dividendos pendientes, son los dividendos causados que no son exigibles.

---

<sup>12</sup> Bolsa de valores de Colombia, *Dividendos*, <http://bolsadevaloresdecolombia.blogspot.com/2009/09/dividendos.html>, (Consultado 2017).

En el caso de Ecuador, se debe tener en cuenta los dividendos gravados, que de acuerdo a la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509<sup>13</sup>, son aquellos dividendos pagados o acreditados en cuenta a favor de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición o, a beneficiarios efectivos residentes en Ecuador, cuya condición produce el nacimiento del hecho generador del impuesto.

### **1.3. Consideraciones previas**

#### **1.3.1. Criterios de asignación de dividendos**

El Código Tributario, en su artículo 4 estipula que las Leyes tributarias por reserva de Ley deben determinar:

“El objeto imponible, los sujetos, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones, deducciones, reclamos, recursos y demás materias reservadas concedidas por la Ley.”<sup>14</sup>

Los dividendos al constituir un ingreso para sus beneficiarios se norman en función de los criterios de asignación que determine cada país en su legislación, ya sea por la obligación que contrae la sociedad al momento de distribuirlos o por el derecho del accionista al percibirlos. En este sentido, Ecuador en su legislación contempla diferentes criterios que hacen que se cumpla el hecho generador del tributo y estos son:

1. El origen,
  - Nacional, o
  - Internacional
2. La naturaleza del socio, accionistas o participe, beneficiario
  - Persona natural, o
  - Persona jurídica
3. La residencia fiscal del beneficiario del dividendo es:
  - Ecuador,
  - Paraíso fiscal o régimen de menor imposición, o
  - Un país diferente de los antes mencionados

---

<sup>13</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000509*, “Normas tributario en la distribución de dividendos”, Registro Oficial 545, Suplemento, 16 de julio de 2016

<sup>14</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014, Libro primero, Título I, art. 4.

En función a los tres criterios expuestos anteriormente, se puede inferir que la gravabilidad de los dividendos a ser distribuidos pueden considerarse como:

- a) Gravados, o
- b) Exentos

En términos generales los criterios de asignación, son los elementos sobre los cuales se cumple o no una condición, vinculándose con el hecho generado ya que éste es el presupuesto establecido por la Ley para configurar el impuesto.

El primer criterio de asignación tiene relación con el origen del ingreso; en este sentido, es importante diferenciar si el dividendo se produce en Ecuador o en otro país.

El artículo 49 de la LORTI trata sobre el ingreso proveniente del exterior, donde establece que las rentas sometidas a imposición en el exterior estarán exentas de imposición en Ecuador, salvo el caso de paraísos fiscales.<sup>15</sup> Por su parte el artículo 136 del RALORTI ratifica la exoneración de las rentas percibidas en Ecuador cuando son sometidas a imposición en otro país diferente de paraíso fiscal.<sup>16</sup>

El segundo criterio trata de la naturaleza del inversionista, es decir, si el beneficiario efectivo es una persona natural o una persona jurídica. De acuerdo con el artículo segundo innumerado después del 7 del RALORTI, beneficiario efectivo es quien legal, económicamente o de hecho está facultado para controlar, utilizar, disfrutar o disponer del ingreso, beneficio o utilidad.<sup>17</sup>

El tercer criterio se alinea con el principio de residencia, lo cual se entendería como el lugar donde el beneficiario tiene la intención de permanecer. Este principio marca una línea divisoria entre el dividendo gravado y el exento para el tratamiento tributario de dividendos en Ecuador, ya que al vincularse con la naturaleza del beneficiario se produce o no el hecho generador.

La residencia fiscal de sociedades en Ecuador radica en su constitución o creación el país<sup>18</sup>, pero la residencia de personas naturales es más compleja por lo que ha sufrido más cambios.

Actualmente, la LORTI en su art. 4.1 establece cuatro condiciones para determinar la residencia de una persona natural en Ecuador:

---

<sup>15</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título Primero, Capítulo X, art. 49, 58.

<sup>16</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título I, Capítulo X, párrafo III, art. 136, 85.

<sup>17</sup> *Ibíd.* Título I, Capítulo I, art. 3-5

<sup>18</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título Primero, Capítulo I, art. 4.2, 5.

1. Si permanece mínimo ciento ochenta y tres días calendario continuos o no en el país, dentro del período de 12 meses entre dos ejercicios fiscales; salvo que acredite su residencia en otro país.
2. La persona deberá demostrar la acreditación en un paraíso fiscal cuya permanencia deberá ser por más de ciento ochenta y tres días calendario, consecutivos o no en un ejercicio fiscal. Cuando un residente ecuatoriano cambia su residencia a un paraíso fiscal este mantendrá su residencia en Ecuador por cuatro años posteriores salvo que pruebe su permanencia en dicho país por mínimo 183 días calendario en las condiciones antes mencionadas.
3. Directa o indirectamente mantenga un núcleo principal de actividades o intereses económicos en Ecuador, sea esto:
  - La mayor cantidad de ingresos fueron obtenidos en Ecuador, valorados al tipo de cambio promedio del período,
  - El mayor valor de activos está en Ecuador.
4. No debe haber permanecido en otro país por más de 183 días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal, y sus vínculos familiares estrechos estén en Ecuador.<sup>19</sup>

Por su parte, el RALORTI en 2014 sustituyó el artículo 7, con la finalidad de establecer seis definiciones vinculantes al principio de residencia necesarias para la correcta aplicación de esta norma en Ecuador:

1. Permanencia, se considera así a la presencia física en un lugar día a día, incluyendo el día de ingreso, aunque no el de salida.
2. Permanencia en el país, es decir, todo el territorio ecuatoriano incluyendo buques o puertos con bandera nacional o con puerto en base de operaciones ecuatoriana. Incluye las misiones del cuerpo diplomático cuando son el exterior.
3. Ausencias esporádicas, están serán consideradas por periodos inferiores a 30 días consecutivos.
4. Núcleo principal de intereses en base a activos, este se determina cuando el valor de los activos de la persona natural está en mayor cantidad en Ecuador.

---

<sup>19</sup> Ibíd. Título Primero, Capítulo I, art. 4.1., 4.

5. Vínculos familiares más estrechos, se considerarán así al cónyuge, los hijos dependientes que permanecieron en el país, en conjunto, la mayor cantidad de días durante los últimos 12 meses.
6. Ecuatorianos migrantes, cuando no puedan probar su permanencia en otro país con el certificado de movimiento migratorio o mediante la certificación de registro consultar vigente proporcionada por el organismo de la política de movilidad humana.<sup>20</sup>

Es importante mencionar que antes de diciembre de 2014, el artículo 7 del RALORTI normaba que la permanencia de 183 días consecutivos era la única condición en la que se establecía el principio de residencia en Ecuador, por consiguiente, en la actualidad se consideran otras condiciones para determinar si una persona natural es residente fiscal o no en el país, así como los elementos que determinan si es o no beneficiario efectivo.

Finalmente, para determinar si el dividendo es objeto de Impuesto a la Renta en Ecuador se deberá tener en cuenta si los beneficiarios efectivos son personas residentes en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición, regímenes preferentes o personas naturales residentes en Ecuador.

### **1.3.2. Formas de pago aplicadas por las sociedades para la distribución de dividendos**

Los dividendos pueden ser cancelados a los accionistas a través de diferentes medios de pago. Posteriormente, a su decreto de distribución sea anticipada o al cierre del ejercicio fiscal y previa declaración del Impuesto a la Renta de la sociedad, estos pueden ser:

1. Dividendo en efectivo:

Se efectúa a través del desembolso de efectivo, se disminuye el activo circulante, así como el patrimonio.

2. Dividendo en acciones:

Este método se genera cuando se entregan acciones de la sociedad como pago de dividendos, es decir, que estos dividendos se reinvierten en la misma sociedad.

---

<sup>20</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título I, Capítulo I, art. 5-7, 3-4.

La característica esencial de estos dividendos está en expedir acciones comunes utilizadas para la capitalización de las utilidades acumuladas, las cuales se disminuyen y el capital social incrementa.

### 3. Dividendo diferido:

En esta forma el dividendo se paga a plazos, conforme a las fechas de pago exigidas por la Junta General de Accionistas pudiendo ser bimensual, trimestral, entre otros. De acuerdo con el artículo 208 de la Ley de Compañías se establece que los accionistas solo recibirán el resultado del ejercicio líquido sin incluir intereses.

### 4. Dividendo en propiedades:

Conocidos como dividendos en bienes, en clase o especie; donde los activos tienen que asumir la disminución sin perder valor, estos evitan recurrir a la venta para incurrir en el pago en efectivo. Pueden ser representados por valores mobiliarios que puedan ser traspasados.<sup>21</sup>

Cabe mencionar que, previo el pago de dividendos existen ciertas obligaciones que la Junta General de Accionistas<sup>22</sup> debe cumplir antes de la distribución de acuerdo con la Ley de Compañías tales como:

- Aprobación de los estados financieros.
- Resolver acerca de la forma de reparto de las utilidades.

### 1.3.3. Nacimiento del hecho generador

Una vez analizada la definición del dividendo, sus criterios de asignación tributaria, formas de pago y demás elementos se puede enfatizar en el análisis jurídico del hecho generador de la retención del Impuesto a la Renta sobre dividendos.

De acuerdo con el artículo 16 del Código Tributario el hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para configurar cada tributo.

Para (Jarach 1996), el hecho generador no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la Ley. La conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la Ley, produce efectos jurídicos.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Tipos de dividendos, <https://www.tiposdecosas.com/dividendos.html>, (Recuperado 2017)

<sup>22</sup> Ecuador, *Ley de Compañías*, registro oficial 312, 05 de noviembre de 1999, art. 118

<sup>23</sup> Dino Jarach, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996), 381, <https://www.taringa.net/posts/ebooks-tutoriales/16952439/Finanzas-Publicas-y-Derecho-Tributario--Dino-Jarach.html>.

Los elementos que configuran el hecho generador del Impuesto a la Renta sobre dividendos conforme al artículo 9 de la LORTI son:

1. Elemento Objetivo:

La base imponible responde a la necesidad de cuantificar el presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto<sup>24</sup>. En Ecuador, la tarifa de Impuesto a la Renta de personas naturales se aplica en función a la progresividad del ingreso, el dividendo recibido es incluido en la renta global para establecer el rango de la “tabla de ingresos” y se procede con la liquidación el impuesto imputando el crédito tributario conforme a los límites establecidos en la norma.

2. Elemento Espacial:

Es delimitar el espacio que la Ley circunscribe para el alcance de su poder fiscal, esto vincula el hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria y se pueden distinguir en criterios territoriales, personales o políticos<sup>25</sup>; en este caso, la territorialidad aplica a la residencia del beneficiario efectivo para personas naturales, y, en el caso de sociedades dependerá del país de su constitución.

3. Elemento Temporal:

Los hechos imponibles pueden ser circunstancias de hecho de verificación instantánea; en otros casos abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo<sup>26</sup>, para los dividendos el elemento temporal surge de la propiedad de las acciones y participaciones y del superávit o déficit al cierre del ejercicio fiscal.

4. Elemento Subjetivo:

Jurídicamente, la identificación de los sujetos depende de la atribución del hecho imponible a los sujetos según criterios instrumentales para la mayor eficacia de la recaudación<sup>27</sup>. En el caso de dividendos este elemento radica sobre el beneficiario efectivo, si es persona natural residente en Ecuador el dividendo es gravado, si es una sociedad del exterior cuyo beneficiario efectivo reside en Ecuador o si el dividendo es a favor de una sociedad residente en paraíso fiscal, régimen fiscal preferente o jurisdicción de menor imposición, conforme con el numeral 1 del artículo 9 de la LORTI el dividendo también es gravado.

---

<sup>24</sup> *Ibíd.*, 384.

<sup>25</sup> *Ibíd.*, 382.

<sup>26</sup> *Ibíd.*

<sup>27</sup> *Ibíd.*, 385.

En este sentido, decimos que el hecho generador nace cuando se cumple con las condiciones establecidas en la Ley para que se produzca el tributo, lo cual genera una obligación por parte del sujeto pasivo y un derecho por parte del sujeto activo lo que se denomina obligación tributaria.

#### **1.4. Antecedentes históricos de la evolución normativa de los dividendos en el sistema tributario ecuatoriano**

En el desarrollo de la vida republicana del Ecuador, el país ha realizado a una serie de cambios vertiginosos que han reestructurado el sistema social, político y económico de la nación.

Los dividendos en la legislación tributaria ecuatoriana se encuentran normados hace varias décadas atrás, es así que desde 1990 se reformó el artículo 51 “Exención de dividendos” del Reglamento General de Impuesto a la Renta, mediante Decreto Presidencial 2069 estableciendo que los ingresos por dividendos constituían rentas exentas después del pago del Impuesto a la Renta de la sociedad ecuatoriana a favor de otras sociedades nacionales o personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Ecuador.<sup>28</sup>

Si los accionistas eran extranjeros se entendía que habían pagado el Impuesto a la Renta por dicho ingreso, a través de la liquidación de dicho impuesto efectuado por la compañía; por lo que, su ingreso gravable era el dividendo más el impuesto pagado por la sociedad.

La tarifa de Impuesto a Renta para las sucursales de compañías del exterior era del 36% y estas liquidaban y pagaban el impuesto sobre las rentas obtenidas. Cuando el dividendo era pagado a sucursales del exterior o personas sin residencia en Ecuador y el dividendo gravado era el mismo que el de accionistas extranjeros.

En 1994 a través del Decreto Presidencial 2411 se reformó el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, al respecto de dividendos:

---

<sup>28</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título Primero, Capítulo III, art. 9, 7.

Tabla 1

**Reforma al Reglamento de Impuesto a la Renta**

<b>Reglamento Impuesto a la Renta Decreto 2069 de 1990</b>	<b>Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno Decreto 2411 de 1994</b>
Art. 51.- Exención de dividendos.- Los dividendos que reciba cualquier persona natural, nacional o extranjera, residente en el Ecuador, o cualquier sociedad nacional, estarán exentos del impuesto siempre que provengan de utilidades que hubieren tributado en la sociedad que hubieren distribuido tales dividendos.	Art. 9.- <i>Dividendos o utilidades pagados o acreditados.- En el caso de dividendos pagados o acreditados por sociedades nacionales a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de Impuesto a la Renta, de cuya declaración y pago es responsable la sociedad que los distribuyó.</i>
	<i>Para el caso de dividendos o utilidades pagados o acreditados a favor de sociedades extranjeras o personas naturales no residentes en el país, se aplicará lo dispuesto en el inciso precedente, sin perjuicio de lo previsto en el Art. 38 de la Ley de Régimen Tributario Interno</i>

Fuente: Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno  
Elaborado por la autora

(Chiriboga 2015), al respecto de la evolución histórica del tratamiento normativo para dividendos en Ecuador hace el siguiente análisis jurídico:

En 2004 se reforma la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>29</sup>, él explica que el régimen sobre el Impuesto a la Renta permitía aplicar un modelo mixto de aplicación del principio de fuente y el principio de residencia de la siguiente manera:

1. Los ingresos obtenidos en el país por no residentes eran sometidos a retención del 25% sobre el importe bruto del ingreso gravado,
2. Por otra parte, los ingresos percibidos desde el exterior por residentes ecuatorianos eran ingresos gravados conforme al numeral 2 del art. 8, sobre los cuales se aplicaba la imputación ordinaria para evitar la doble imposición.<sup>30</sup>

Por otra parte, estaban exentos íntegramente los dividendos distribuidos, pagados o acreditados por sociedades ecuatorianas calculados después del Impuesto a la Renta a:

- Sociedades nacionales, y

<sup>29</sup> *Ibíd.*

<sup>30</sup> Luis Chiriboga, "Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades", (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 22, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

- Personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en Ecuador.

Con relación a los dividendos gravados, estos cumplían con esta condición cuando eran distribuidos, acreditados o pagados por la sociedad nacional, a favor de “sociedades extranjeras, residentes o no en el país, con o sin establecimiento permanente en Ecuador”<sup>31</sup> por lo que se retenía una tasa del 25% de Impuesto a la Renta posterior a la deducción del crédito tributario que constituía el impuesto pagado por la sociedad.

Para el caso de una sociedad extranjera constituida o establecida en Ecuador que distribuía, acreditaba o pagaba los dividendos a favor de una persona natural o jurídica, dichos ingresos estaban gravados. Por lo tanto, se sometían a retención en el caso de pagos locales conforme a la tabla de Impuesto a la Renta de personas naturales, y si era al exterior se procedía según lo descrito en el párrafo anterior.<sup>32</sup>

Al respecto del crédito tributario de no residentes para sociedades extranjeras o personas naturales el artículo 38 establecía que el Impuesto a la Renta del 25% causado por la sociedad era atribuible a los accionistas, partícipes o socios.<sup>33</sup>

Con relación a los ingresos remesados al exterior el artículo 39 de la LORTI mencionaba que los beneficiarios de los dividendos que se distribuyan, paguen o acrediten a través de las instituciones financieras o por medio de compensación u otro intermediario estarían gravados con la tarifa del 25% previa la deducción de créditos tributarios. En el caso de reinversión de utilidades en el país, la reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido era del 10%, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el RALORTI para reinversión, así como la inscripción del aumento de capital en el registro mercantil.<sup>34</sup>

El mismo año, mediante Reglamento de Aplicación se dispone que los dividendos anticipados son sometidos a retención del 25% sobre lo pagado, y este será crédito tributario para la sociedad para efectos de liquidación del Impuesto a la Renta.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título Primero, Capítulo III, Art. 9, 7.

<sup>32</sup> Luis Chiriboga, “Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades”, (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 22-24, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

<sup>33</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título Primero, Capítulo III, Art. 9, 7.

<sup>34</sup> *Ibíd.* Título Primero, Capítulo X, art. 39, 46.

<sup>35</sup> Luis Chiriboga, “Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades”, (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 26, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

El 29 de diciembre de 2007, mediante Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 se publica la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, donde se mantienen las condiciones por las cuales los ingresos por dividendos son gravados o exentos; sin embargo, se reemplaza el método de imputación ordinaria para evitar la doble imposición por el método de exención íntegra sobre los ingresos obtenidos en el exterior por residentes ecuatorianos cuando estas hayan tributado en otro Estado.

En el caso de los dividendos percibidos por paraísos fiscales se encontraban gravados y sobre los cuales el impuesto pagado podía ser considerado crédito tributario.<sup>36</sup>

Se establecen normas anti-elusivas y de control, tales como la definición de partes relacionadas, régimen de precios de transferencia, no deducibilidad en gastos por arrendamiento mercantil entre partes relacionadas, límites por endeudamiento externo entre partes relacionadas, y otras reformas que lograron fortalecer el sistema tributario.

Con esta Ley se reforma la tarifa del Impuesto a la Renta de personas naturales residentes en Ecuador y sucesiones indivisas con una tarifa máxima del 35%, cuyo impacto posterior suprimiría la exoneración sobre dividendos a estos beneficiarios.<sup>37</sup>

El 15 de mayo de 2008 mediante Registro Oficial Suplemento No. 337 se publica el Decreto 1051 que reformó el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Interno, dicho Decreto modificó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

De lo anterior en relación a dividendos, el artículo 3 en su párrafo cuarto mencionaba que los dividendos distribuidos por el consorcio a miembros nacionales se consideraban ingresos exentos para ellos.<sup>38</sup>

En el artículo 42 *ibidem* se estableció que para determinar la base imponible en la conciliación tributaria del Impuesto a la Renta se debía restar los dividendos recibidos de otras sociedades.

Por su parte el artículo 119 RALORTI establecía que los dividendos u otros beneficios distribuidos antes del cierre del ejercicio fiscal serían sometidos a retención del 25% sobre lo pagado y esta constituía crédito tributario para la sociedad.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> *Ibíd.*, 26 – 27.

<sup>37</sup> Luis Chiriboga, "Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades", (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 27-28, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

<sup>38</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título I, Capítulo I, art. 3, 2.

<sup>39</sup> *Ibíd.*, Capítulo X, Parágrafo III, art. 119, 80.

En febrero de 2008 el SRI emite y publica la Resolución NAC-DGER2008-0182, en la cual se listó a los “paraísos fiscales incluyendo los dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados”<sup>40</sup> o regímenes fiscales preferentes que conforme a la normativa ecuatoriana tienen una tasa del Impuesto a la Renta o impuestos de naturaleza análoga inferior al 60% a la tasa general establecida para sociedades. La exclusión de esta categoría sería a través de la suscripción de un Convenio de para Evitar la Doble Imposición, en la que se incluya la cláusula de intercambio de información, secreto bancario, bursátil u otros solicitados por el SRI. Con esta resolución se establecieron los estados, jurisdicciones y territorios denominados como paraísos fiscales y por consiguiente esta resolución se encuentra vinculada directamente con la retención en la fuente del Impuesto a la Renta sobre los ingresos percibidos por concepto de dividendos, cuando estos sean distribuidos a estados, países o jurisdicciones enmarcadas en la definición que contempla la referida resolución.

El 23 de diciembre de 2009, se reforma la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria mediante Registro Oficial Suplemento No. 094, donde se modifica el numeral 1 del artículo 9, en el cual, se exoneró del Impuesto a la Renta a los “dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en Ecuador”<sup>41</sup>, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras no domiciliadas en paraíso fiscal, jurisdicciones de menor imposición o personas naturales no residentes en Ecuador. Además, se suprimió las palabras “acreditación y pago” del artículo al respecto del nacimiento del hecho generador.<sup>42</sup>

Se estableció la exención sobre los dividendos distribuidos en acciones producto de la reinversión de utilidades. Toda aquella distribución de dividendos, utilidades que no tuviera una exoneración expresa se encontraba gravada.

Se reconoció y limitó el uso del crédito tributario para personas naturales residentes en Ecuador, sobre el Impuesto a la Renta pagado por la sociedad correspondiente al dividendo.

---

<sup>40</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, Título Primero, Capítulo X, art. 39, 46.

<sup>41</sup> *Ibíd.*, Arts. 9, 38-39.

<sup>42</sup> Luis Chiriboga, “Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades”, (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 28-29, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

Se reconoce a los préstamos efectuados por la sociedad a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios como anticipo de utilidades sujetas a retención del 25%.

También se mantiene el método de exención por los ingresos obtenidos en el exterior con cargo a residentes en Ecuador.<sup>43</sup>

(Chiriboga 2015), al respecto de la reforma del 2009 establece que, al no existir exención expresa de los siguientes dividendos, estos estarían gravados por cumplir con los preceptos para que se configure el hecho generador de la obligación tributaria:

“Los dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de sucesiones indivisas residentes en el Ecuador, establecimientos permanentes en Ecuador de sociedades extranjeras no domiciliadas, sucursales de sociedades residentes en el Ecuador domiciliadas en el exterior, o de establecimientos permanentes en el exterior de sociedades residentes o no en el Ecuador.

“Los dividendos distribuidos por establecimientos permanentes en el Ecuador de sociedades extranjeras no domiciliadas, a favor de cualquier persona natural, sociedad, sucesión indivisa, sucursal de sociedad extranjera, o establecimiento permanente, en el Ecuador o en exterior, de sociedades residentes o no.”

En este caso, los dividendos que generan y distribuyen los establecimientos permanentes en territorio ecuatoriano, de sociedades no domiciliadas, después del pago del Impuesto a la Renta constituyen ingresos gravados, mismos que se consideran como ingresos de fuente ecuatoriana según lo señalado en el numeral 5 del artículo 8 de la LORTI.

Para tal efecto, si estos dividendos eran distribuidos al exterior, la obligación se satisfacía con el pago único del 25% sobre el ingreso gravado; previa la deducción de los créditos tributarios a los que se tenía derecho, este correspondía al Impuesto a la Renta del 25% causado por la sociedad que distribuía los dividendos, y dicho impuesto era atribuido a los accionistas, socios o partícipes, cuando éstos eran sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador según lo establecido en la LORTI.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> *Ibíd.*, 31-32.

<sup>44</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, Título Primero, Capítulo X, art. 37-39, 48

Por otra parte, si los dividendos son distribuidos a personas residentes o establecidas en Ecuador, formarán parte de su renta global, teniendo derecho a utilizar, en su declaración de impuesto a la renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor al 25% de su valor. Así mismo, el crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global.<sup>45</sup>

Para 2010, se publica el Decreto Ejecutivo 374 mediante Registro Oficial Suplemento No. 209 el 08 de junio de 2010, el cual sustituye y deroga el RALORTI publicado el 15 de mayo de 2008, tiene el objeto de regular el tratamiento fiscal sobre los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en Ecuador cuyos ingresos eran gravados y los dividendos distribuidos a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, debiéndose aplicar la respectiva retención en la fuente de Impuesto a la Renta en función de la tabla progresiva establecida para personas naturales y el 10% sobre los dividendos distribuidos a favor de sociedades residentes en paraísos fiscales, cuya base imponible era el valor del dividendo distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente al monto distribuido.

Al respecto de los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, el literal c) del artículo 136 del RALORTI establece que debía realizarse una retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido; no obstante, dicha retención constituía crédito tributario para las personas naturales residentes en Ecuador, cuando los dividendos provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

En el caso de ser ingresos provenientes del exterior, estos estarán exentos absolutamente cuando se constate que hayan tributado a través de la sociedad extranjera que los distribuyó conforme al literal a) del artículo 136 del RALORTI, vinculante a “Impuestos pagados al exterior”.

Así también, se estableció la prelación del crédito tributario cuando una sociedad distribuya dividendos a favor de personas naturales residentes en Ecuador; donde se debía tener en cuenta algunas consideraciones, mismas que se rigen en la actualidad:

---

<sup>45</sup> *Ibíd.*, art. 37 literal e).

- a) Dentro de la renta global, se considerará como ingreso gravado el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido, en el ejercicio de la distribución, independientemente de la obligación de llevar contabilidad.
- b) El crédito tributario en ningún caso podrá superar ninguno de los siguientes valores:
- El impuesto pagado por la sociedad correspondiente al dividendo.
  - El valor del ingreso gravado multiplicado por la tarifa del 22% o 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos.
  - El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global incluido el valor de la utilidad, beneficio o dividendo, menos el impuesto causado en su renta global si no se consideraría la utilidad, beneficio o dividendo.
- c) Cuando un mismo dividendo, utilidad o beneficio se perciba a través de más de una sociedad, se considerará como crédito tributario, el correspondiente impuesto pagado, por la primera sociedad que lo distribuyó.
- d) En el caso de que la sociedad que distribuya utilidades, dividendos o beneficios, dentro de su conciliación tributaria tuviese derecho a algún incentivo o beneficio tributario o incluyera rentas exentas, conforme lo establecido en la LORTI, la persona natural a favor de quien se los distribuya, podrá utilizar como crédito tributario el valor de impuesto a la renta que la sociedad que los distribuya hubiese tenido que pagar de no haber aplicado alguno de dichas rentas exentas, incentivos o beneficios tributarios, sin perjuicio de los límites establecidos en el literal b) de este artículo. Esta disposición no será aplicable en aquellos casos en los que el dividendo, utilidad o beneficio se pague o acredite en cuenta favor de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.
- e) En cualquier caso, cuando las sociedades que distribuyan utilidades, dividendos o beneficios, deberán informar a los perceptores del ingreso, en los términos que defina el SRI, el valor que deberán considerar en su renta global y el crédito tributario al que tienen derecho, incluso para el caso contemplado en el literal c) de este artículo.

- f) La distribución de dividendos, en la parte que corresponda a ingresos sujetos al impuesto a la renta único establecido en el artículo 27 de la ley, tendrá un crédito tributario igual al valor calculado conforme al iii) del literal b) del presente artículo.

El 29 de diciembre de 2010 se publica mediante Registro Oficial No. 351 el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones<sup>46</sup>, con este cuerpo normativo se crean varios incentivos tributarios vinculados directamente a dividendos, y estos son:

La reducción anual de la tarifa de Impuesto a la Renta en 1% hasta alcanzar una tarifa del 22% a partir del ejercicio fiscal 2011.

Y la exoneración del Impuesto a la Renta sobre los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha, así como los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios.

Para que las sociedades antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que al momento de la distribución de los beneficios, rendimientos, ganancias o utilidades, la fiduciaria o la administradora de fondos, haya efectuado la correspondiente retención en la fuente del impuesto a la renta - en los mismos porcentajes establecidos para el caso de distribución de dividendos y utilidades, conforme lo dispuesto en el RALORTI al beneficiario, constituyente o partícipe de cada fideicomiso mercantil, fondo de inversión o fondo complementario, y, además, presente una declaración informativa al SRI, en medio magnético, por cada fideicomiso mercantil, fondo de inversión y fondo complementario que administre, la misma que deberá ser presentada con la información y en la periodicidad que señale el Director General del SRI mediante Resolución de carácter general.

Posteriormente, en 2011 se emite la circular NAC-DGERCCGC11-00002 publicada mediante Registro Oficial No. 373 el 28 de enero de 2011, en la cual se regula el tratamiento para dividendos, utilidades o beneficios obtenidos por personas naturales dentro de estas reglas se establece que el ingreso debía ser reconocido conforme al art. 19 de la LORTI, donde señala que las personas obligadas a llevar contabilidad debían declarar el Impuesto a la Renta en base a los resultados y las personas que no sean sujetas, únicamente deberían llevar una cuenta de ingresos y gastos que le permita determinar su renta imponible. Por lo tanto, para el primer caso el accionista tendría la obligación de

---

<sup>46</sup> Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010, Disposición reformativa segunda y Disposición transitoria primera.

registrar el dividendo cuando la sociedad reconocía la obligación de entrega y pago, y en el segundo cuando eran pagados.

La retención en la fuente de Impuesto a la Renta procedía cuando se cumplían ciertas condiciones establecidas tanto en el art. 37 de la LORTI, así como en el 15 del RALORTI, mismas que eran:

- Cuando se otorgaba a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, se consideraba como pago de dividendos anticipados y se efectuaba la retención correspondiente.
- Cuando la persona natural residía en Ecuador, el ingreso era parte de la renta global y procedía a efectuar la retención quien distribuía el dividendo.

Por otra parte, para determinar el crédito tributario se debía tomar al menor de los límites establecidos en el artículo 137 del RALORTI.

En 2014, se publica la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal mediante Registro Oficial Suplemento No. 405 de 29 de diciembre de 2014, a través de este cuerpo legal se motivaron una serie de reformas legales vinculadas al ámbito de fiscalidad internacional, tratamiento de dividendos, enajenación de acciones, entre otros.

Mediante la referida Ley, se establecieron los criterios de residencia fiscal para aquellas personas naturales que se encuentren en Ecuador, mismas que deben cumplir una o más de las siguientes condiciones:

1. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de 183 días calendarios o más, consecutivos o no, en el mismo periodo fiscal, ya sea en uno o dos ejercicios fiscales simultáneamente,
2. Si la permanencia de la persona natural en el Ecuador, incluyendo ausencias esporádicas, es mayor o igual a 183 días calendario, consecutivos o no, en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal. Salvo que se acredite su residencia fiscal para el periodo correspondiente en otro país o jurisdicción. En caso de, que la persona natural acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición,

deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos 183 días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente.<sup>47</sup>

La permanencia establecida para personas naturales residentes en Ecuador que posteriormente acrediten su residencia en un paraíso fiscal, se establece la residencia extendida hasta por los cuatro ejercicios siguientes al año en que dejaron de ser residentes en Ecuador,

3. El núcleo principal de las actividades o intereses económicos del contribuyente esté en Ecuador directa o indirectamente,
4. Los vínculos familiares más estrechos del contribuyente se encuentren en Ecuador y cuando estos no hayan permanecido más de 183 días en otro Estado.

Del mismo modo, por medio del Decreto No. 539 se aprueba el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal mismo que fue reformado por el Decreto Ejecutivo No. 580, publicado en Registro Oficial 448 de 28 de febrero de 2015, en el cual se definen los criterios de:

1. Permanencia,
  - Permanencia en el país,
  - Ausencias esporádicas,
2. Núcleo principal de intereses en base a activos,
3. Vínculos familiares estrechos.

Todos los criterios citados, tienen vinculación directa con la residencia de una persona naturales y esta a su vez con el hecho generador de los dividendos gravados en Ecuador.

De acuerdo con el artículo 4.2 de la LORTI, la residencia fiscal de sociedades estará dada cuando estas hayan sido creadas o constituidas en el territorio ecuatoriano.

Respecto de los ingresos por dividendos, el numeral 1 del artículo 9 de la LORTI reformó que los dividendos y utilidades pagados después del Impuesto a la Renta, que sean distribuidos a sociedades nacionales o extranjeras cuyo beneficiario efectivo es una persona natural residente en Ecuador, no gozarán de la exención general.

---

<sup>47</sup> Luis Chiriboga, “Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre ingresos provenientes de dividendos, beneficios y utilidades”, (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador 2015), 31-32, <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4793>.

En cuanto a los dividendos anticipados se sustituyó el penúltimo inciso del art. 37 LORTI, aclarándose que estos serán considerados como tal cuando una sociedad entregue préstamos que no sean comerciales a sus accionistas o una de sus partes relacionadas, lo cual resultaría en efectuar la retención correspondiente que será declarada en el mes siguiente y de igual manera podrá considerarse como crédito tributario para la sociedad que haya distribuido los dividendos.

Además, se modificó la tarifa del Impuesto a la Renta realizándose la siguiente discriminación:

1. La tarifa del Impuesto a la Renta para sociedades ecuatorianas, sucursales domiciliadas en el país y establecimientos permanentes no domiciliados regirá una tasa del 22%.
2. Cuando, una parte de la participación accionaria corresponda a inversionistas que residan directa o indirectamente en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, la base imponible se fracciona en función de los porcentajes de participación; es decir, si la composición accionaria de paraísos fiscales excede del 50%, la tarifa será del 25% y será aplicable para toda la base imponible, caso contrario si el porcentaje de la composición es menor al 50%, se aplicará una tarifa mixta en función al porcentaje accionario.

En lo que respecta al deber de informar la composición societaria, partícipes, constituyentes o beneficiarios, la tarifa del Impuesto a la Renta que se debe aplicar sobre toda la base imponible será la tarifa general más tres puntos porcentuales cuando no se haya reportado dentro de los plazos establecidos.

Esta reforma fiscal representó un cambio vertiginoso dado que pretendía fortalecer el sistema tributario sin crear nuevos impuestos, entre las principales reformas al Impuesto a la Renta están las siguientes:

1. Se restringió la deducibilidad del gasto de depreciación por revalúo de activos fijos, así como su exclusión en el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta.
2. Se establecieron normas para la eliminación de cuentas incobrables.
3. Se creó la normativa para reconocimiento de impuestos diferidos tales como: valoración de inventarios (valor neto de realización), pérdidas esperadas de contratos de construcción, depreciación por desmantelamiento, deterioro de propiedad, planta y equipo, provisiones no contempladas por la norma tributaria, gastos estimados para activos no corrientes mantenidos para la

venta, activos biológicos, amortización de pérdidas tributarias, créditos tributarios no utilizados.

4. Fijación de nuevos límites para la deducibilidad de gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades establecidas en Ecuador a sus partes relacionadas.
5. Se reformaron los arts. 8, 9, 11, (...) a continuación del 26, 29, (...) a continuación del 40A de la LORTI, así como el 7, 28 numeral 8 literal D y se incluyó una sección a continuación del art (...) después del 67 del RALORTI para establecer el Impuesto a la Renta por utilidades obtenidas en la enajenación de derechos representativos de capital.
6. Se incluyó a los incrementos patrimoniales no justificados como parte de la renta global gravable.
7. Se exoneró del cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta los terrenos sobre los cuales se desarrollen proyectos de vivienda de interés social, debidamente calificados por las autoridades de vivienda.
8. Aplicación de retención de exportador habitual a contribuyente especial.
9. Beneficios por inversiones nuevas según lo previsto en el COPCI.

A mediados de julio de 2015 se publica la resolución NAC-DGERCGC15-00000509 a cargo del SRI para establecer las normas para el tratamiento tributario en la distribución de dividendos aún vigentes y las cuales serán detalladas en el siguiente apartado de este capítulo.<sup>48</sup>

En abril de 2016, se publica la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas<sup>49</sup> cuya reforma no tuvo impacto sobre dividendos por Impuesto a la Renta. Entre los principales cambios estaba la devolución de 2% de IVA por adquisiciones efectuadas con dinero electrónico y 1% con tarjetas de débito, devolución del 5% de la cuota mensual o anual para los contribuyentes RISE por el uso del dinero electrónico, se establece la bancarización sobre dinero electrónico.

Sobre el Impuesto a la Renta se eliminan las exenciones de los pensionistas del Estado, las pensiones jubilares y patronales con cargo al régimen de seguridad social.

---

<sup>48</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000509*, “Normas tributario en la distribución de dividendos”, Registro Oficial 545, Suplemento, 16 de julio 2016

<sup>49</sup> Ecuador, *Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas*, Registro Oficial 744, Suplemento, 29 de abril de 2016

También, se limita la exención por discapacidad y por tercera edad a una fracción básica desgravada. Se amplió la exoneración de diez años del Impuesto a la Renta por inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas a favor de contratistas extranjeros cuando el monto del contrato sea mayor al 5% del PIB corriente de Ecuador y la entidad que suscriba el contrato sea sociedad pública o de economía mixta.

Otras reformas se efectuaron sobre anticipo de Impuesto a la Renta, IVA, ISD, impuesto anual sobre la propiedad de vehículos motorizados, personas con discapacidad, presupuesto general del Estado, entre otras.

Durante el mismo año se presenta una catástrofe natural que impactó principalmente en las ciudades de Manabí y Esmeraldas, lo cual motivaría a la función legislativa a emitir la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016<sup>50</sup>, esta Ley por su calidad de emergente entró en vigencia el 20 de mayo de 2016 y tuvo cuatro contribuciones creadas por una única vez, se incrementó de la tarifa del IVA por el plazo de un año del 12% al 14% aplicable a todo el país con excepción de las provincias afectadas y las circunscripciones que se definieron mediante Decreto las cuales recibieron un descuento del 2% del IVA pagado en sus consumos.<sup>51</sup>

Estas contribuciones son:

1. Remuneraciones,
2. Patrimonio,
3. Utilidades; y,
4. Sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador de propiedad de sociedades residentes en paraísos fiscales u otras jurisdicciones del exterior.

El hecho generador de la contribución solidaria sobre remuneraciones gravaba al ingreso de un día de remuneración de los trabajadores que percibían un sueldo mensual superior a USD 1.000 por el período de 8 meses posteriores a la publicación de la Ley; en este sentido esta contribución tuvo impacto directo sobre el ingreso de la persona

---

<sup>50</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*, Registro oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016

<sup>51</sup> *Ibíd.*, disposición transitoria primera, 12

natural y no sobre dividendos ya que se vinculó con el gasto de las sociedades sobre el costo de salarios.<sup>52</sup>

La contribución solidaria sobre el patrimonio, gravó directamente a las personas naturales que al 1 de enero de 2016 poseían un patrimonio individual igual o superior a USD 1'000.000 bajo el esquema de los siguientes escenarios:

- a) Cuando la persona era residente en Ecuador, el patrimonio considerado era el nacional y del exterior.
- b) Cuando el patrimonio le pertenecía a no residentes en el Ecuador, se consideraba solamente lo ubicado en el país.<sup>53</sup>

La contribución solidaria sobre los bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en Ecuador de propiedad de sociedades residentes en paraísos fiscales u otras jurisdicciones del exterior, gravó dos tarifas diferenciadas conforme a las siguientes características del hecho generador:

- a) 1,8% sobre el avalúo catastral del año 2016 de los inmuebles y el Valor Proporcional Patrimonial<sup>54</sup> (VPP) de las sociedades residentes y ubicados en Ecuador, que directamente sean de propiedad de una sociedad residente en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o cuya residencia sea desconocida.
- b) 0,9% del avalúo catastral del año 2016 de los inmuebles y el Valor Proporcional Patrimonial (VPP) de las sociedades residentes y ubicados en Ecuador, en la porción que sean de propiedad directa de una sociedad no residente en el Ecuador.

Y, por último, la contribución solidaria sobre utilidades gravó el 3% sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015 producidas por las sociedades que tuvieron actividad económica sujetos pasivos del Impuesto a la Renta.

En este sentido, desde la segunda a cuarta contribución solidaria tenían un impacto indirecto sobre dividendos ya que a través del art. 8 de la misma Ley se estableció que estas contribuciones debían ser consideradas “gasto no deducible” para la determinación del Impuesto a la Renta de personas naturales y sociedades, cuando las contribuciones eran superiores al valor de la utilidad gravable del ejercicio 2016, el excedente era gasto

---

<sup>52</sup> *Ibíd.*, Capítulo I, art. 3, 2.

<sup>53</sup> *Ibíd.*, Capítulo I, art. 4, 4.

<sup>54</sup> Valor Proporcional Patrimonial. - método mediante el cual la cuenta de inversiones y las cuentas de resultado del inversionista se ajustan periódicamente para reflejar los cambios en la participación del inversionista en los activos netos y en los resultados de la Compañía en la que invierte.

deducible para los posteriores años conforme a lo tipificado en el Reglamento. Al incrementar la utilidad gravable el Impuesto a la Renta sufre un incremento que al determinar la utilidad neta del ejercicio disminuye la utilidad a distribuir, por lo tanto, los accionistas sufren un demérito de sus dividendos.<sup>55</sup>

En el caso particular de la contribución sobre patrimonio, cuando la persona natural era residente en Ecuador y obtuvo utilidades gravables del año 2015 habría cumplido dos presupuestos distintos establecidos en la Ley. Dos hechos generadores: uno por patrimonio y el otro por sus utilidades por lo que habría contraído dos obligaciones tributarias de las cuales la contribución sobre utilidades habría disminuido los dividendos.

Para diciembre de 2017, se publica la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, los impactos de este cuerpo normativo sobre dividendos son indirectos.

Se sustituye el numeral 13 del art. 10 de la LORTI, eliminándose la deducción de los gastos por desahucio y pensiones jubilares patronales que provengan de provisiones declaradas en ejercicios fiscales anteriores como deducibles y no deducibles, sin perjuicio de mantener los fondos para cumplir con la obligación de pago<sup>56</sup>.

En agosto de 2018 se publica el Reglamento para la aplicación a la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, con relación a la reforma<sup>57</sup> en el cual se aclara el tratamiento tributario a ser otorgado sobre la provisión de jubilación patronal y desahucio estableciéndose que la constitución de estas a partir de la vigencia de esta ley será gasto no deducible, pero se faculta al sujeto pasivo a reconocer el impuesto diferido sobre este concepto cuando el pago se lleve a cabo y en los montos efectivamente pagados.

Parte del análisis comprende exponer el efecto sobre dividendos que dicha sustitución en el articulado tiene y básicamente incrementa el impuesto causado del ejercicio corriente cuya constitución del impuesto diferido en el futuro proporcionalmente será imputable al impuesto a la renta de los posteriores años. Esta reforma genera un

---

<sup>55</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*, Capítulo I, art. 8, 5.

<sup>56</sup> Ecuador, *Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera*, Registro Oficial 150, Suplemento, 29 de diciembre de 2017, art. 1 numeral 3, 12.

<sup>57</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación a la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera*, Registro Oficial 312, Suplemento, 24 de agosto de 2018, numeral 10 literal c) art. 1

crecimiento de la carga fiscal lo cual directamente genera una disminución de la utilidad neta del ejercicio.

Otro de los cambios relevantes que esta Ley tuvo indirectamente sobre dividendos, fue la reforma del art. 37 de la LORTI al incrementar de la tasa de Impuesto a la Renta del 22% al 25% a las sociedades constituidas en Ecuador, sucursales extranjeras domiciliadas en el país y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas.

Para el caso de sociedades cuyos propietarios del capital social sean accionistas, socios, partícipes establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición directa o indirectamente, individual o colectiva, equivalente al 50% o más la tarifa sobre toda la base imponible será del 28%; si el porcentaje de participación es menor al 50% se aplicará una tarifa compartida en función a la proporción de la composición accionaria.

Además, se sustituyó el tercer inciso del mismo artículo, en este se estableció que, si una sociedad informa como último beneficiario efectivo a una persona natural que no es residente fiscal en Ecuador y que de alguna manera no es el titular formal o nominal, o no sea el real propietario del capital, la sociedad deberá demostrar que él es el beneficiario efectivo realmente.

Además, se realizaron dos reformas al cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta que indirectamente tienen un impacto sobre dividendos cuando el cálculo del anticipo es mayor al impuesto causado, ya que este es más gravoso sobre el resultado; por lo tanto, el dividendo financiero inversamente proporcional es inferior, y estos son:

- a) Exclusión de los costos y gastos de sueldos y salarios, decimotercera y decimocuarta remuneración y el aporte patronal al IESS,<sup>58</sup>
- b) Exclusión del valor de activos, costos y gastos deducibles del impuesto y patrimonio cuando estos pertenezcan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo, adquisición de activos nuevos productivos que permitan el incremento de capacidad productiva, incremento del nivel de producción de bienes o prestación de servicios.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Ecuador, *Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera*, último inciso del literal d) numeral 2 del art. 41 de la LORTI

<sup>59</sup> *Ibíd.*

### **1.5. Tratamiento tributario de dividendos en la Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención del Fraude Fiscal**

Como se mostró en la evolución histórica acerca de dividendos, estos han tenido una serie de reformas con el fin de fortalecer el sistema tributario, es así que para evitar la evasión y prevenir la elusión fiscal generado por el abuso de los vacíos legales se amplió el alcance del numeral 1 del artículo 9 de la LORTI estableciendo que los dividendos distribuidos o pagados a beneficiarios efectivos a residentes en Ecuador deberán ser sometidos al pago de Impuesto a la Renta.

Por medio del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno se incluyó la definición de beneficiario efectivo y dividendo, con ello el alcance de la potestad tributaria se ve cubierta aún si el hecho generador se produce directa o indirectamente.

De acuerdo con la norma legal vigente en el RALORTI el “Beneficiario Efectivo” es “quien legal, económicamente o de hecho, puede controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.”<sup>60</sup>

Cuando la persona que dispone de estos haberes es residente fiscal en Ecuador, el ingreso es gravado y sometido a retención sobre el dividendo conforme a la tabla de Impuesto a la Renta para personas naturales y cuando el beneficiario efectivo sea residente en un paraíso fiscal o régimen fiscal preferente, considerando que la sociedad haya tributado sobre su participación accionaria con la tarifa impositiva máxima para accionistas al amparo de paraísos fiscales, la retención será por el porcentaje diferencial para alcanzar la tarifa de Impuesto a la Renta de personas naturales (35%).

Otro de los impactos que se suscitaron en dividendos, fue la sustitución del penúltimo inciso del art. 37 de la LORTI, en este se aclaró que cuando la sociedad otorgue a socios, accionistas partícipes, beneficiarios préstamos en dinero o préstamos no comerciales a sus partes relacionadas se deberá dar el tratamiento de dividendos anticipados. La retención generada en esta operación será considerada como crédito tributario para la sociedad en la declaración del impuesto a la renta siempre que haya sido declarada y pagada al mes siguiente de efectuada la transacción.

---

<sup>60</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Título I, Capítulo I, art. 3 y 7, 2 y 3.

Dentro de la misma Ley, se estableció que el porcentaje de retención de dividendos o utilidades aplicables cuando el ingreso es gravado se establecería por resolución de carácter general emitida por el SRI considerando que el límite máximo es la diferencia entre la tarifa máxima de Impuesto a la Renta de personas naturales y la tarifa general prevista para sociedades.

Haciendo referencia a la reforma fiscal, para mediados de julio de 2015 el SRI publicó la resolución NAC-DGERCGC15-00000509 resolviendo “expedir las normas para el tratamiento tributario en la distribución de dividendos”<sup>61</sup> el alcance de la referida resolución fue establecer el tratamiento fiscal que deben adoptar las sociedades residentes o establecidas en el país sobre los dividendos distribuidos.

En el art. 2 “sujetos de retención del Impuesto a la Renta por dividendos”<sup>62</sup>, se detallan las condiciones en las cuales se cumple el hecho generador o no para que el dividendo sea gravado o exento conforme a la LORTI, exponiéndose en seis numerales como se muestra en los anexos del 1 al 6 del presente documento de investigación.

Si el dividendo es gravado, el agente de retención debe considerar las condiciones del art. 3 para determinar el ingreso tributario, es decir, el dividendo financiero más el impuesto atribuido pagado por la sociedad que lo distribuye; en tal sentido:

- c) Si el beneficiario es una persona natural residente en Ecuador, o
- d) Es una sociedad residente en el exterior, que no es paraíso fiscal, pero tiene beneficiarios efectivos residentes en Ecuador.

La base imponible del “dividendo tributario” gravará en función del rango de ingresos en el que se ubique los dividendos distribuidos en la tabla de Impuesto a la Renta para personas naturales establecida en el literal a) del art. 36 LORTI, sobre ello se imputa el crédito tributario<sup>63</sup> al que tiene derecho la persona natural, sin que esto exima al sujeto pasivo de la obligatoriedad de emitir el comprobante de retención respectivo.

Cuando los dividendos son distribuidos a sociedades residentes en paraísos fiscales y si la sociedad que reparte los dividendos tributó con la tarifa del Impuesto a la Renta para paraísos fiscales, regímenes de menor imposición o regímenes preferentes, el porcentaje de retención será la diferencia para alcanzar la tarifa máxima de Impuesto a la Renta de personas naturales, hasta 2017 fue el 10% sobre el ingreso tributario

---

<sup>61</sup> *Ibíd.*

<sup>62</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen tributario Interno*, Título Primero, Capítulo I, art. 2, 2.

<sup>63</sup> *Ibíd.*

determinado conforme a lo antes expuesto<sup>64</sup>. Si bien, antes de la reforma de 2014 la norma textualmente decía que el porcentaje de retención era igual a la diferencia del Impuesto a la Renta para personas naturales y la tarifa general de Impuesto a la Renta prevista para sociedades, se demuestra que el espíritu de la norma es gravar la utilidad con cargo a los accionistas sin que ello supere las tarifas máximas de la tributación ecuatoriana.

Además, se aclaró que el impuesto atribuido incluido en la base imponible solo será el que haya gravado la primera sociedad a través de su Impuesto a la Renta. En efecto, el objeto de tributar únicamente a través de la primera sociedad es evitar que el dividendo se someta a imposición más de una vez, y dado a que se cumplen las condiciones para que el dividendo sea gravado esta tiene la obligación de emitir el comprobante de retención.

La retención en la fuente de Impuesto a la Renta se realiza al momento en que se produzca el hecho generador; es decir, cuando se decreta la distribución y pago de los dividendos previa confirmación de la Junta General de Accionistas.

Es importante mencionar que, en el caso de una distribución de dividendos parcial, el impuesto atribuido será determinado en función de la participación accionaria y este podrá ser utilizado por la persona natural en calidad de beneficiario efectivo como crédito tributario en la declaración del Impuesto a la Renta siempre y cuando no supere los límites permitidos.

Ahora bien, una vez entendida la aplicación de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta a cargo de la sociedad es pertinente abordar el reconocimiento del ingreso por dividendos e imputación del crédito tributario por parte de la persona natural residente en Ecuador.

Con relación a ello, (Fierro 2017) en el Boletín No.3-2016 de su autoría emitido por Fides Buró, realiza las siguientes reflexiones<sup>65</sup>:

- a) Cuando el accionistas, socio, partícipe o beneficiario, mantiene un estado civil casado, de unión de hecho el ingreso será repartido en partes iguales a los cónyuges conforme a la normativa vigente, las deducciones, así como cuotas y plazos del anticipo de Impuesto a la Renta serán determinadas conforme a lo

---

<sup>64</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000509*, “Normas tributario en la distribución de dividendos”, art. 3, 6.

<sup>65</sup> Kristy Fierro, *Régimen tributario aplicable a dividendos para el 2016*, <https://www.fides.ec/wp-content/uploads/2016/04/BOLETI%CC%81N-03-2016-Tratamiento-tributario-sobre-dividendos.pdf>, (Recuperado 2017)

establecido en el reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Y en estricto sentido del principio de equidad para las partes.<sup>66</sup>

Cabe mencionar que estos articulados no aplican cuando existe capitulación en la sociedad conyugal en tal caso el titular de las acciones será el único beneficiario del ingreso por lo que este es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.<sup>67</sup>

- b) Cuando el ingreso por dividendos es obtenido por medio de fideicomisos mercantiles, estos forman parte de la renta global del accionista<sup>68</sup>. Determinando al ingreso tributario como el dividendo distribuido más el impuesto atribuido pagado por la sociedad a través del impuesto causado por esta como ya se explicó en este mismo capítulo con antelación<sup>69</sup>.

La Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 establece un momento de convergencia para la retención (art. 4) y para el reconocimiento del ingreso a cargo del sujeto pasivo beneficiario del ingreso por dividendos residente en Ecuador (art. 7), el cual se produce al nacimiento del hecho generador.

Una vez reconocido el ingreso, la persona natural residente en Ecuador debe considerar los límites permitidos para la imputación del crédito tributario sobre el cual tiene derecho en función a lo siguiente:

1. El ingreso reconocido debe ser la “renta global”, es decir, el dividendo más el impuesto atribuido por la parte proporcional pagado por la sociedad,<sup>70</sup>
2. El límite máximo a reconocer es el menor de los siguientes límites<sup>71</sup>:
  - a) Impuesto pagado por la sociedad correspondiente al dividendo. Es decir, la porción del impuesto causado por la sociedad que será incluido en el dividendo gravado.
  - b) Ingreso gravado multiplicado por la tarifa del 22% o 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos. Es decir, el dividendo distribuido más el impuesto atribuido multiplicado por la tarifa correspondiente.

---

<sup>66</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen tributario Interno*, Título Primero, Capítulo I, art. 5, 5. Ecuador, Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Capítulo IV, art. 33, 30

<sup>67</sup> Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005, Título V, Parágrafo 2, art. 150, 21.

<sup>68</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Capítulo VIII, art. 36, 40.

<sup>69</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Capítulo V, Sección I, art. 37, 34.

<sup>70</sup> *Ibíd.*, Capítulo V, Sección I, art. 37, 34.

<sup>71</sup> *Ibíd.*, Capítulo IX, art. 137, 86.

- c) El Impuesto a la Renta que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global incluido el valor de la utilidad, beneficio o dividendo, menos el impuesto causado en su renta global si no se consideraría la utilidad, beneficio o dividendo. Para ello se debe calcular el Impuesto a la Renta de la persona natural incluyendo el dividendo en la renta global y sin incluirlo, producto de la diferencia entre ambos impuestos se establecerá la comparación con los otros dos límites.
3. Así como el impuesto atribuido causado por la primera sociedad es el que se incluye para establecer el ingreso gravado, directamente proporcional este constituirá crédito tributario para la persona natural residente.
  4. Si la sociedad que distribuye los dividendos en la determinación de su Impuesto a la Renta hace uso de beneficios, incentivos fiscales o tuvo ingresos exentos, la persona natural residente puede hacer uso del crédito tributario que hubiere pagado la sociedad sin estos beneficios, salvo que los accionistas tengan domicilio en paraíso fiscal o régimen de menor imposición.
  5. En el caso de los dividendos distribuidos al sector del banano el crédito tributario será igual al numeral iii) del literal b) del art. 137 del RALORTI<sup>72</sup>, explicado en el numeral dos de la presente explicación.

En concordancia con el art. 137 de la RALORTI, los arts. 5 y 6 de la NAC-DGERCGC15-00000509 hacen énfasis en el uso del crédito tributario con relación al impuesto pagado por la sociedad aplicable a los literales 1 y 3 del art. 2 de la misma resolución, anteriormente explicados, y al crédito tributario por retención. Para aquellos accionistas que perciban dividendos de varias sociedades se debe aplicar los límites configurados en el art. 10 de la misma resolución, siendo estos:

- a) Sumatoria de los impuestos pagados por las sociedades,
- b) Sumatoria de los resultados de multiplicar los ingresos gravados por la tarifa aplicada por cada sociedad.

---

<sup>72</sup> *Ibíd.* Capítulo IX, art. 137, 86.

- c) Diferencia entre el Impuesto a la Renta que le corresponde pagar por los dividendos registrados en la renta global de la persona natural menos el impuesto causado si no los incluyera.<sup>73</sup>

Además, en el art. 8 de la misma resolución aclara que cuando el anticipo de Impuesto a la Renta se convierte en impuesto definitivo para la sociedad, el impuesto atribuido se determinará de este.

Cuando se trate de dividendos distribuidos posterior a la aplicación del beneficio de reinversión de utilidades, el impuesto causado se multiplica por el coeficiente obtenido entre la relación entre Impuesto a la Renta causado sobre la utilidad no reinvertida y el total del impuesto causado; para ello la resolución expone un ejemplo en el cual se demuestra la relación antes citada.<sup>74</sup>

Entre los deberes formales que la sociedad que distribuye debe cumplir durante la distribución de dividendos están:

- 1) Emitir el comprobante de retención a nombre del accionista, aun cuando este posea en su composición accionaria un beneficiario efectivo residente en Ecuador; en cuyo caso este contendrá la frase “*Beneficiario Efectivo*”, cédula o RUC y nombre de la persona natural.<sup>75</sup>
- 2) Informar al accionista el ingreso gravado, el crédito tributario y el ejercicio fiscal correspondiente. Si el dividendo fue distribuido a través de varias sociedades residentes en Ecuador, la primera sociedad debe certificar el valor del dividendo, y el Impuesto a la Renta causado por la sociedad atribuible al dividendo.<sup>76</sup>

Vinculante a esta normativa el SRI emitió la Resolución NAC-DGERCGC15-00000564, con la cual se estableció la presentación del anexo de dividendos en cuyo artículo 2 señala los sujetos pasivos obligados a presentar dicho anexo, siendo estos:

- a) Las sociedades nacionales o extranjeras, residentes o establecidas en Ecuador que hayan generado utilidad durante el período reportado, mantengan utilidades acumuladas de ejercicios anteriores o hayan distribuido dividendos durante el período informado;

---

<sup>73</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000509*, “Normas tributario en la distribución de dividendos”, art. 10, 9.

<sup>74</sup> *Ibíd.*, art. 9, 9.

<sup>75</sup> Kristy Fierro, *Régimen tributario aplicable a dividendos para el 2016*, <https://www.fides.ec/wp-content/uploads/2016/04/BOLETI%CC%81N-03-2016-Tratamiento-tributario-sobre-dividendos.pdf>, (Recuperado 2017)

<sup>76</sup> *Ibíd.*

- b) Las sociedades o personas naturales que hayan percibido dividendos de sociedades no residentes o no establecidas en Ecuador; y
- c) Las sociedades que bajo el régimen de la Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario que hayan generado utilidades durante el período reportado.<sup>77</sup>.

Es por ello que en el Anexo de Dividendos se debe reportar los dividendos pendientes de pago o no, efectuados a los accionistas con cargo a dividendos, así como los que se encuentren acumulados o se hubieren distribuido anticipadamente y aquellos que generaron una retención en la fuente de Impuesto a la Renta; así mismo, este anexo debe reportarse a pesar de que no se genere utilidad alguna en cualquier periodo fiscal.

Otro de los anexos vinculantes a los dividendos distribuidos y percibidos es el de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores (anexo APS), al respecto se encuentra en vigencia la NAC-DGERCGC16-00000536 publicada el 11 de enero de 2017, en la cual se establece las normas, condiciones, plazos y excepciones para informar la composición societaria en el referido anexo.

Este anexo debe presentarse antes de la declaración de Impuesto a la Renta y de no acatar esta disposición se consideraría como una obligación no cumplida; por lo tanto, la tarifa del impuesto incrementará en 3% de aquella establecida para sociedades.

Es importante mencionar que si la información es reportada de manera incompleta se aplicará lo antes descrito, únicamente por la participación no presentada, lo cual tendrá un impacto directo en el flujo de efectivo que será destinado como dividendos para su posterior distribución a los accionistas en el caso que corresponda.

---

<sup>77</sup> Servicio de Rentas Internas, NAC-DGERCGC15-00000564, “Anexo de dividendos a ser presentado al SRI”, Registro Oficial 567, Suplemento, 18 de agosto de 2015. Art. 2, 5.

## Capítulo segundo

### **Análisis de los conceptos de “beneficiario efectivo” y “residencia” desde el efecto de dividendos en Ecuador para entender el criterio vinculante**

#### **2.1. Beneficiario efectivo**

En base a los conceptos establecidos por (Trujillo Velasco 2015), resalta que según (Vogel 1997), “Beneficiario Efectivo” es el titular efectivo que tiene derecho de percibir el dividendo; por lo tanto, es la persona natural que disponer del capital, rentas producidas o de los dos.<sup>78</sup>

El criterio de “beneficiario efectivo” a nivel legislativo ha venido tomando mucha fuerza en la tributación internacional y es de vital importancia para la determinación de la potestad impositiva acerca de dividendos, intereses y regalías en la aplicación de Convenios de Doble Imposición (CDI).

Este concepto nace en 1977 en el Modelo de Convenio de la OCDE, originado como un mecanismo de control para impedir situaciones de doble imposición,<sup>79</sup> así como conductas abusivas diseñadas por los sujetos pasivos para evitar o reducir el pago de impuestos en el Estado, haciendo uso indebido de un convenio al que no se tiene derecho.

En los CDI, es término da la potestad tributaria sobre la distribución de dividendos entre los Estados, mismos que pueden gravar de manera compartida o exclusivamente en el Estado de fuente o en el Estado de residencia. Cuando la tributación es compartida, el país de la fuente puede someter la renta a imposición hasta el límite permitido en el CDI teniendo en cuenta que estos ingresos son gravados en el país de residencia.

Para establecer la gravabilidad del ingreso se deberá analizar la residencia del perceptor, así como, al beneficiario efectivo de los dividendos que este percibe.

Al respecto de dividendos, el mecanismo utilizado para la distribución de las potestades tributarias en ambos países es compartido, ya que al establecerse las limitaciones a la imposición en el país fuente el dividendo grava sobre lo percibido por el “beneficiario efectivo” residente en el otro Estado.

---

<sup>78</sup> Paulina Trujillo, “Tratamiento tributario de los pagos al exterior en la Comunidad Andina”, (tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015), 42, <http://hdl.handle.net/10644/5309>.

<sup>79</sup> Ignacio Fraschini y Luis Aisenberg, [www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1245,O,S,0,27020%3BS%3B2%3B108](http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1245,O,S,0,27020%3BS%3B2%3B108), (Recuperado 2017) (...) esto es, el gravamen de una misma renta o patrimonio en dos o más jurisdicciones, en cabeza de un mismo sujeto durante un mismo período fiscal (...). “*El Concepto de Beneficiario Efectivo en Derecho Tributario Internacional*”

Cabe aclarar, que si el pago se realiza a una entidad que no es la del beneficiario efectivo ya que reside en el otro Estado, no se aplica la potestad impositiva en el Estado de la fuente.

Para los doctores (Fraschini y Aisenberg 2017), el concepto de beneficiario efectivo resulta totalmente relevante para la distribución de las potestades tributarias entre los Estados en aplicación al artículo 10 por temas de dividendos, por lo que, el mecanismo utilizado para la distribución de estas potestades se base en los siguientes parámetros generales:

- a) Los beneficios de una sociedad residente en un Estado pueden ser sometidos completamente en este, a excepción de que en el otro Estado la sociedad mantenga un establecimiento permanente cuyas rentas podrían ser gravadas proporcionalmente a este en su efecto.
- b) El tratamiento tributario por tipo de renta, fija su gravabilidad en función de:
  - El país de la fuente,
  - El país de la residencia, o
  - Por ambos en forma compartida.

Basado en ello, el concepto de beneficiario efectivo se liga con las limitaciones de imposición para el país de la fuente.

Al respecto de dividendos no es suficiente que el receptor sea una “persona residente” en el otro Estado parte (Art. 1 Modelo OCDE) para aplicar un Convenio, sino que además habrá que analizar si dicha persona residente es en definitiva “beneficiario efectivo” de las rentas que recibe.

En 2014, se aclara el concepto de “beneficiario efectivo” por medio de la actualización del Convenio sobre la Renta y el Patrimonio aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales y el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Al respecto de los elementos tributarios del artículo 10 referente a dividendos, se reformó el segundo numeral, quedando los siguientes apartados:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, los dividendos pagados por una sociedad que sea residente de un Estado contratante pueden someterse también a imposición en ese Estado según la legislación de este último; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
  - a) El 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas – partnerships) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos;
  - b) El 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.
3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto

sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.<sup>80</sup>

Como se entiende, los criterios de vinculación para someter a imposición los dividendos pagados son: por una parte, la residencia (apartado 1) y otra el beneficiario efectivo (apartado 2), ya que este es quien controla y dispone del uso de las rentas obtenidas como se explicó anteriormente.

El apartado segundo de los comentarios al artículo 10 relativo a la imposición de dividendos incorporó la condición del beneficiario efectivo para aclarar el concepto de “pagados a un residente” utilizado en el apartado 1, haciendo referencia a que el Estado de fuente no tiene la obligación de renunciar al impuesto porque los dividendos pasen a un residente en otro Estado con el cual existe un CDI. En este mismo apartado el Comité de Asuntos Fiscales concluyó que las sociedades instrumentales no deben ser consideradas normalmente como beneficiarios efectivos aun cuando esta figure como “propietario de hecho” porque tiene poderes restringidos que la hacen un fiduciario o administrador a cargo de los interesados.<sup>81</sup>

Cabe señalar que cuando exista un intermediario entre el deudor y acreedor y este se encuentre en un Estado contratante o en un tercer Estado la limitación del impuesto del Estado en la fuente se mantiene.<sup>82</sup>

Este criterio internacional que ha sido incorporado a la legislación local tiene relevancia jurídica, societaria y financiera porque su enfoque es del interés de la compañía que paga los dividendos, así como de su receptor.

En los comentarios al artículo 10 de la OCDE, el apartado 2 numeral 13.2 en su segundo párrafo explica que los dividendos podrán someterse exclusivamente a imposición en el Estado contratante cuando la persona que reciba el dividendo sea el beneficiario efectivo y resida en ese Estado.

---

<sup>80</sup> Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Paris: OCDE, 2010), 28-29, <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>.

<sup>81</sup> *Ibíd.*, 194 - 195.

<sup>82</sup> *Ibíd.*

Por otra parte, con la finalidad de evitar las disputas por la potestad tributaria sobre las rentas generadas entre los Estados, se han diseñado y aplicado Convenios que eviten la Doble Imposición, entre estos están:

- a) Modelo de Convenio de los Estados Unidos de América,
- b) Modelo de Convenio de la ONU,
- c) Modelo de Convenio de la OCDE y
- d) Comunidad Andina – Decisión Acuerdo de Cartagena 578.

En lo que respecta a Ecuador, aplica los dos últimos para regular las relaciones internacionales en materia tributaria.

Su paso inicial de la inserción del criterio de beneficiario efectivo fue la firma de Convenios para Evitar la doble Imposición CDI bajo el modelo de convenio OCDE, actualmente se encuentran vigentes diecisiete, cuyas políticas fiscales “antitreaty-shopping” limitan que el beneficiario real a dejar de tributar en ambas jurisdicciones y a que la misma renta sea sometida a imposición duplicadamente.<sup>83</sup>

Dado a que su definición no se encuentra descrita en el Modelo de Convenio OCDE, queda a criterio de cada país normarlo en su legislación interna. Ecuador lo definió a través del Decreto Ejecutivo No. 539 en el cual se emitió el Reglamento a Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención Fraude Fiscal publicado en Registro Oficial 407 del 31 de diciembre de 2014 reformado posteriormente por el Decreto Ejecutivo No. 580, cuyo artículo 3 agregó el concepto de “beneficiario efectivo” al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno después del artículo 7.

Art. (...).- Beneficiario efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.<sup>84</sup>

Para (Bermeo 2014), el aplicar la tarifa reducida de retención sobre los ingresos generados por dividendos el beneficiario efectivo residente en un Estado contratante de un CDI se debe cumplir con los siguientes elementos:

1. Capacidad de usar, gozar y disponer sobre la utilización total de los dividendos sin limitaciones,

---

<sup>83</sup> José Bermeo, “Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna”, (tesis: Universidad San Francisco de Quito, Sede Ecuador, 2014), 44, <http://repositorio.usfq.edu.ec/handle/23000/3111>.

<sup>84</sup> Ecuador, *Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Registro Oficial 448, Suplemento, 28 de febrero de 2015, tercer art innumerado, art. 3.

2. Demostrar la posesión de los derechos adquiridos por el contratante,
3. Tener propiedad sobre los dividendos y no tener obligación jurídica de entregarlos a terceros.<sup>85</sup>

Una vez verificadas estas facultades, se identifica al beneficiario efectivo que es el sujeto pasivo sometido a imposición, para ello se debe contar con acuerdos entre países, levantamiento del velo societario en los paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, información societaria, tributaria y financiera del contribuyente que distribuye y paga el dividendo, así como del que recibe el ingreso hasta el último nivel de la composición accionaria.

Se introdujo el concepto de “beneficiario efectivo” como una medida anti-abuso con el objeto de asegurarse que el beneficio económico que recibe el pago haga uso de instrumentos de intermediación para beneficiarse de los convenios de tributación y así exonerar el ingreso o reducir la tarifa del Impuesto a la Renta. Con esta reforma se restringe la triangulación de capitales por el uso de figura evasivas a través de sociedades extranjeras domiciliadas o no paraísos fiscales.

Además, se facultó a la sociedad residente o domiciliada en Ecuador para actuar como agente de retención sobre los dividendos gravados, en el caso de las personas residentes en Ecuador pueden hacer uso de esta retención como crédito tributario al momento de liquidar su renta global, y se obliga a la sociedad a informar su cadena accionaria.

## **2.2. Residencia fiscal**

Residencia es uno de los criterios más utilizado a nivel mundial para evitar la doble imposición entre países por el Impuesto a la Renta y Patrimonio. Este se encuentra descrito en el Modelo de Convenio de la OCDE, así como en el Modelo de la ONU<sup>86</sup> a través del artículo 4, respectivamente.

---

<sup>85</sup> José Bermeo, “Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna”, (tesis: Universidad San Francisco de Quito, Sede Ecuador, 2014), 44, <http://repositorio.usfq.edu.ec/handle/23000/3111>.

<sup>86</sup> Organización de las Naciones Unidas

Si bien, la legislación de cada país tiene la facultad de normar el concepto y alcance de “residencia” conforme a los Modelos de Convenio, este radica en la sujeción del impuesto por su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, es decir, que la permanencia física de la persona en un determinado lugar hace que se beneficie de las garantías del país por lo cual debe contribuir con sus impuestos.

Si la persona reside en uno de los dos Estados contratantes, éste se considera como su domicilio efectivo, cuyo documento habilitante para demostrar este hecho será el certificado de residencia fiscal.

Cuando la persona sea residente de ambos países contratantes, se deberá analizar los siguientes criterios:

1. Si tiene domicilio permanente en ambos países, se considerará su residencia donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, su centro de intereses vitales,
2. Si no cuenta con un domicilio permanente y no es posible establecer su centro de intereses vitales, se deberá considerar el Estado donde este more habitualmente,
3. La residencia se establecerá por su nacionalidad si no tiene residencia en ninguno de los Estados contratantes o a su vez tiene residencia en ambos países,
4. Si goza de ambas nacionalidades o de ninguna, por acuerdo mutuo los Estados decidirán donde se gravará al ingreso.<sup>87</sup>

(Marín 2010) señala que, “la residencia fiscal constituye un mecanismo jurídico mediante el cual el legislador de cada país relaciona a los contribuyentes, para efectos del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio, con una jurisdicción tributaria, con el objeto de sujetarlos a la Ley tributaria y exigirles el pago de tales tributos”.<sup>88</sup>

De ello se desprende el análisis de (Cevallos 2011), quien establece que, “existen dos hipótesis para fijar la residencia y son: objetiva y subjetiva. La objetiva se basa en la verificación de un período tiempo para determinar la residencia y la subjetiva se relaciona con la situación personal, es decir, la familia o el lugar principal de sus operaciones económicas”.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Paris: OCDE, 2010), 27, <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>.

<sup>88</sup> Mauricio Marín, “La residencia fiscal en Colombia”, Instituto de Estudios Fiscales,

<sup>89</sup> María Cevallos, “Orientación del sistema tributario en el Ecuador a partir de la Ley reformativa para la equidad tributaria”, (tesis: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011), 37-38, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2862/1/T1013-MDE-Cevallos-Orientacion.pdf>.

En cambio para (Figuroa Martínez 2016), menciona que:

El criterio de residencia no distingue de donde es la fuente productora de la renta, por el contrario, reconoce sujeción y potestad tributaria por eventos imponderables que suceden fuera de su jurisdicción y competencia (extraterritorialidad). El vínculo jurídico existente entre la persona natural o jurídica para con el Estado se produce por el carácter de residente fiscal de dicho Estado, y por consiguiente obligado al cumplimiento de la prestación tributaria en ese país.

Este concepto guarda una estrecha relación con la potestad tributaria, ya que a través de este el Estado tiene la posibilidad de extender su facultad recaudatoria sobre los ingresos obtenidos por los residentes fiscales del país, generados en otras partes del mundo, e incluso puede someter las rentas obtenidas en el país fuente pertenecientes a no residentes.

Un ejemplo de tributación sobre las rentas de no residentes utilizados en la legislación ecuatoriana es la resolución NAC-DGERCGC16-00000204<sup>90</sup> publicada mediante Registro Oficial 775, en la cual se establecieron los montos máximos para aplicación de beneficios establecidos cuando se considere la aplicación de un CDI. A través de esta el sujeto activo ejerce su potestad tributaria para limitar el ingreso exento de Impuesto a la Renta en el país fuente a veinte fracciones básicas desgravadas con tarifa cero del Impuesto a la Renta de personas naturales conforme el artículo 2 lo regula. El criterio de residencia en la legislación ecuatoriana para personas naturales se reformó a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento, mediante las referidas normas se consideraron ciertos elementos que regirían a partir de su promulgación, y estos son:

- a) Permanencia.- Si la persona natural se encuentra físicamente en Ecuador por 183 días calendario o más, consecutivos o no, incluyendo ausencias esporádicas que no superen los treinta días continuos, en el mismo periodo fiscal o por un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales se considera residente fiscal en Ecuador; salvo que *acredite su residencia fiscal en otro país o jurisdicción* en los plazos antes mencionados.

Si la residencia del sujeto pasivo corresponde a un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición debe probar su permanencia continua o no, por lo menos 183 días calendario en dicho país.

---

<sup>90</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC16-00000204*, “Montos máximos previstos en convenios para evitar doble imposición”, Registro Oficial 775, 14 de junio de 2016

Así también, cuando un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, mantendrá su calidad de residente en Ecuador hasta cuatro periodos fiscales posteriores.

- b) Núcleo principal de las actividades o intereses económicos.- Cuando los ingresos obtenidos en los últimos 12 meses, han sido mayormente obtenidos en Ecuador directa o indirectamente o cuando el mayor valor de los activos de propiedad de la persona natural se encuentra en Ecuador.
- c) Vínculos familiares más estrechos.- Se vincula con la permanencia de los padres dependientes, cónyuge e hijos cuando han permanecido en Ecuador el mayor tiempo considerando los últimos 12 meses.

Por otra parte, las sociedades tienen su residencia fiscal en Ecuador si han sido constituidas o creadas en este territorio y de conformidad con la legislación nacional.

En conclusión, la residencia se determinará en función del tipo de sujeto pasivo:

- Para personas naturales por su período de permanencia, núcleo principal de actividades o intereses económicos y/o vínculos familiares más estrechos, y
- Para personas jurídicas por su constitución en el territorio nacional.

### **2.3. Criterio de vinculación**

La residencia fiscal constituye uno de los principios que permiten determinar el sujeto pasivo del impuesto en un Estado. En el caso del Impuesto a la Renta de personas naturales los ingresos serán sometidos a imposición como una renta global, con excepción de las rentas que pagaron impuestos en el exterior.

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 9 el pago de dividendos determinados después del Impuesto a la Renta no se encuentran exentos si el beneficiario efectivo se encuentra en Ecuador; es decir, la persona que tiene la decisión y uso de los ingresos generados, permanece físicamente en el país por más de 183 días calendario por un período de 12 meses dentro de dos periodos fiscales, y tiene su núcleo principal de actividades o intereses económicos o sus vínculos familiares más estrechos están en el Ecuador (residencia).

En ese sentido, uno de los criterios de sujeción para que el ingreso por dividendos se encuentre gravado en nuestra legislación es la *residencia del beneficiario efectivo* en Ecuador. Se entendería que la intención del legislador fue evitar que se utilicen figuras evasivas sobre la retención del Impuesto a la Renta para personas naturales.

## Capítulo tercero

### **Análisis de los efectos de la normativa de dividendos al respeto de la distribución y pago**

A fin de determinar los efectos derivados de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal respecto del tratamiento tributario de dividendos indistintamente de su gravabilidad, se pueden mencionar los siguientes casos, cuando:

1. La sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a una sociedad en el exterior cuyo beneficiario efectivo es una persona natural residente en Ecuador,
2. La sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a una sociedad residente o establecida en el Ecuador, cuyo beneficiario efectivo es residente en Ecuador,
3. La sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a una sociedad residente o establecida en el exterior que no es un paraíso fiscal, cuyo beneficiario efectivo no es residente en Ecuador,
4. La sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a una sociedad residente o establecida en un paraíso fiscal, una jurisdicción de menor imposición o en un régimen fiscal preferente,
5. Un fideicomiso mercantil establecido en Ecuador, distribuye utilidades a personas naturales residentes en Ecuador,
6. Un consorcio de compañías distribuyen beneficios a sus miembros,
7. El establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en el exterior distribuye dividendos a su casa matriz domiciliada en un país de régimen de imposición de Impuesto a la Renta, cuya tarifa es del 30% y cotiza sus títulos valor en la bolsa de valores de dicho país,
8. Una sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a sus accionistas, considerando que su impuesto mínimo corresponde al anticipo determinado para el presente ejercicio fiscal,
9. Una sociedad residente o establecida en Ecuador, distribuye dividendos a sus accionistas, considerando que la Junta General de Accionistas por decisión unánime mediante asamblea decidió reinvertir las utilidades del ejercicio.
10. Distribución de dividendos anticipados.

Por otra parte, el presente capítulo muestra la aplicación adecuada de la norma sobre el tratamiento tributario respecto de la distribución de dividendos con el enfoque del beneficiario efectivo, cuya residencia fiscal sea en: Ecuador, paraíso fiscal y régimen normal; adicionalmente, se considera el impacto fiscal que conlleva acogerse a la reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta por reinversión de utilidades.

A continuación, se presentan ejemplificados los escenarios citados en el párrafo anterior:

### **3.1. Distribución de dividendos por una subsidiaria a su accionista residente en el exterior, cuyo beneficiario efectivo es una persona natural residente en Ecuador.**

#### **Caso práctico 1:**

La sociedad "Ambassador S.A." residente en Ecuador con RUC 1793080057001, el 18 de abril de 2018 efectúa la declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2017 partiendo de los estados financieros auditados. El 02 de mayo de 2018, la Junta General de Accionistas aprueba el acta No. 204, en la cual se acuerda la distribución total de dividendos obtenidos del periodo económico 2017.

En adición, en el mes de marzo de 2018 la compañía realizó la presentación del anexo de partícipes, socios y miembros de directorio, cuya distribución accionaria fue conforme a lo registrado en la Superintendencia de Compañías, misma que se detalla a continuación:

Tabla 2

#### **Composición accionaria**

<b>Accionista</b>	<b>Residencia</b>	<b>Participación</b>	<b>Beneficiario efectivo</b>
SPI Sociedad Anónima	Argentina	100%	Ecuador (*)

(\*) El señor Juan Pérez con residencia en Ecuador obligado a llevar contabilidad, adquirió el 75% de las acciones de SPI S.A., a través de la bolsa de valores de Argentina.

Elaborado por la autora

## Análisis tributario, desde la perspectiva de la sociedad

### A) Conciliación Tributaria

De acuerdo con el artículo 37 de la LORTI las sociedades deben aplicar la tarifa del Impuesto a la Renta del 22% sobre su base imponible (para el ejercicio fiscal 2017), salvo el caso de que dentro de la composición accionaria existieran accionistas, socios, partícipes o beneficiarios residentes en paraíso fiscal, regímenes de menor imposición o jurisdicción de menor imposición.

La tarifa aplicable a este caso es 22%, dado a que, su único accionista tiene residencia fiscal en Argentina como se muestra a continuación:

Tabla 3

### Impuesto a la Renta sociedad y determinación de dividendos

<i>Impuesto a la renta 2017</i>		F-101		Ref.	Base Legal
Descripción	US \$	Casillero			
(+) Total Ingresos	5.000.000	6999			
(-) Total Costos y gastos	(2.000.000)	7999			
(=) Utilidad del ejercicio	3.000.000	801	a		
(-) Participación trabajadores (15%)	(450.000)	803	b		
(+) Gastos no deducibles locales	352.150	806			
(=) Utilidad gravable	2.902.150	836	c		
Base imponible	2.902.150		d = c		
(=) Impuesto causado (tarifa 22%)	638.473,00	850	e = (d*22%)		Art. 37 LRTI
(-) Retenciones que le realizaron	(12.567)	857	f		
(-) Crédito tributario por ISD	(9.873)	862 y 863	g		
(=) Impuesto a la renta a pagar	616.033	869	h = (e-f-g)		
(-) Reserva legal 10%	(191.153)	604	i = (a-b-e)*10%		
(=) Utilidad Neta	1.720.374		j = (a-b-e-i)		

Fuente: Art. 37, Ley de Régimen Tributario Interno

Elaborado por la autora

### B) Impuesto a la Renta sociedad atribuido

Al analizar la composición accionaria se identificó que el Sr. Juan Pérez es residente fiscal en Ecuador y simultáneamente es dueño del 75% de las acciones de SPI S.A., sociedad constituida en Argentina, quien es sujeto de retención del Impuesto a la Renta (numeral 1 art. 2 NAC-DGERCGC15-00000509) por ser el beneficiario efectivo de los dividendos distribuidos a través de una sociedad del exterior no residente en paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente. En este sentido, el dividendo es gravado, por lo que, se procede a emitir la retención conforme a lo establecido en el art 3 de la misma resolución, como se demuestra a continuación:

Tabla 4

**Impuesto a la Renta atribuido**

Detalle	APS % de participación	Dividendo (A)	IR sociedad atribuido (B) (**)	Ref.
Dividendo exento	25%	430.093,58		
Dividendo gravado	75%	1.290.281,73	430.969,28	$k=[(((j*0.75/j)*e)*(1-0.10))$

(\*\*) El impuesto atribuible corresponde proporcionalmente al porcentaje de dividendos distribuidos. Para determinar el impuesto atribuible se disminuye el 10% de la reserva legal ya que esta fue calculada de la utilidad del ejercicio. La reserva legal conforme al artículo 297 de la Ley de Compañías es el 10% de las utilidades.

Fuente: NAC-DGERCGC15-00000509

Elaborado por la autora

**C) Retención por beneficiario efectivo residente en Ecuador**

Tabla 5

**Determinación del Monto Retenido**

Detalle	Base imponible	% Retención	Retención	Base legal																																										
				LRTI	RALRTI	NAC15-509																																								
Residente - Argentina	1.606.110	35%	584.673	Art. 9 num 1	Art. 15 Art. 137	Art. 2 num 1, Art. 3																																								
<b>Juan Pérez, residente en Ecuador: Participación 75%</b>				<b>TABLA IMPUESTO A LA RENTA 2017, PERSONAS NATURALES</b> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fracción Básica</th> <th>Exceso hasta</th> <th>Fracción Básica</th> <th>Impuesto a la fracción excedente</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>11,290</td> <td>0</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>11,290</td> <td>14,390</td> <td>0</td> <td>5%</td> </tr> <tr> <td>14,390</td> <td>17,990</td> <td>155</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>17,990</td> <td>21,600</td> <td>515</td> <td>12%</td> </tr> <tr> <td>21,600</td> <td>43,190</td> <td>948</td> <td>15%</td> </tr> <tr> <td>43,190</td> <td>64,770</td> <td>4,187</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>64,770</td> <td>86,370</td> <td>8,503</td> <td>25%</td> </tr> <tr> <td>86,370</td> <td>115,140</td> <td>13,903</td> <td>30%</td> </tr> <tr> <td>115,140</td> <td>En adelante</td> <td>22,534</td> <td>35%</td> </tr> </tbody> </table> <small>Resolución: NAC -DGERCG16-00000507 de 21/12/2016</small>			Fracción Básica	Exceso hasta	Fracción Básica	Impuesto a la fracción excedente	0	11,290	0	0	11,290	14,390	0	5%	14,390	17,990	155	10%	17,990	21,600	515	12%	21,600	43,190	948	15%	43,190	64,770	4,187	20%	64,770	86,370	8,503	25%	86,370	115,140	13,903	30%	115,140	En adelante	22,534	35%
Fracción Básica	Exceso hasta	Fracción Básica	Impuesto a la fracción excedente																																											
0	11,290	0	0																																											
11,290	14,390	0	5%																																											
14,390	17,990	155	10%																																											
17,990	21,600	515	12%																																											
21,600	43,190	948	15%																																											
43,190	64,770	4,187	20%																																											
64,770	86,370	8,503	25%																																											
86,370	115,140	13,903	30%																																											
115,140	En adelante	22,534	35%																																											
(+) Dividendo financiero distribuido	1.290.281																																													
(+) IR Sociedad atribuible	430.969																																													
(=) Dividendo tributario	1.721.250																																													
(-) Fracción básica	-115.140																																													
(=) <b>Base imponible del IR para PN</b>	<b>1.606.110</b>																																													
(*) Tarifa del IR en PN	35%																																													
(=) <b>Impuesto a la Renta Causado</b>	<b>562.139</b>																																													
(+) Impuesto a la Fracción Básica	22.534																																													
(=) <b>Valor de la retención</b>	<b>584.673</b>																																													
(-) Crédito tributario	-378.675																																													
(=) <b>TOTAL RETENIDO</b>	<b>205.998</b>																																													

Fuente: LORTI, RALORTI, NAC-DGERCGC15-00000509

Elaborado por la autora

**D) Determinación del crédito tributario (beneficiario efectivo residente en Ecuador)**

En función al art. 137 del RALORTI y al art. 10 de la resolución 509, se comparan los tres límites de crédito tributario para personas naturales, sin embargo, la sociedad al momento de calcular la retención solo puede determinar el primero y segundo como se muestra a continuación:

Tabla 6

**Determinación límite de crédito tributario persona natural**

Descripción	Crédito tributario	Ref.	Base legal NAC15-509
Límite a: IR pagado por la sociedad	430.969,28	k	Art. 10 (a)
Límite b: Ingreso gravado * tarifa IR	378.675,00	(***)	Art. 10 (b)

(\*\*\*) NAC15-509: El ingreso gravado para el residente ecuatoriano, corresponde a: (art. 3) Dividendo tributario = Dividendo distribuido + Impuesto a la Renta sociedad atribuido

Nota: El tercer límite conforme al art.10 literal c) se calcula tomando:

Impuesto causado (renta global) incluidos dividendos (-) Impuesto causado (renta global) excluyendo dividendos

Fuente: NAC-DGERCGC15-00000509

Elaborado por la autora

El límite c) del artículo 10 de la NAC-DGERCGC15-00000509 se determinará en función de la renta global que determinará la persona natural cuando liquide su Impuesto a la Renta.

**E) Dividendo a recibir:**

Tabla 7

**Dividendo recibido**

Concepto	Soc. Argentina		Beneficiario Efectivo Ecu	Beneficiario Efectivo Arg
(=) Dividendo financiero	1.720.374	→	1.290.281	430.094
(-) Retención			(205.998)	-
(=) Dividendo a pagar	<u>1.720.374</u>		<u>1.084.283</u>	<u>430.094</u>

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno

Elaborado por la autora

**F) Registro contable**

Tabla 8

**Registro contable**

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
02/05/2018	Dividendos por pagar "SPI Sociedad Anónima" Bancos Retención en la fuente IR (BE residente en Ecuador) v/. Distribución dividendos 2017	1.720.374	1.720.374	1.514.377 205.998

Fuente: Mercedes Bravo Valdivieso

Elaborado por la autora

**G) Conclusión:**

Al tener el Sr. Juan Pérez residencia fiscal en Ecuador, sus ingresos por dividendos constituyen ingresos gravados para determinar su renta global, por lo que, Ambassador S.A., cumple con la obligación de reportar en el anexo de partícipes, socios y miembros de directorio, su propiedad, derecho uso y disfrute de los dividendos distribuidos. Dado que el beneficiario efectivo del 75% de los dividendos reside en Ecuador y por ende cumple con el origen del hecho generador conforme al núm. 1 del art 9 LORTI y en vinculación al núm. 1 del art 2 de la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 el ingreso gravado es sometido a retención.

Al respecto del 25% de dividendos distribuidos cuyos beneficiarios efectivos no residen en Ecuador, sus ingresos son exentos por lo que no son sometidos a imposición en Ecuador ya que cumplen con las condiciones establecidas en el núm. 1 del art. 9 LORTI y en vinculación con el núm. 3 del art 2 de la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509.

Por lo tanto, el Sr. Pérez tendrá la potestad de incluir en su liquidación de Impuesto a la Renta en calidad de persona natural el crédito tributario al que tiene derecho una vez determinado y en función de los límites permitidos conforme al artículo 137 del RALORTI (el menor de los límites).

**3.2. Distribución de dividendos por una sucursal el exterior con reinversión de utilidades****Caso práctico 2:**

"Ambassador S.A." sucursal de una sociedad extranjera<sup>91</sup> con RUC 1793080057001, una vez auditados los estados financieros procede a efectuar el 18 de abril de 2018 la declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

El 02 de mayo de 2018 la Junta General de Accionistas aprueba el acta No. 204, en la cual se autoriza la distribución total de los dividendos considerando el beneficio de la reducción de la tasa de Impuesto a la Renta por reinversión de utilidades.

En marzo del mismo año, la compañía realizó la presentación del anexo de partícipes, socios y miembros del directorio, cuya distribución accionaria fue conforme a

---

<sup>91</sup> "Establecimiento Permanente de una sociedad extranjera. - Es todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas." Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 8.

la información reportada a la Superintendencia de Compañías como una sucursal del exterior, donde su casa matriz es la siguiente:

Tabla 9

**Casa Matriz**

<b>Accionista</b>	<b>Residencia</b>	<b>Participación</b>
Ambassador S.A.B de C.V.	México	100%

Elaborado por la autora

La cadena accionaria de casa matriz se estructura de la siguiente manera:

Tabla 10

**Composición accionaria de Casa Matriz**

<b>Accionista</b>	<b>Residencia</b>	<b>Participación (%)</b>
MK Incorporated	Islas Caimán	25%
Juan Pérez	Ecuador	20%
Grupo ABC, S.A. de C.V.	México	55%

Elaborado por la autora

**Análisis tributario, desde la perspectiva de la sociedad**

Al aplicar la reinversión de utilidades, la sociedad puede acogerse al incentivo tributario de la reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa general de Impuesto a la Renta prevista para sociedades. Posteriormente, para completar el proceso de instrumentación debe proceder con el aumento de capital equivalente a las utilidades reinvertidas, cuyo acto será registrado mediante escritura pública en el Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del siguiente año (art. 37 LORTI).

Estos rubros se destinarán a la adquisición de maquinaria o equipo nuevo relacionado con la actividad productiva del negocio, o para investigación que mejore la producción e incremente plazas de trabajo (art. 51 RALORTI).

**A) Utilidad efectiva**

De acuerdo con el artículo 51 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, el valor máximo que será reconocido por el SRI para la reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta por reinversión será el que determine la utilidad efectiva, la cual se calcula de la siguiente manera:

Tabla 11

**Utilidad efectiva**

DESCRIPCIÓN	US \$	Casilla
(+) Utilidad del ejercicio	3.000.000	801
(-) Participación trabajadores (15%)	(450.000)	803
(=) UTILIDAD EFECTIVA DEL EJERCICIO	2.550.000	

Elaborado por la autora

**B) Tarifas del Impuesto a la Renta**

En base al mismo artículo citado en el literal A) del presente ejemplo, se debe tener en cuenta que la composición accionaria de la sociedad incluya inversión proveniente de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición y si la misma es inferior al 50% se debe calcular la tarifa efectiva del Impuesto a la Renta de la siguiente manera:

			Ref.
Tarifa efectiva de Impuesto a la Renta (RALRTI Art. 51)	=	22,75%	g = f/a
Tarifa reducida (RALRTI Art. 51)	=	12,75%	h = g - 10%

**C) Determinación de bases imponibles**

La fórmula que se aplica para determinar el valor máximo de la reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta para reinversión conforme al art. 37 LORTI es la siguiente:

$$\text{VALOR MÁXIMO A REINVERTIR (RALRTI Art. 51)} = \frac{[(1 - \%RL) * UE] - \{[\%IRO - (\%IRO * \%RL)] * BI\}}{1 - (\%IRO - \%IR1) + [(\%IRO - \%IR1) * \%RL]}$$

Límite máximo a reinvertir:

Concepto		Base imponible	Tarifa	Impuesto
Valor máximo a reinvertir	=	$\frac{(((1-0)*2.550.000)-((0,2275-(0,2275*0))*2.902.150))}{(1-(0,2275-0,1275))+((0,2273-0,1275)*0)}$		
Valor máximo a reinvertir	=	$\frac{1.889.761}{0,90}$		
Valor máximo a reinvertir	=	2.099.734	12,75%	267.716

Donde:

% RL: Porcentaje Reserva Legal	=	0%
UE: Utilidad Efectiva	=	2'550.000
%IRO: Tarifa original de impuesto a la renta	=	22,75%
%IR1: Tarifa reducida de impuesto a la renta	=	12,75%
BI: Base Imponible	=	2'902.150

Es importante mencionar que al ser una compañía bajo la calidad de sucursal del exterior, no cuenta con domicilio fiscal en Ecuador<sup>92</sup> y no se encuentra obligada a constituir reserva alguna conforme lo estipulado en la Ley de Compañías, ya que el

<sup>92</sup> Ecuador, *Ley de Compañías*, Registro Oficial, Suplemento 249, 20 de mayo de 2014, Sección I, Parágrafo 1, art. 4.

estatuto al que se somete es el de su casa matriz. En el caso de entidades constituidas y domiciliadas en Ecuador deberán formar el fondo de reserva legal hasta que alcance por lo menos el 50% del capital social.

De lo anterior, para el presente caso se ha considerado incluir un porcentaje de reserva legal de 0% previo al cálculo de la reinversión de utilidades.<sup>93</sup>

Posteriormente, se procede con la aplicación de la fórmula, donde se llega a determinar el monto máximo a reinvertir, el cual asciende a USD 2'099.734, dejando la decisión de uso o no en poder de la Junta General de Accionistas.

Para efectos didácticos se ha considerado los siguientes datos previamente aprobados por la Junta General de Accionistas:

Concepto	Base imponible (A)	Casilla	Tarifa (B)	Impuesto (C) = (A*B)	Factor IR (*)
Reinvertido (12,75%) =	1.000.000	846	12,75%	127.500,00	0,7724
No reinvertido (22,75%) =	1.902.150	848	22,75%	432.739,13	

(\*) Factor de proporción IR, utilidad no reinvertida se calcula tomando IR sobre lo no reinvertido dividido para el impuesto causado

Elaborado por la autora

#### D) Conciliación Tributaria

Una vez determinado el monto a reinvertir se aplica la tarifa de impuesto a cada base imponible y se determina el impuesto causado y el impuesto por pagar así:

Tabla 12

#### Conciliación Tributaria

Impuesto a la renta 2017		F-101			Tarifa impositiva
Descripción	Sin Reinversión	Con Reinversión	Casillero	Ref.	Base Legal
(+) Ingresos		5.000.000	6999		
(-) Costos y gastos		(2.000.000)	7999		
(=) Utilidad del ejercicio		3.000.000	801		
(-) Participación trabajadores (15%)		(450.000)	803		
(+) Gastos no deducibles locales		352.150	806		
(=) Utilidad gravable		2.902.150	836	a	
BI imp causado (tarifa 22%)	2.176.613			b = (a*22%)	
BI imp causado (tarifa 25%)	725.538		850	c = (a*25%)	
Utilidad a reinvertir y capitalizar		1.000.000	857	d	
Saldo utilidad gravable (836-846)		1.902.150	862 y 863	e	
(=) Total Impuesto causado	660.239,13	560.239,13	869	f = ((d*13%)+(e*23%))	Art. 37 LRTI
(-) Retenciones que le realizaron		(12.567)	604		
(-) Crédito tributario por ISD		(9.873)			
(=) Impuesto a la renta a pagar		537.799	869		

Elaborado por la autora

<sup>93</sup> Ecuador, *Ley de Compañías*, Registro Oficial, Suplemento 249, 20 de mayo de 2014, Sección VI, Parágrafo 1, art. 297.

### E) *Dividendo financiero 2017*

Una vez determinado el Impuesto a la Renta causado, se determina los montos a reinvertir y aquellos que efectivamente se distribuirán a los socios o accionistas:

Tabla 13

#### Utilidad destinada a reinversión y distribución

Descripción	US \$
(+) Ingresos	5.000.000
(-) Costos y gastos	(2.000.000)
(=) Utilidad del ejercicio	3.000.000
(-) Participación trabajadores (15%)	(450.000)
(-) Impuesto a la renta	(560.239)
Utilidad a reinvertir	(1.000.000)
Utilidad a distribuir	989.761

Elaborado por la autora

### F) *Dividendo por residencia del beneficiario efectivo*

Al ser una compañía bajo la calidad de sucursal del exterior, ésta debe distribuir sus dividendos conforme a la carta de instrucción emitida por su casa matriz, Sin embargo, dicho hecho no exime a la compañía de aplicar la retención en la fuente de impuesto a la renta cuando se produzca el hecho generador, es decir, al momento del crédito en cuenta o el pago.

Como se puede observar en el literal C) de esta ejemplificación se determina la proporción de Impuesto a la Renta sobre la utilidad no reinvertida, de acuerdo con la NAC-DGERCGC15-00000509 en el artículo 9, de lo cual se obtiene:

Tabla 14

#### Dividendo por residencia del beneficiario efectivo

Beneficiario	APS % participación	Dividendo	IR sociedad atribuido	% Retención	Retención	Base legal		
						LRTI	RALRTI	NAC15-509
MK Incorporated	25%	247,440	140,060	10%	38,750	Art. 9 num 1	Art. 15	Art. 2 num 4, Art. 3
Juan Pérez	20%	197,952	112,048	Tabla PN (35%)	90,735	Art. 36 lit a)	Art. 15, 137	Art. 2 num 1, Art. 3
Grupo ABC, S.A. de C.V.	55%	544,368				Art. 9 num 1	Art. 15	Art. 2 num 6

Juan Pérez: Participación 20%		TABLA IMPUESTO A LA RENTA 2017, PERSONAS NATURALES			
	US \$	Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto a la Fracción Básica	% Impuesto a la fracción excedente
(+) Dividendo financiero distribuido	197,952	0	11,290	0	
(+) IR Sociedad atribuible	112,048	11,290	14,390	0	5%
(=) Dividendo tributario	310,000	14,390	17,990	155	10%
(-) Fracción básica	-115,140	17,990	21,600	515	12%
(=) Base imponible del IR para PN	194,860	21,600	43,190	948	15%
(*) Tarifa del IR en PN	35%	43,190	64,770	4,187	20%
(=) Impuesto a la Renta Causado	68,201	64,770	86,370	8,503	25%
(*) Impuesto a la Fracción Básica	22,534	86,370	115,140	13,903	30%
(=) Valor de la retención	90,735	115,140	En adelante	22,534	35%
(-) Crédito tributario	-68,200				
(=) TOTAL RETENIDO	22,535				

Resolución NAC-DGERCGC16-00000507 de 21/12/2016

Elaborado por la autora

**G) Determinación del crédito tributario (beneficiario efectivo residente en Ecuador)**

Tabla 15

**Determinación del crédito tributario (beneficiario en Ecuador)**

Descripción	Crédito tributario	Ref.	Base legal NAC15-509
Límite a: IR pagado por la sociedad	112.048	I	Art. 10 (a)
Límite b: Ingreso gravado * tarifa IR	68.200		Art. 10 (b)

Fuente: NAC-DGERCGC15-00000509

Elaborado por la autora

**H) Cálculo del Impuesto a la Salida de Divisas (5%)**

Tabla 16

**Cálculo del ISD sobre dividendos distribuidos a paraísos fiscales**

Concepto	US \$
(+) Dividendo financiero	247.440
(-) Retención 10%	<u>(38.750)</u>
(=) Dividendo tributario	208.690
(-) ISD 5%	<u>(10.435)</u>
(=) Dividendo por pagar	198.256

Elaborado por la autora

**I) Dividendo a recibir**

Tabla 17

**Dividendos a recibir por beneficiario**

Concepto	MK Incorporated	Juan Pérez	Grupo ABC, S.A. de C.V.
	Islas Caimán	Ecuador	México
(=) Dividendo financiero	247.440	197.952	544.368
(-) Retención	(38.750)	(22.535)	-
(-) ISD	<u>(10.435)</u>	-	-
(=) Dividendo a pagar	198.256	175.417	544.368

Elaborado por la autora

**J) Registro contable**

Tabla 18

**Registro contable**

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
02/05/2018	Dividendos por pagar		989.761	
	“MK Incorporated”	247.440		
	“Juan Pérez”	197.952		
	“Grupo ABC, S.A. de C.V.”	544.368		
	Bancos			918.041
	Retención en la fuente IR ( <i>paraíso fiscal</i> )			38.750
	ISD por pagar			10.435
	Retención en la fuente IR ( <i>BE residente en Ecuador</i> )			22.535
	v/. Distribución dividendos 2017			

Elaborado por la autora

**K) Conclusiones y consideraciones**

En la legislación ecuatoriana, no se especifica un tratamiento diferenciado para “establecimientos permanentes”<sup>94</sup>, por lo que se aplica el art. 37 de la LORTI tal como si se tratase de una sociedad residente en Ecuador en aplicación del principio de generalidad<sup>95</sup>. Cabe mencionar que conforme al art. 8 de la LORTI son ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban extranjeros o ecuatorianos por actividades de carácter económico llevadas a cabo en territorio ecuatoriano por establecimiento permanente en Ecuador.

Como se ha demostrado para el caso de reinversión de utilidades se debe tener en cuenta que si dentro de la composición societaria existen paraísos fiscales es menester determinar la tarifa efectiva del Impuesto a la Renta, de esta manera se mitiga el riesgo de calcular indebidamente la utilidad sujeta a reinversión y que esta sea desconocida por la Administración Tributaria en procesos de revisión o determinación.

Otro punto álgido de la reinversión radica en el establecimiento de las bases imponibles, ya que estas se fijan en función de la fórmula establecida en el artículo 51 del RALORTI, cuyo resultado define el impuesto causado a ser pagado por la sociedad. Así también, el presente caso permite considerar como una alternativa de planificación fiscal

<sup>94</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374*, Registro Oficial 209, Suplemento, 08 de junio de 2010, art. 9 núm. 1

<sup>95</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300

cuando la sociedad requiera incrementar su capital de trabajo y destinarlo al desarrollo e incremento de la productividad.

El artículo 37 de la LORTI vigente para Impuesto a la Renta 2017, establece que la tarifa del Impuesto a la Renta de sociedades es de 25%: “cuando la sociedad tiene accionistas socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición como se muestra en el presente ejemplo se aplica una tarifa de Impuesto a la Renta de sociedades mixta dado a que esta participación no supera el 50% del capital social”.

La resolución NAC-DGERCG2015-000509 publicada el 16 de julio de 2015 en el artículo 3 párrafo segundo, señala que la retención es del 10% aplicable al dividendo más el impuesto atribuible cuando la sociedad haya tributado con tarifa del 25% (aplicable al ejercicio fiscal 2017) sobre Impuesto a la Renta. Por lo que, MK Incorporated es sometida a este régimen y dando cumplimiento con la normativa vigente para ISD estos dividendos constituyen gravados al momento de su pago conforme al artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

### **3.3. Distribución de dividendos por una sociedad anónima a sus accionistas, uno residente en una jurisdicción normal y otro residente en Ecuador como beneficiario efectivo.**

#### **Caso práctico 3:**

Una vez auditados los estados financieros al cierre del ejercicio económico 2017, la sociedad "Ambassador S.A." residente fiscal en Ecuador con RUC 1793080057001 procede a efectuar la declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al periodo 2017 el 18 de abril de 2018.

El 02 de mayo de 2018, la Junta General de Accionistas aprueba el acta No.204, en la cual se acuerda la distribución del 70% de las utilidades obtenidas en el periodo mencionado anteriormente.

De igual manera, en marzo la compañía realizó la presentación del anexo de partícipes, socios y miembros de directorio, cuya distribución accionaria fue en función de la información reportada a la Superintendencia de Compañías, misma que se compone de:

Tabla 19

**Composición accionaria**

Accionista	Residencia	Participación (%)	Beneficiario efectivo
STK S.A.	México	75%	México
Juan Pérez	Ecuador	25%	Ecuador

Elaborado por la autora

**Análisis tributario, desde la perspectiva de la sociedad****A) Conciliación Tributaria**

Tabla 20

**Conciliación Tributaria**

<i>Impuesto a la renta 2017</i>		F-101			
Descripción	Parcial	US \$	Casillero	Ref.	Base Legal
(+) Ingresos		5.000.000	6999		
(-) Costos y gastos		(2.000.000)	7999		
(=) Utilidad del ejercicio		3.000.000	801	a	
(-) Participación trabajadores (15%)		(450.000)	803	b	
(+) Gastos no deducibles locales		352.150	806		
(=) Utilidad gravable		2.902.150	836	c	
Base imponible		2.902.150		d = c	
(=) Impuesto causado (tarifa 22%)		638.473,00	850	e = (d*25%)	Art. 37 LRTI
(-) Retenciones que le realizaron		(12.567)	857	f	
(-) Crédito tributario por ISD		(9.873)	862 y 863	g	
(=) Impuesto a la renta a pagar		616.033	869	h = (e-f-g)	
(-) Reserva legal		(191.153)	604	i = (a-b-e)*10%	
(=) Utilidad Neta		1.720.374		j = (a-b-e-i)	

Elaborado por la autora

**B) Impuesto a la Renta sociedad atribuido**

Tabla 21

**Impuesto a la Renta sociedad atribuido**

Beneficiario	APS % de part.	% decretado para distribución	Dividendo (A)	IR sociedad atribuido (B) (**)	Tipo de Dividendo Fiscal	Ref.
STK S.A.	75%	70%	903.137		Exento	
Juan Pérez	25%		301.066	100.559	Gravado	Art. 2, núm. 4

Elaborado por la autora

C) *Retención por beneficiario efectivo residente en Ecuador*

Tabla 22

**Retención por beneficiario efectivo residente en Ecuador**

Beneficiario	Base imponible	% Retención	Retención	Base legal		
				LRTI	RALRTI	NAC15-509
Juan Pérez	401,625	35%	122,804	Art. 9 num 1	Art. 15	Art. 3

Juan Pérez, residente en Ecuador: Participación 25%		TABLA IMPUESTO A LA RENTA 2017, PERSONAS NATURALES			
US \$		Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto a la Fracción Básica	% Impuesto a la fracción excedente
(+) Dividendo financiero distribuido	301,066	0	11,290	0	
(+) IR Sociedad atribuible	100,559	11,290	14,390	0	5%
(=) Dividendo tributario	401,625	14,390	17,990	155	10%
(-) Fracción básica	-115,140	17,990	21,600	515	12%
(=) <b>Base imponible del IR para PN</b>	<b>286,485</b>	21,600	43,190	948	15%
(*) Tarifa del IR en PN	35%	43,190	64,770	4,187	20%
(=) <b>Impuesto a la Renta Causado</b>	<b>100,270</b>	64,770	86,370	8,503	25%
(+) Impuesto a la Fracción Básica	22,534	86,370	115,140	13,903	30%
(=) <b>TOTAL RETENIDO</b>	<b>122,804</b>	115,140	En adelante	22,534	35%

Resolución: NAC-DGERCG16-00000507 de 21/12/2016

Elaborado por la autora

D) *Dividendo a recibir*

Tabla 23

**Dividendos a recibir por beneficiario**

Concepto	México	Ecuador
(=) Dividendo financiero	903.197	301.066
(-) Retención		(122.804)
(=) Dividendo a pagar	903.197	178.262

Elaborado por la autora

E) *Determinación del crédito tributario (beneficiario efectivo residente en Ecuador)*

Tabla 24

**Determinación del crédito tributario (beneficiario efectivo en Ecuador)**

Descripción	Crédito tributario	Ref.	Base legal NAC15-509
Límite a: IR pagado por la sociedad	100.559	k	Art. 10 (a)
Límite b: Ingreso gravado * tarifa IR	88.358	(***)	Art. 10 (b)

(\*\*\*) NAC15-509: El ingreso gravado para el residente ecuatoriano, corresponde a: (art. 3) Dividendo tributario = Dividendo distribuido + Impuesto a la Renta sociedad atribuible

Nota: El tercer límite conforme al art.10 literal c) se calcula tomando:

Impuesto causado (renta global) incluidos dividendos (-) Impuesto causado (renta global) excluyendo dividendos

Fuente: NAC-DGERCG15-00000509

Elaborado por la autora

**F) Registro contable**

Tabla 25

**Registro contable**

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
02/05/2018	Dividendos por pagar “STK S.A” “Juan Pérez” Bancos Retención en la fuente IR (BE residente en Ecuador) v/. Distribución dividendos 2017	903.197 30.066	1.204.262	1.81.458 122.804

Elaborado por la autora

**G) Conclusiones y recomendaciones**

Dado a que la sociedad mantiene una composición accionaria conformada por una sociedad extranjera residente en un país de régimen no preferente o paraíso fiscal y por una persona residente en Ecuador, la tarifa de Impuesto a la Renta para 2017 es 22%.

En tal sentido, los dividendos distribuidos a STK S.A. son exentos al momento de su distribución ya que cumplen con lo establecido en el numeral 1 del art. 9 de la normativa tributaria, por lo que el ingreso no es sujeto a retención ya que el beneficiario efectivo no reside en Ecuador conforme al numeral 3 del art. 2 de la NAC-DGERCGC15-00000509.

Sobre los dividendos distribuidos al Sr. Juan Pérez, estos ingresos se encuentran gravados y sometidos a retención dado a que uno de sus beneficiarios efectivo reside en Ecuador conforme al numeral 4 del artículo 2 de la NAC-DGERCGC15-00000509, cuando la persona natural determina su Impuesto a la Renta personal debe incluir estos ingresos como parte de su renta global, así como beneficiarse del uso del crédito tributario permitido en función de los límites establecidos en el art. 137 del RALORTI.

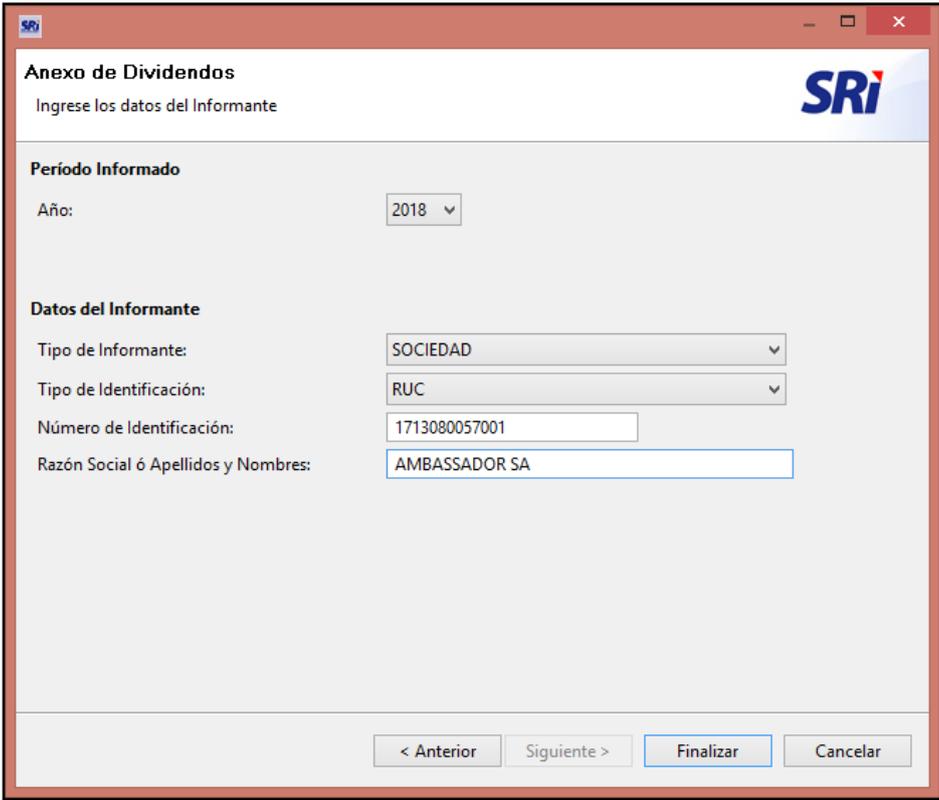
### **3.4. Aplicación del Anexo de Dividendos “ADI” según Resolución NAC-DGERCG15-00000564, conforme al Caso Práctico 1 de la presente sección.**

El 28 de julio de 2015 se publica la NAC-DGERCGC15-00000564, mediante la cual se establece el anexo de dividendos (anexo ADI) a ser presentado al SRI siendo esta una obligación para los contribuyentes a ser cumplida en mayo del ejercicio fiscal siguiente al que se presentó el hecho conforme al noveno dígito del RUC.

Para preparar el anexo ADI, se debe acceder al software desarrollado por el SRI denominado “Declaración de Información en Medio Magnético” (DIMM); del mismo modo, se debe verificar que la versión del software sea la última publicada en el portal Web del SRI, seguido a ello, se accede al DIMM y en el menú se elegirá el concepto denominado “Archivo”, donde se visualiza todas las opciones, procediendo a seleccionar “Nuevo” y en la ventana que se despliega a continuación, se debe escoger el anexo a ser utilizado que para el presente caso de análisis es el “Anexo ADI”.

De lo anterior, se apertura otra ventana en la cual se debe ingresar la información del período informado corresponde al ejercicio fiscal en el cual se está informando al SRI el resultado de la distribución, acumulación, anticipación o reinversión de los dividendos producto de la utilidad del ejercicio 2017 y además se llenan los datos de la sociedad que está distribuyendo los dividendos, para el primer caso de “Ambassador S.A.”, como se muestra a continuación:

Gráfico 1  
Anexo de dividendos



The screenshot shows a web application window titled "Anexo de Dividendos" with the SRI logo in the top right corner. The main heading is "Ingrese los datos del Informante". The form is divided into two sections: "Período Informado" and "Datos del Informante".

**Período Informado**

Año: 2018

**Datos del Informante**

Tipo de Informante: SOCIEDAD

Tipo de Identificación: RUC

Número de Identificación: 1713080057001

Razón Social ó Apellidos y Nombres: AMBASSADOR SA

At the bottom of the form, there are four buttons: "< Anterior", "Siguiete >", "Finalizar", and "Cancelar".

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

Posteriormente, se despliega el anexo con varias viñetas y campos donde se incluirán los requisitos demandados por este anexo, en los cuales se debe llenar la información relacionada con la utilidad obtenida en el ejercicio 2017, así como las utilidades reinvertidas con derecho y sin derecho a reducción de la tarifa por reinversión (ambas deberán sumar el total de las utilidades anuales) de aplicarse, las utilidades anticipadas y las retenidas del ejercicio fiscal anterior y que son objeto de distribución.

El DIMM, no validará el referido anexo hasta que se presente consistente con la información ingresada respecto de los fondos generados y cancelados por concepto de dividendos sean estos gravados o exentos, por ello la relevancia de declarar este anexo y conciliarlo con la declaración de Impuesto a la Renta (Formulario 101), así como con las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta (Formulario 103).

Cabe aclarar que la utilidad del ejercicio informado se debe reportar la utilidad neta, es decir, descontado participación trabajadores 15%, impuesto causado y reservas.

Con relación al aplicativo, la utilidad generada en ejercicios anteriores pendientes de distribución corresponde a las utilidades acumuladas y la utilidad distribuida en el período informado constituye la utilidad a ser distribuida en el ejercicio fiscal en curso, tal como se muestra a continuación:

Gráfico 2

### Anexo de dividendos – resumen de utilidades

The screenshot shows a window titled 'Utilidades' with the SRI logo in the top right corner. The window contains a table with the following data:

Utilidad del ejercicio informado:	1000000.00
Utilidad distribuida del ejercicio informado distinta de utilidad a ser reinvertida:	1000000.00
Utilidad del ejercicio informado a ser reinvertida con derecho a reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta (en los términos del art. 37 LRTI):	0.00
Utilidad del ejercicio informado a ser reinvertida sin derecho a reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta (fuera de los términos del art. 37 LRTI):	0.00
Utilidad del ejercicio informado distribuida por anticipado:	0.00
Utilidad no distribuida del ejercicio informado:	0.00
Utilidad generada en ejercicios anteriores que al inicio del período informado se hubiere encontrado pendiente de distribución:	1720374.31
Utilidad distribuida en el período informado correspondiente a ejercicios anteriores:	1720374.31

At the bottom right of the window, there are two buttons: 'Aceptar' and 'Cancelar'.

En la gráfica posterior, se podrá visualizar la pantalla que se despliega respecto de la información de utilidades; en la parte inferior se encuentra una pestaña con la denominación “Información del dividendo”, donde se ingresarán los datos, tanto del beneficiario como de las utilidades obtenidas por este:

Gráfico 3

### Anexo de dividendos – información de utilidades

U. Ejerc. Informado	U. Dist. Ejerc. Inf.	U. Ejerc. Inf. reinv. co...	U. Ejerc. Inf. rein...	U. Dist. por Antic.	U. No Dist. Ejerc. Inf.	U. Ejerc. Ant. Pend. Dist.	U. Dist. Ejerc. Anter.
1000000.00	1000000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1720374.00	1720374.00

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos

Elaborado por la autora

Esta ventana se encuentra dividida por dos secciones “Datos del Beneficiario del Dividendo Distribuido”, “Detalle de la Distribución” y el “Pago de Dividendo”.

#### a) Datos del beneficiario:

En este campo se reportará la residencia del accionista conforme a lo declarado en el anexo de accionistas, participes, socios y miembros de directorio (anexo APS), y estos a su vez estarán inscritos en el libro de accionistas que constan en la Superintendencia de Compañías de ser el caso:

Gráfico 4

**Anexo de dividendos – información del beneficiario**

**Dividendo**

⚠ En caso de ser una sociedad residente o establecida en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o régimen fiscal preferente debe escoger la opción "SOCIEDADES"

No. Secuencial: 1

Tipo de Identificación: IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA DEL EXTERIOR

No. Identificación: 20365526312

Tipo de Beneficiario: 07-SOCIEDAD EXTRANJERA NO DOMICILIADA EN EL ECUADOR SII

País de residencia o domicilio fiscal o ubicación de la Persona Natural o Jurídica a quién se le distribuye el dividendo: ARGENTINA

El dividendo obtenido se encuentra gravado en el estado de residencia del beneficiario del dividendo?: SI

Tipo de Identificación del beneficiario efectivo:

No. Identificación del Beneficiario Efectivo:

Aceptar Cancelar

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

**b) Detalle de la Distribución:**

En este apartado se reporta los datos del dividendo, en la primera pestaña se incluirán todos los datos relacionados a este y se lo realizará en función al tipo de dividendo tributario, es decir, gravado o exento. Es importante destacar que la fecha del registro contable deberá ser igual o anterior a la del pago; así mismo deben coincidir con las fechas del sistema contable y con la del Swift de transferencia de fondos.

Dentro de esta ventana se realiza una pregunta importante y es ¿El dividendo es generado por la sociedad informante o por una sociedad anterior? Esta se vincula con el tercer párrafo del art. 3 de la NAC-DGERCGC15-000000509 ya que este aclara lo siguiente:

En los casos que un mismo dividendo se perciba a través de más de una sociedad, el impuesto atribuible a dicho dividendo será el que haya sido pagado por la primera sociedad residente en el Ecuador que lo distribuyó.

Para este paso la respuesta es: dividendo distribuido generado por la sociedad informante, ya que a la primera sociedad que distribuye:

Gráfico 5

## Anexo de dividendos – distribución de dividendos

**DIVIDENDOS**  
Distribución de Dividendos

Año en que se generaron las utilidades atribuibles al dividendo distribuido: 2017

Tipo de dividendo, beneficio o utilidad distribuido: 08-DIVIDENDO EXENTO A SOCIEDAD DOMICILIADA EN EL EXTERIOR (NO PARAÍSO FISC)

Fecha registro contable de distribución del dividendo: 25/05/2018

Monto del dividendo distribuido: 430093.58

Tarifa de Impuesto a la renta aplicada a las utilidades que generaron el dividendo: 0.00

¿El dividendo distribuido es generado por la sociedad informante o por una sociedad anterior?: DIVIDENDO DISTRIBUIDO GENERADO POR LA SOCIEDAD INFORMANTE

Tipo de identificación de la primera sociedad que distribuyó los dividendos:

Número de identificación de la primera sociedad que distribuyó los dividendos:

Impuesto a la Renta pagado por la primera sociedad atribuible al dividendo distribuido gravado: 0.00

Impuesto a la Renta pagado por la sociedad informante atribuible al dividendo distribuido gravado: 0.00

Ingreso gravado por dividendos: 0.00

Porcentaje de retención: 0.00

Valor Crédito Tributario informado al accionista, beneficiario o partícipe Art. 136 y 137 RALRTI: 0.00

Monto de la retención: 0.00

El dividendo está pagado? SI

Finalizar Cancelar

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

Una vez concluido el ingreso de la información, se podrá visualizar el dividendo percibido por accionista, como se lo presenta en la gráfica a continuación:

Gráfico 6

## Anexo de dividendos – información del dividendo

SRI - DIMM

2018 1713080057001

Generar XML Talón Resumen

**Información del Dividendo**

**Datos del Beneficiario del Dividendo Distribuido**

Nuevo Editar Eliminar Filtrar por identificación:

No. Sec	Tipo Identificación	No. Identificación	Tipo de Beneficiario	País de Residencia	Res. Fisc. P
1	IDENTIFICACIÓ...	20365526312	07-SOCIEDAD EXTRANI...	ARGENTINA	SI

Total Registros: 1 Dividendo(s) Distribuido(s)

**Detalle de la Distribución/Pago del Dividendo**

Nuevo Editar Eliminar

Año Util. Atrib. Divid.	Tipo Div. Benef. Util. Dist.	Mont. Divid. Dist	¿El Divid. Dist. Soc. Inf. Soc. Ant?	Pagado
2017	08-DIVIDENDO EXENTO A SOCIEDAD DOMICILIADA...	430099.00	DIVIDENDO DISTRIBUIDO GENERADO POR LA SOCIEDAD INF...	SI

Total Registros: 1 Distribución(s)

Activar Windows

Información de Utilidades | Información del Dividendo | Préstamo a los Accionistas | Dividendos Anticipados | Dividendos Provenientes del Exterior

SRI - DIMM

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

Como en el presente caso, el beneficiario efectivo es una persona residente en Ecuador propietaria del 75% de las acciones, los dividendos se reportarán en ingresos exentos y gravados incluida la retención de forma independiente como se muestra a continuación:

Gráfico 7

### Anexo de dividendos – información del dividendo

**DIVIDENDOS**

Verifique que el valor de la retención se haya calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del RALRTI, o a la disposición décima octava del RALRTI o a la Resolución, según corresponda

Año en que se generaron las utilidades atribuibles al dividendo distribuido:	2017
Tipo de dividendo, beneficio o utilidad distribuido:	02-DIVIDENDO GRAVADO DISTRIBUIDO EN ACCIONES, PARTICIPACIONES Y SIMILARES
Fecha registro contable de distribución del dividendo:	25/05/2018
Monto del dividendo distribuido:	1290280.73
Tarifa de Impuesto a la renta aplicada a las utilidades que generaron el dividendo:	22.00
¿El dividendo distribuido es generado por la sociedad informante o por una sociedad anterior?:	DIVIDENDO DISTRIBUIDO GENERADO POR LA SOCIEDAD INFORMANTE
Tipo de Identificación de la primera sociedad que distribuyó los dividendos:	
Número de identificación de la primera sociedad que distribuyó los dividendos:	
Impuesto a la Renta pagado por la primera sociedad atribuible al dividendo distribuido gravado:	0.00
Impuesto a la Renta pagado por la sociedad informante atribuible al dividendo distribuido gravado:	430969.00
Ingreso gravado por dividendos:	1721249.73
Porcentaje de retención:	35.00
Valor Crédito Tributario informado al accionista, beneficiario o partícipe Art. 136 y 137 RALRTI:	378675.00
Monto de la retención:	205997.50
El dividendo está pagado?	SI

Finalizar Cancelar

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

#### c) Pago del dividendo:

Dentro de la segunda sección, como una ventana independiente se apertura el pago del dividendo, en esta se ingresa información relacionada a: la forma de pago, fecha de pago del dividendo, nombre de la institución financiera del exterior, cuenta bancaria, si grava o no ISD, código ABA, código BIC y otros requisitos. En este caso, la transacción se encuentra exenta del ISD, para lo cual se deberá llenar el formulario de transacciones exentas de ISD, mismo que será presentado a la entidad financiera previo a la transferencia de divisas al menos con 48 horas de anticipación para proceder con el pago a la cuenta del exterior de SPI Sociedad Anónima:

Gráfico 8  
Anexo de dividendos – pagos

Forma de Pago	Fecha de pago del dividende...	Valor del dividend...	Valor del dividend...	Impuesto a la Salid...	Fecha de la transf...	No. Cuenta acredit...	Banco del exterior:	Código ABA:	Código BIC:
09-TRANSFERENCIA BAN...	28/05/2018	0.00	1084283.00	0.01	28/05/2018	1345671	CITIBANK	AR7000000000	

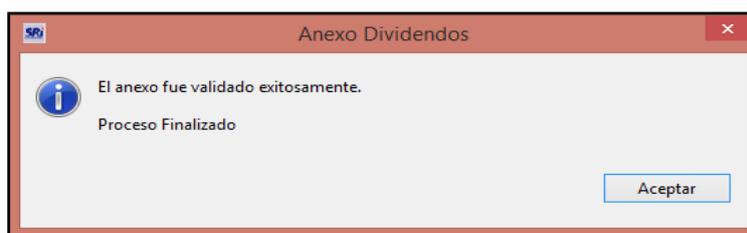
Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

Es importante resaltar que en los casos que proceda la emisión del comprobante de retención, este debe ser emitido conforme a lo señalado en el art. 13 de la NAC-DGERCGC15-00000509, el cual especifica que el documento se emitirá a nombre de la sociedad residente o establecida en el exterior, mismo que será entregado dentro del plazo de 5 días posteriores a su emisión y en detalle de dicho comprobante se detallará lo siguiente:

Ingreso gravado por el dividendo distribuido y ejercicio fiscal correspondiente, Crédito tributario correspondiente conforme al art. 137 RALORTI, y además se registrará: “*Beneficiario Efectivo*” e incluirá la cédula de identidad, RUC, pasaporte y el nombre completo de la persona.

Finalmente, se validan las advertencias y errores que arroje el DIMM para procesar el talón resumen y generar el archivo XML del anexo ADI y presentarlo al SRI mediante la utilización del portal web.

Gráfico 9  
Anexo de dividendos - validación



Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
Elaborado por la autora

Como resultado del análisis efectuado sobre el caso práctico, a continuación, se puede apreciar el talón resumen del Anexo de Dividendos previo a la presentación y carga respectiva en el portal web del SRI:

Gráfico 10

## Anexo de dividendos – talón resumen

	
<b>TALÓN RESUMEN</b> <b>SERVICIO DE RENTAS INTERNAS</b> <b>ANEXO DE DIVIDENDOS - ADI</b> <b>RAZÓN SOCIAL: AMBASSADOR SA</b> <b>IDENTIFICACIÓN: 1713080057001</b> <b>AÑO: 2018</b> <b>Fecha de Generación: 26/06 2018 07:23:38</b>	
<b>Certifico que la información contenida en el medio magnético del Anexo de Dividendos para el periodo 2018, es fiel reflejo del siguiente reporte:</b>	
<b>RESUMEN</b>	
<b>INFORMACIÓN DE UTILIDADES:</b>	
Utilidad del ejercicio informado	1.000.000,00
Utilidad distribuida del ejercicio informado distinta de utilidad a ser reinvertida	1.000.000,00
Utilidad del ejercicio informado a ser reinvertida con derecho a reducción de la tarifa de impuesto a la Renta (en los términos del art. 37 LRTI)	0,00
Utilidad del ejercicio informado a ser reinvertida sin derecho a reducción de la tarifa de impuesto a la Renta (fuera de los términos del art. 37 LRTI)	0,00
Utilidad del ejercicio informado distribuida por anticipado	0,00
Utilidad no distribuida del ejercicio informado	0,00
Utilidad generada en ejercicios anteriores que al inicio del periodo informado se hubiere encontrado pendiente de distribución	1.720.374,31
Utilidad distribuida en el periodo informado correspondiente a ejercicios anteriores	1.720.374,31
<b>INFORMACIÓN DEL DIVIDENDO</b>	
Monto del dividendo distribuido	1.720.374,31
Impuesto a Renta pagado por la primera sociedad atribuida al dividendo distribuido	0,00
Impuesto a la Renta pagado por la sociedad informante atribuida al dividendo distribuido gravado	430.969,00
Ingreso gravado por dividendos	1.721.249,73
Valor Crédito Tributario informado al accionista, beneficiario o participe Art. 136 y 137 RLRTI	376.675,00
Monto de Retención	206.997,50
Valor del dividendo pagado localmente	0,00
Valor del dividendo transferido al exterior	1.514.376,58
Impuesto a Salida de Divisas ISD Pagado	0,02
<b>TOTAL</b>	<b>6.871.842,14</b>
<b>PRÉSTAMO A LOS ACCIONISTAS</b>	
Monto del préstamo (Base Imponible de la retención Crédito Tributario de la Sociedad)	0,00
<a href="file:///C:/Users/user/dimmData/talon_resumen/ADI_talonResumen.html">file:///C:/Users/user/dimmData/talon_resumen/ADI_talonResumen.html</a>	
26/06 2018	

Fuente: DIMM – Anexo de dividendos  
 Elaborado por la autora

## Capítulo cuatro

### Conclusiones y recomendaciones

#### 4.1 Conclusiones

Con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, el tratamiento tributario de dividendos, tipificado en el numeral 1 del artículo 9 de la LORTI e instrumentado en el artículo 15 del RALORTI se permitió transparentar y revelar a los beneficiarios efectivos que al ser propietarios y disponer del uso de estas rentas se encontraban bajo de una gran cadena societaria que era susceptible al uso de instrumentos elusivos para evitar la carga impositiva a cargo de residentes ecuatorianos en favor de la maximización de sus ingresos.

Con esta reforma fiscal a través del RALORTI se establecieron definiciones importantes tales como: dividendo, ampliación del criterio de residencia fiscal y beneficiario efectivo, los cuales facilitaron sin lugar a duda la intención del espíritu normativo.

Los cambios generados por esta reforma fiscal impactaron directamente a los ingresos de los accionistas, socios, partícipes y/o beneficiarios de los dividendos atribuidos en numerario, especies u otras formas de distribución que conforme a los principios del artículo 300 de la Constitución del Ecuador buscan obtener generalidad, progresividad, equidad entre otros.

La reforma al numeral 1 del artículo 9 conjuntamente con la inclusión del artículo 4.1 referente a residencia fiscal de personas naturales en la LORTI, que anteriormente se encontraba en el artículo 15 del RALORTI, fueron establecidos a través del Decreto 580, lo cual permitió una inclusión y exposición relevante de los criterios de tributación internacional en la legislación ecuatoriano respecto del tratamiento fiscal de dividendos, así como a su interacción con el artículo 10 de los Convenios de Doble Imposición firmados entre Ecuador y otros países.

Con toda esta serie de cambios normativos y con el fin de controlar y establecer la acción de los sujetos pasivos, el SRI se vio abocado a emitir y publicar resoluciones que permitan cumplir las obligaciones de los contribuyentes vinculantes al tratamiento de dividendos tales como:

- El “anexo de dividendos”, en el cual se reporta la distribución, anticipo, retenciones sobre dividendos gravados, préstamos a los accionistas, ingresos provenientes del exterior.
- El “anexo de partícipes, socios y accionistas”, cuyo nivel de reporte permite establecer la residencia de los accionistas.

Con estos anexos la Administración Tributaria tiene la facultad de realizar cruces de información, con los cuales trate de demostrar y evidenciar que la información presentada sea fehaciente o en su efecto quedará a discreción del SRI el tomar la acción administrativa pertinente en caso de obtener inconsistencias entre dichos anexos y/o información reportada por terceros.

Al ingresar el concepto de beneficiario efectivo en la legislación ecuatoriana el sistema tributario con relación a dividendos se fortaleció, de tal manera que contrarrestó el uso de figuras evasivas y elusivas por medio de las cuales se evita el pago de los tributos.

Por medio de las reformas establecidas respecto del crédito tributario para personas naturales residentes en Ecuador según el artículo 136 del RALORTI, se limitó la imputación excesiva del uso del crédito tributario facultando a la persona natural hacer uso de este beneficio de una manera equitativa conforme a los principios constitucionales del sistema tributario ecuatoriano.

## **4.2 Recomendaciones**

Análisis del sistema tributario nacional y sus niveles de eficiencia, con el fin, de incluir incentivos que atraigan la inversión nacional y extranjera, maximizando los ingresos tributario pilar fundamental del desarrollo nacional.

Debe ser prioritario para el Estado garantizar y ofrecer a sus ciudadanos un sistema tributario que brinde estabilidad jurídica, a través de sus facultades constitucionales cuyos principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria se vean claramente expuestos, con los cuales se fomente un ambiente de seguridad en la administración de justicia.

Las compañías deben actuar con parámetros de cultura corporativa con altos índices de responsabilidad social y ética, revelando la información y haciendo uso de los beneficios fiscales tipificados en la norma dentro de sus proyecciones de planificación fiscal.

Las entidades deben garantizar y transparentar la naturaleza de sus operaciones, de tal manera que se demuestre la sustentación jurídica y económica de sus transacciones con el fin de demostrar la integridad y legalidad de las actividades económicas

Fomentar el vínculo Estado - Industria, con el cual se expongan las necesidades, oportunidades, riesgos y debilidades de cada uno de los sectores productivos, con el fin de establecer un canal de comunicación que facilite la creación y modificación de la legislación en función a las constantes transformaciones del mercado.

La legislación ecuatoriana ha sufrido una serie de cambios vertiginosos que sin lugar a duda al verse vinculados a criterios de legislación tributaria internacionales demuestra el acertado interés del Estado por concientizar a la sociedad y generar un cambio de cultura tributaria de los ciudadanos, impulsando prácticas transparentes que eviten el uso de instrumentos ilegales o escudos fiscales.



## Bibliografía

- Bermeo, José. 2014. «"Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna".» Tesis, Universidad San Francisco de Quito, sede Ecuador.
- Bolsa de valores de Colombia. 2009. *Dividendos*, (Consultado 2017). 02 de septiembre. Último acceso: 2017. <http://bolsadevaloresdecolombia.blogspot.com/2009/09/dividendos.html>.
- Cabanellas, Guillermo. 1993. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L.
- Cevallos, María. 2011. "*Orientación del sistema tributario en el Ecuador a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*". Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2862/1/T1013-MDE-Cevallos-Orientacion.pdf>.
- Chiriboga, Luis. 2015. "*Manual de aplicación tributaria local e internacional sobre los ingresos provenientes de dividendos beneficios y utilidades*". Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4793>.
- Comité de Asuntos Fiscales de la (OCDE). 2010. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. París: OCDE.
- Corasaniti, Giuseppe. 2003. «Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el modelo OCDE.» En *Curso de derecho tributario internacional*, de Víctor Uckmar, 441-470. Bogotá.
- Corporación Edi-Ábaco. 2013. *Diccionario Contable*. Quito: Corporación Edi-Ábaco.
- Dueñas Riofrío, Sebastián. 2010. «"La tributación de dividendos en la legislación ecuatoriana".» Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.
- Ecuador. 2014. «Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.» *Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014*.
- . 2015. «Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.» *Registro oficial 408. Suplemento. 5 de enero del 2015*.
- . 2016. «Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto.» *Registro oficial 759. Suplemento. 20 de mayo de 2016*.

- . 2017. «Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera.» *Registro Oficial 150. Suplemento. 29 de diciembre de 2017.*
- . 2014. «Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.» *Registro Oficial 405. Suplemento. 29 de diciembre de 2014.*
- . 2015. «Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.» *Decreto Ejecutivo 580. Registro Oficial 448 de 28 de febrero de 2015.*
- Ecuador SRI. 2015. «Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052.» *Registro Oficial 430, Suplemento. febrero de 03.*
- . 2015. «Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509.» *Registro Oficial 545, Suplemento. 16 de julio.*
- . 2015. «Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000564.» *Registro Oficial 567, Suplemento. 18 de agosto.*
- . 2016. «Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204.» *Registro Oficial 775. 14 de junio.*
- Esteban, Serrani. 2013. *Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina: análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables.* Buenos Aires: Latindadd.
- Fernando, Ureta. 2012. «Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios (ALES).» *2 Convención Anual América Latina: Hub regional de servicios globales.* Quito. 40.
- Fierro, Kristy. 2017. "Régimen tributario aplicable a dividendos para el 2016". 10 de marzo. Último acceso: 16 de 06 de 2016. <https://www.fides.ec/wp-content/uploads/2016/04/BOLETI%CC%81N-03-2016-Tratamiento-tributario-sobre-dividendos.pdf>,.
- Figueroa Martínez, Bolívar. 2016. "El abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma antiabuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador". Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. <http://hdl.handle.net/10644/5100>.
- Fiscales, Instituto de Estudios. 2010. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.* Francia: Ediciones OCDE.
- Flores, Daniel. 2007. "Régimen de dividendo y reducción de capitales de las personas morales". Tesis, Universidad de Colima, sede México. [http://digeset.ucol.mx/tesis\\_posgrado/Pdf/Daniel\\_Flores\\_Lopez.pdf](http://digeset.ucol.mx/tesis_posgrado/Pdf/Daniel_Flores_Lopez.pdf).

- Fraschini, Ignacio, y Luis Aisenberg. 2017. *DGI*. Último acceso: 2017. [www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1245,O,S,0,27020%3BS%3B2%3B108](http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1245,O,S,0,27020%3BS%3B2%3B108).
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2006. *Estudio de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá- Colombia: Legis Editores S.A.
- Jarach, Dino. 1996. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Marín, Mauricio. 2010. *"La residencia fiscal en Colombia"*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Márquez, Ronald Evans. 2005. «Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Instituto Peruano de Derecho Tributario.» *Aspectos Fundamentales de la Decisión No. 578 de la CAN: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la Evasión Fiscal*. Lima.
- Mauro, Andino Alarcón. s.f. *Hacia un nuevo sistema de imposición directa*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Michael, Lang. 2014. *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la Doble Imposición*. Bogotá: Temis-IBFD.
- Pérez, José. 2012. *Aspectos jurídicos y efectos fiscales de los dividendos*. México: Editorial Porrúa.
- Real Academia Española. 2015. *Diccionario de la lengua española Aristos*. Barcelona: RAE.
- Ronald, Evans Márquez. 2006. *El tratamiento de los dividendos bajo los convenios para evitar la doble tributación*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Servicio de Rentas Internas (SRI). 2012. «Una nueva política fiscal para el Buen Vivir.» Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Servicio de Rentas Internas. 2012. «Manual Gasto Tributario.» Informe Centro de Estudios Fiscales, Quito - Ecuador.
- Trujillo Velasco, Paulina. 2015. *"Tratamiento tributario de los pagos al exterior en la Comunidad Andina"*. Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. <http://hdl.handle.net/10644/5309>.
- Vogel, Klaus. 1997. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Reino Unido: Kluwer Law International.



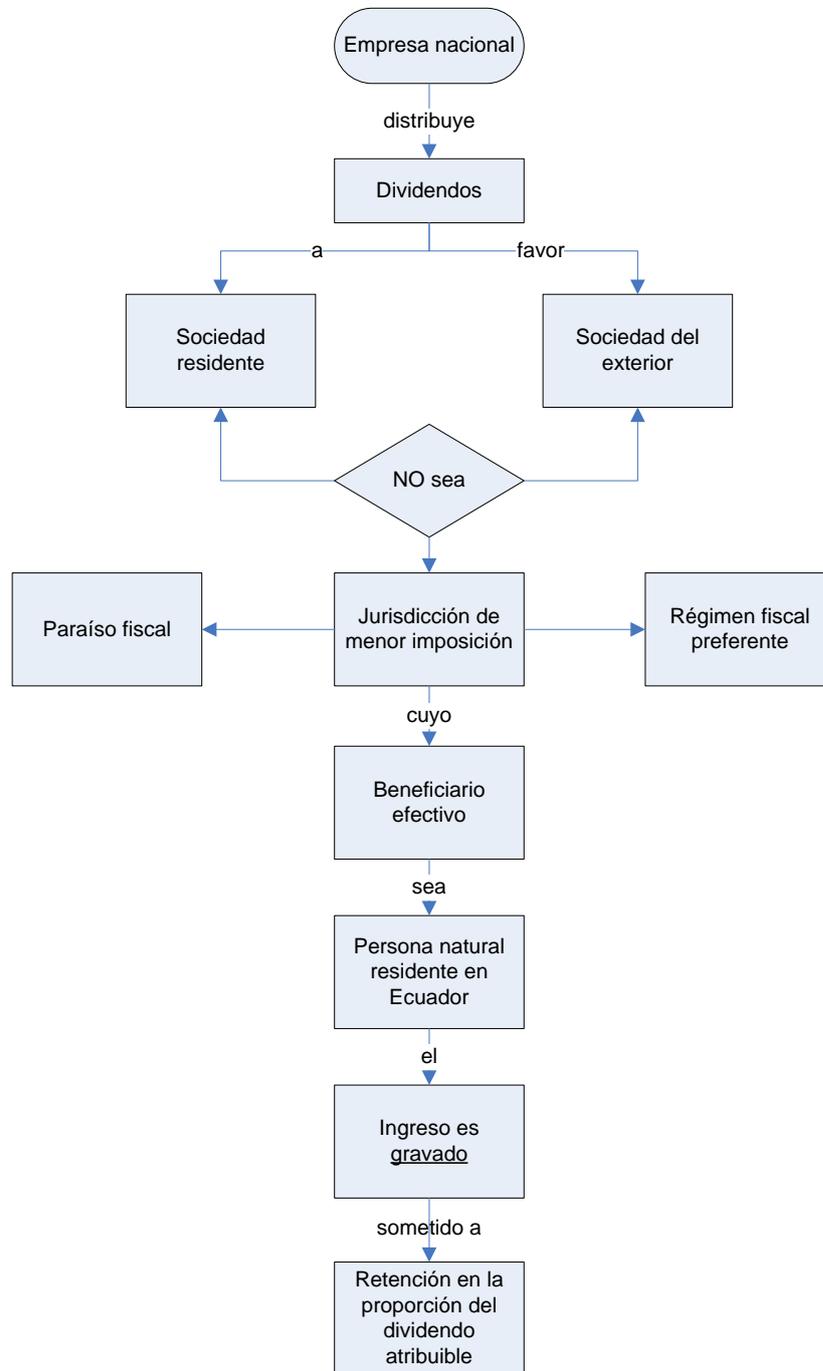
## Abreviaturas

CT:	Código Tributario
CC:	Código Civil
COPCI:	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
LORTI:	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
LOIPPF:	Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal
LOSCC:	Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto
LOEFP:	Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas
LOREFD:	Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera
RALORTI:	Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
RLOIPPF:	Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal
CDI:	Convenio para Evitar la de Doble Imposición
IR:	Impuesto la Renta
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
ISD:	Impuesto a la Salida de Divisas
PIB:	Producto Interno Bruto
SRI:	Servicio de Rentas Internas
ONU:	Organización de las Naciones Unidas
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico



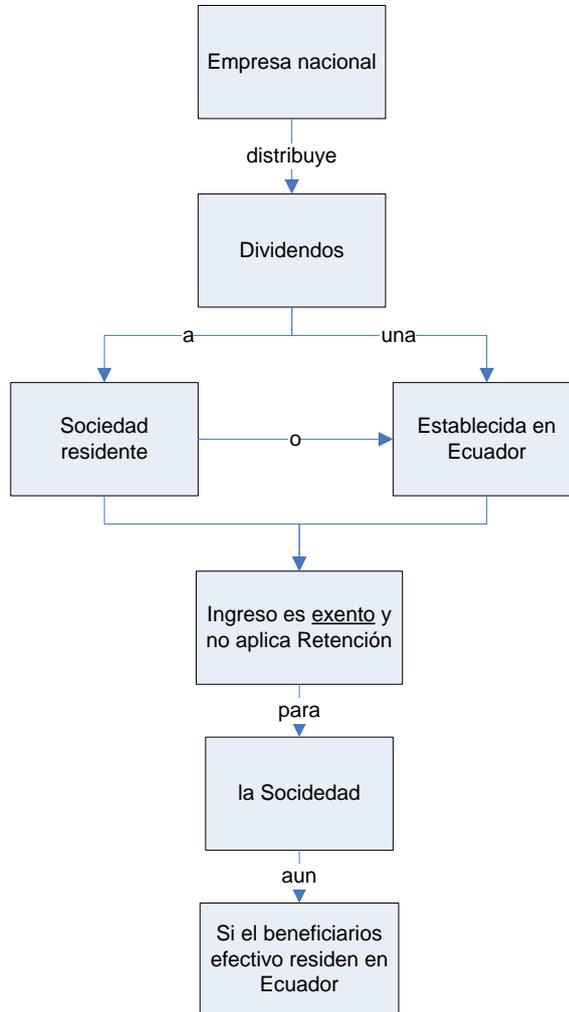
## Anexos

Gráfico 1



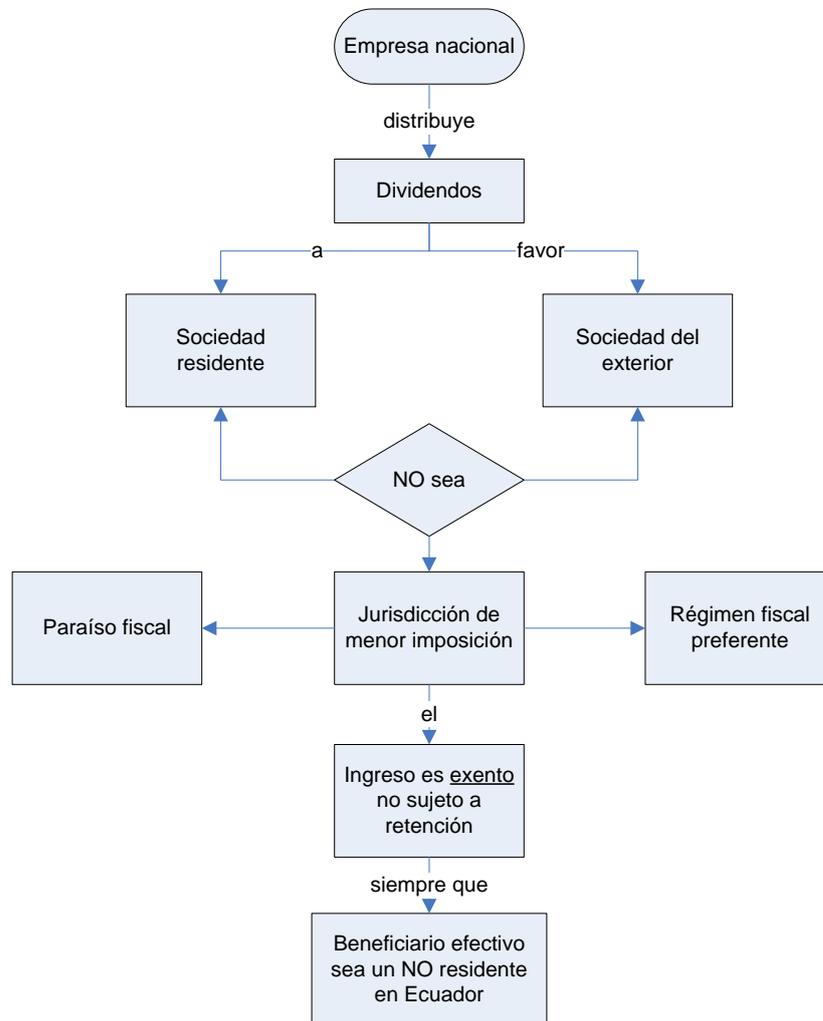
Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
 Elaborado por la autora

Gráfico 2



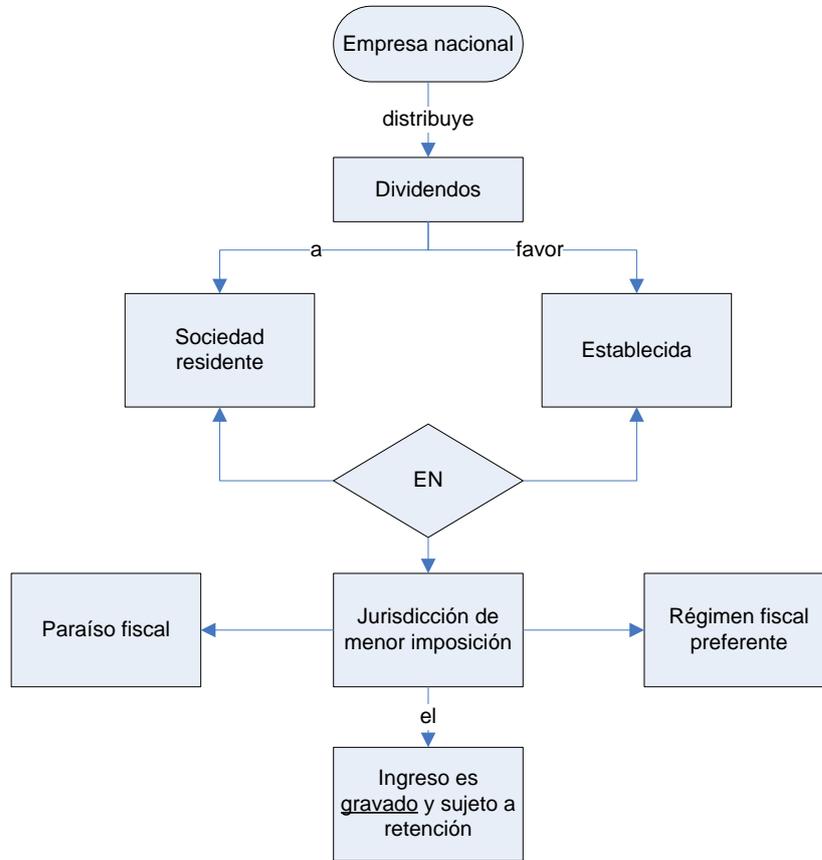
Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
Elaborado por la autora

Gráfico 3



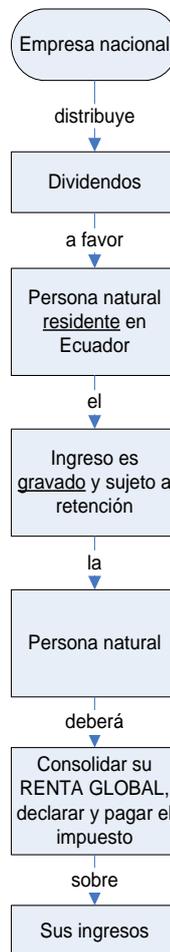
Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
Elaborado por la autora

Gráfico 4



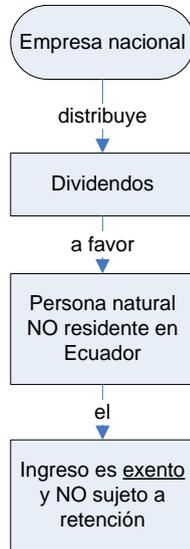
Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
Elaborado por la autora

Gráfico 5



Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
Elaborado por la autora

Gráfico 6



Fuente: NAC15-DGERCGC15-00000509  
Elaborado por la autora