

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

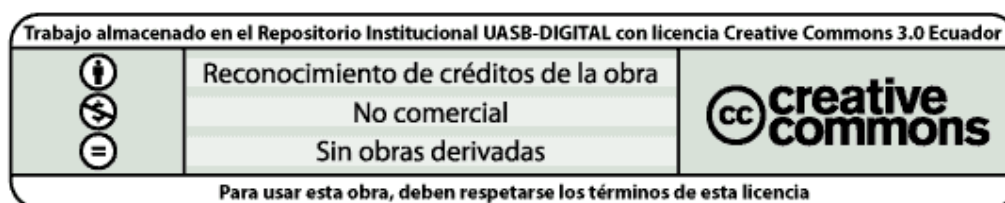
Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad  
Internacional

**Afectación del nuevo esquema de retención de dividendos y la aplicación del concepto de beneficiario efectivo para el caso de las empresas multinacionales que cotizan en bolsa y su comparación con otros países que utilizan este concepto**

**Autora:** Ruth Lorena Jácome García

**Tutor:** Pablo Villegas Landázuri

**Quito, 2017**



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE  
TESIS/MONOGRAFIA

Yo, Ruth Lorena Jácome García autora de la tesis intitulada AFECTACIÓN DEL NUEVO ESQUEMA DE RETENCIÓN DE DIVIDENDOS Y LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO PARA EL CASO DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES QUE COTIZAN EN BOLSA Y SU COMPARACIÓN CON OTROS PAÍSES QUE UTILIZAN ESTE CONCEPTO, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autora y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister 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 y 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 autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaria General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, Octubre 2017

Lorena Jácome G.

## RESUMEN

La presente investigación analiza la incidencia de los cambios en materia de dividendos introducidos mediante las reformas a la LRTI mediante Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el año 2014, al RLRTI mediante Decretos Ejecutivos No. 539 y 580 publicados en los R.O. Suplemento 407-3S de 31 de diciembre de 2014 y 448 de 28 de febrero de 2015 respectivamente, y la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 publicada en el Suplemento al R.O No. 545 de 16 de Julio de 2015.

La aplicación del concepto de beneficiario efectivo tanto a nivel nacional como internacional es primordial ya que permite entender dicho concepto y comparar los lineamientos establecidos en otros países que han controlado las transacciones de las empresas multinacionales que cotizan en bolsa.

El concepto de beneficiario efectivo se incluyó formalmente en el modelo de convenio OCDE en el año 1977. Anterior a su inclusión, formó parte de los criterios establecidos en cortes internacionales que regularon la aplicación de convenios a nivel internacional.

Este concepto, introducido en Ecuador mediante la reforma incluida dentro del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal emitido mediante R.O. No. 407 el 31 de diciembre de 2014, tiene una afectación directa a lo normado para el reparto de dividendos, de tal manera que se ha clasificado a los sujetos pasivos según su residencia o ubicación geográfica para gravar u otorgar exenciones.

El principal efecto de la aplicación de este concepto dentro de las empresas multinacionales ha sido el incremento en la carga fiscal y afectación en las utilidades mediante la aplicación de mecanismos tales como la retención en la fuente sobre la repartición de dividendos.

**AGRADECIMIENTO:**

**A DIOS, por el cumplimiento de este objetivo y a mis padres por su apoyo incondicional.**

## TABLA DE CONTENIDOS

Resumen.....	4
Agradecimiento .....	5
Introducción.....	8
Capítulo Primero	
Beneficiario efectivo en la legislación comparada .....	9
1.1 Antecedentes Históricos.....	9
1.2 El concepto de beneficiario efectivo y su introducción en el modelo de convenio OCDE.....	11
1.3 Objetivo de la figura de Beneficiario Efectivo.....	13
1.4 Aplicación del concepto de beneficiario efectivo y sus efectos en países desarrollados y en vías de desarrollo .....	17
1.5 Criterios y fallos de las cortes de varios países .....	22
Capítulo segundo	
Dividendos - normativa general caso ecuatoriano .....	28
2.1 Antecedentes Históricos.....	28
2.2 Situación Actual – Dividendos .....	29
2.2.1 Definición de dividendos .....	29
2.2.2 Tratamiento ingresos gravados y exentos.....	30
2.2.3 Retenciones en la fuente .....	33
2.2.4 Crédito Tributario .....	35
2.3 Dividendos: Beneficiario efectivo y paraísos fiscales.....	38
2.4 Análisis de los cambios en la normativa ecuatoriana (Normativa hasta 2014 - reforma de diciembre 2014).....	40
Capitulo Tercero	
Afectación de la retención en la fuente a los dividendos y aplicación del concepto de beneficiario efectivo en las empresas multinacionales en el Ecuador .....	44
3.1 Multinacionales que cotizan en bolsa.....	47
3.2 Empresas multinacionales en Ecuador .....	48

3.3	Dividendos e incidencia de la aplicación de beneficiario efectivo en las empresas multinacionales que cotizan en bolsa.....	50
3.3.1	Tratamiento de dividendos antes de la reforma del año 2008 .....	50
3.3.2	Tratamiento de dividendos después de la reforma del año 2008 .....	50
3.3.3	Tratamiento de dividendos después de la reforma introducida en el año 2014.....	51
3.3.4	Efecto de la aplicación de beneficiario efectivo en repartos de dividendos futuros bajo la normativa actual.....	54
3.4	Riesgos fiscales y otros aspectos.....	60
 Capítulo Cuarto		
Conclusiones y Recomendaciones		
4.1	Conclusiones .....	63
4.2	Recomendaciones .....	65
Bibliografía .....		67
Abreviaturas.....		70
Anexos.....		71

### **Índice de Cuadros**

No. 1	Condiciones para repartir dividendos.....	31
No. 2	Porcentaje de retención de impuesto a la renta .....	34
No. 3	Porcentajes de retención sobre dividendos.....	35
No. 4	Cambios en la normativa ecuatoriana.....	40
No. 5	Aplicación de la normativa de dividendos anualmente.....	55
No. 6	Calculo de la tasa efectiva .....	57
No. 7	Efecto de retención asumida en la tasa efectiva .....	58

## **INTRODUCCION**

Los sujetos pasivos de impuesto a la renta tales como las compañías multinacionales en el Ecuador se han visto afectadas por los cambios en la normativa, principalmente a través de la aplicación de la retención, la cual ha sido uno de los mecanismos utilizados para gravar el envío de dividendos dependiendo del lugar de residencia del receptor.

La presente investigación tiene como objetivo analizar los cambios en materia de dividendos analizados desde el punto de vista de la aplicación del concepto de beneficiario efectivo, con el fin de entender dicho concepto y compararlo con los lineamientos establecidos en otros países que han controlado las transacciones de las empresas multinacionales bajo la aplicación de dicho concepto.

Para la elaboración de esta tesis, se ha aplicado un enfoque analítico y metodológico con el fin de explicar los efectos del cambio de la normativa de dividendos en el Ecuador y su incidencia en el caso de las compañías multinacionales sobre todo aquellas que cotizan en el mercado de valores a nivel internacional para las cuales resulta muy difícil llegar a la obtención en detalle de los beneficiarios efectivos

El presente estudio investigativo se presenta en tres capítulos, en cada uno de los cuales se trata de explicar objetivamente los temas con el fin de orientarlos a la comprensión por parte del lector del ámbito tributario en general: En el primer capítulo se analiza el concepto de beneficiario efectivo, su origen y aplicación a nivel nacional e internacional. El segundo capítulo realiza un análisis de los cambios introducidos en los artículos de dividendos en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento mediante las reformas de los años 2014 y 2015, así como lo establecido en la resolución NAC-DGERCGC15-00000509 publicado en el Registro Oficial No. 545 Suplemento de julio 2015. El tercer capítulo engloba el análisis de los efectos que provocan los cambios en la normativa de dividendos en las compañías multinacionales en el Ecuador que reparten dividendos a sus socios o accionistas para lo cual se ha considerado un análisis estadístico a través del método de muestreo simple el cual permite observar la tendencia de la cuenta de utilidad/perdida de ejercicios anteriores durante los años 2013-2016.

## Capítulo Primero

### Beneficiario efectivo en la legislación comparada

#### 1.1 Antecedentes Históricos.

A lo largo de los años, han existido varias situaciones causantes que han detonado en la aparición de ciertos conceptos bajo los cuales los estados aplican la legislación internacional.

Si bien, cada estado es autónomo y puede crear e implantar leyes de manera soberana, que se relacionen con la aplicación de impuestos a los sujetos pasivos que sean parte o realicen cualquier actividad económica en el mismo, en la interacción de cualquier índole entre estados, no ha sido posible aplicar la normativa doméstica por lo cual se ha visto la necesidad de buscar herramientas internacionales que permitan evitar la doble tributación internacional. La más utilizada es la aplicación de convenios de doble imposición CDTI.

Según el modelo de convenio OCDE se define a la doble tributación internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”<sup>1</sup>.

Se entiende que la OCDE detalla estos conceptos en el modelo debido a que como resultados de su análisis evaluó los efectos que conlleva la aplicación de impuestos similares en dos o más estados para el desarrollo de las actividades económicas entre ellos. Es así, que el objeto principal del modelo de convenio OCDE es principalmente otorgar soluciones a problemas que se presenten en el campo de la doble imposición.

De la misma forma que la OCDE buscó que la aplicación de los tratados ayude a evitar la doble imposición, se ha encargado de incluir cláusulas que permitan la aplicación de limitación de beneficios.

Los sujetos pasivos se han ido aprovechando de la utilización de los CDTI, a través de la implementación de estructuras societarias o corporativas que les permiten crear sociedades meramente instrumentales para tomar ventaja de residencia fiscal en países en los que obtienen mayores beneficios.

---

<sup>1</sup> OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, trad. Fernando Velayos, (Paris: OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 7.



La aplicación de los CDTIs, se realiza con el fin de otorgar beneficios a aquellos sujetos pasivos que son poseedores de la residencia fiscal en el país perceptor de los beneficios. Si bien la residencia fiscal es el pilar más importante que establece la soberanía fiscal de los países, no todos pueden ser residentes en un país. Es preciso aclarar que para un residente fiscal para ser considerado como tal, el requisito radica en la sujeción a tributación por su renta mundial, en otras palabras, todos los rendimientos y ganancias patrimoniales están sujetos a tributar en un determinado país independientemente del lugar donde se hayan generado dichos rendimientos y ganancias.

La diferencia de un no residente es que este está sujeto a tributación de sus rendimientos y ganancias patrimoniales solo en un país.

Según Bernardo Vidal en su estudio sobre residencia, menciona:

La experiencia nos demuestra que se acogen principalmente a los criterios de residencia o nacionalidad aquellos Estados que han alcanzado un elevado nivel de desarrollo, que normalmente son exportadores de capital y poseen Administraciones tributarias evolucionadas (en particular los de Europa y América del Norte, Japón, resto de países de la OCDE...) Tienen como característica común el que someten a imposición la renta mundial del individuo que ha sido atraído a su soberanía, bien por su nacionalidad o por su residencia<sup>2</sup>.

En su estudio también aclara que en el pasado, existían dos criterios para tributar, estos eran la nacionalidad la misma que siguen usando algunos países tales como Estados Unidos y la territorialidad o de la fuente que exige el gravar las rentas en un territorio independiente a su nacionalidad o residencia.

Es importante este concepto ya que para la aplicación de los convenios quienes serán los beneficiarios son aquellos residentes en el país contratante o perceptor. El artículo 4 del modelo de convenio OECD, establece el significado de la expresión “residente de un Estado contratante” para efectos del convenio, el mismo que define como tal a “toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado a sus subdivisiones políticas o entidades locales”<sup>3</sup>.

El modelo de convenio también aclara en el mismo art. 4 dentro de su párrafo

---

<sup>2</sup> Bernardo Vidal Martí, “Residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria” (Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 2008), 127

<sup>3</sup> OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, trad. Fernando Velayos, (Paris: OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 24.

final que en el caso de que una persona no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Es importante dichas consideraciones ya que existes compañías que no se consideran residentes en un estado específico. Este es el caso de las sucursales de compañías extranjeras en el Ecuador las cuales no pueden optar por un certificado de residencia fiscal ya que no poseen esta naturaleza y por lo tanto no podrían ser beneficiarios en la aplicación de un convenio de doble imposición.

El establecimiento de los conceptos de residencia y su interpretación ha sido uno de los grandes aciertos de la OCDE que generan lineamientos y aclaran los procedimientos y conceptos a ser usados para los países que aplican CDTIs. De la misma manera dentro de las cláusulas de limitación de beneficios ha utilizado el concepto de beneficiario efectivo para bloquear la aplicación de los CDTIs de forma indiscriminada generando pérdidas a los países de fuente que no aplicaban el cobro de impuesto que por derecho les correspondía.

## **1.2 El concepto de beneficiario efectivo y su introducción en el modelo de convenio OCDE**

Usando un lenguaje simple, se podría decir que es beneficiario efectivo aquella persona quien recibe finalmente un beneficio dado por otra persona, institución o estamento. Para que exista este concepto que ha ido ganando fuerza a nivel internacional, ha sido necesario que exista una tercera persona o entidad que actúe como intermediario, esta tercera persona o entidad ha sido utilizada como titular y receptora de los beneficios en la mayoría de los casos.

El concepto de beneficiario efectivo no estaba presente formalmente en legislación o norma, sino que evolucionó de acuerdo a la práctica bajo la identificación del uso de entidades o personas que actuaban como titulares, pero que en trasfondo solo se constituían para actuar como un simple intermediario.

Como un claro ejemplo, es el caso mencionado por Alejandro Barrera Hernández, autor de *Concepto de Beneficiario Efectivo*<sup>4</sup>, aplicable al pago de intereses por un préstamo otorgado a una empresa estadounidense en 1963 por su casa matriz, la misma que utilizó una empresa residente en el estado de Honduras

---

<sup>4</sup> Alejandro Barrera Hernández, “Concepto de Beneficiario Efectivo” Revista: Puntos finos, No. 213 (2013): 81.

para poder aplicar el tratado de doble tributación entre EUA (Estados Unidos de América) y Honduras. La empresa estadounidense constituyó en 1964 una empresa hondureña quién sería la receptora de los intereses. El Departamento de Rentas (IRS) de EUA, consideró que el pago de intereses estaba sujeto a retención ya que el verdadero dueño de los mismos era la casa matriz y no la empresa hondureña. Este caso se resolvió en la corte de EUA en el año 1971 bajo el criterio de que los requisitos de fondo para la aplicación del tratado de doble imposición entre EUA y Honduras no se cumplieron, independientemente de que se hayan cumplido los requisitos formales. Con esto se quiso decir que los intereses debieron ser recibidos por un residente en Honduras a título de propietario y no meramente como un simple receptor. De esta forma, la corte negó el beneficio del tratado a la empresa americana.

Se entiende con el ejemplo anterior que antes de la inclusión formal del concepto de beneficiario efectivo, ya existían discusiones y situaciones que identificaban el uso de intermediarios para obtener ventajas fiscales. Por tal razón, en el año 1977 se introduce formalmente dicho concepto dentro de los artículos 10, 11 y 12 dentro del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (MC OCDE).

El análisis de los convenios de doble imposición no es el tema principal de esta tesis; sin embargo, y debido a la estrecha relación que mantiene con el concepto de beneficiario efectivo, se ha procedido a realizar un breve análisis de la incidencia de dicha figura de beneficiario efectivo en los convenios para un mejor entendimiento del lector, debido a que la llegada de la figura de beneficiario efectivo ha tenido gran trascendencia en la aplicación de los convenios al punto que básicamente es una de las principales herramientas de la fiscalidad internacional. Es así que el mismo autor Alejandro Barrera Hernández menciona:

El concepto beneficiario efectivo es el instrumento jurídico encaminado a evitar que terceros puedan beneficiarse de tratados de doble imposición celebrados entre otros estados y a cuyos beneficios no tienen accesos. Por tanto el concepto beneficiario efectivo no es otra cosa que una forma de limitación de los beneficios de los convenios para evitar la doble tributación.<sup>5</sup>

Con base en esta aseveración, se concluye que una de las primeras formas de

---

<sup>5</sup> *Ibíd.*, 81, 82

evasión que ha existido por parte de los sujetos pasivos ha sido básicamente la aplicación de los convenios con el fin de beneficiarse de las tasas impositivas de los países en los que tienen sus negocios o representaciones, y que son menores a las aplicables en sus países de origen o residencia.

### **1.3 Objetivo de la figura de Beneficiario Efectivo.**

El Modelo de Convenio OCDE recoge la figura de beneficiario efectivo en sus artículos 10, 11 y 12 (dividendos, intereses y regalías) con el fin de evitar que los sujetos pasivos que no tengan calidad de beneficiarios finales sean partícipes de los beneficios que ofrecen los tratados de doble imposición que se aplican entre países.

Dichas cláusulas 10, 11 y 12, las mismas que establecen formalmente cual es el estado en donde deben someterse a imposición los dividendos, intereses y regalías, incluso estableciendo límites para la aplicación de los convenios, señalan la incidencia del beneficiario efectivo como receptor final de los beneficios sobre el cual aplicarían los convenios.

Para ejemplificar lo expuesto, podemos mencionar al artículo 10 sobre dividendos, el mismo que inicialmente establecía:

“Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado....”<sup>6</sup>

Con la inclusión del concepto en el año 1977, el texto quedó de la siguiente forma:

“Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, *pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado contratante...*”<sup>7</sup>

Es claro que a partir de la reforma realizada a este artículo, se percibe la necesidad de aclarar dentro de los comentarios del MCOCDE la figura de beneficiario final de los beneficios recibidos.

Actualmente, el artículo 11, sobre intereses, establece que es posible someter a imposición dichos intereses en el estado que recibe los pagos; sin embargo, señala

---

<sup>6</sup> OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, trad. Fernando Velayos, Cap. II, Definiciones, art. 10, Dividendos, (Paris: OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 28.

<sup>7</sup> *Ibíd.*, art. 10, 28.

que en el caso de que el beneficiario efectivo sea residente del otro estado contratado, el 10% de los pagos están sujetos a imposición en el estado contratante.

El artículo 12 sin embargo, establece en el caso de la presencia del beneficiario efectivo en el otro estado contratando, las regalías solo serán imponible en ese otro estado contratante.

De acuerdo a lo expuesto, es posible afirmar que la OCDE ha visto la necesidad de incluir la figura de “beneficiario efectivo” dentro de los convenios para evitar la doble imposición, con el fin de poner límites al uso de los tratados de doble imposición siempre y cuando sean efectivamente el beneficiario final.

Por otra parte, en concordancia con el párrafo anterior, se incluyen dentro de los comentarios del modelo de convenio OCDE que “la limitación del impuesto en el Estado de fuente solo aplica en caso de que el beneficiario efectivo sea el residente del otro Estado contratante, independientemente del uso de un intermediario, agente u otro mandatario”<sup>8</sup>.

Esto ha dado la potestad a los estados de fuente para exigir el pago de las obligaciones fiscales a aquellos sujetos pasivos no residentes que no deberían ser beneficiarios de la aplicación de un convenio solo por la condición de ser residente del otro estado (tal y como lo señalaba inicialmente el MC OCDE), sino más bien debe cumplir con el requisito de ser el beneficiario efectivo residente en el otro estado. Es decir, que los beneficios resultantes de la aplicación del convenio que se reflejan en la reducción o eliminación de la imposición por parte del estado de fuente, deben ser para el beneficiario real y no para quién únicamente cumple con el hecho de recibir formalmente un dividendo, regalía o interés.

Varios autores tales como Vega Borrego Félix Alberto<sup>9</sup> y Cevallos Aida<sup>10</sup>, establecen en sus estudios que la finalidad de incluir la figura de beneficiario efectivo en el MC OCDE fue el de impedir la aplicación de dichos convenios a las conductas de *treaty shopping*, que están dirigidas a evitar la tributación en el estado de fuente donde un convenio no podría ser aplicable. Barrera Hernández Alejandro no está muy lejos de este criterio, ya que señala que se utiliza este concepto en los

---

<sup>8</sup> Ibíd. Comentarios al artículo 10, numeral 12.2, 195.

<sup>9</sup> Félix Vega Borrego, “El Concepto de Beneficiario Efectivo en los convenios para evitar la doble Imposición”, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 5.

<sup>10</sup> Aida Cevallos Morales, “El Concepto de Beneficiario Efectivo y su Jurisprudencia”, (Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2009), 31.

MC OCDE para limitar los beneficios que otorgan los tratados de doble imposición.

De esta manera, si bien es el estado de fuente quien otorga ciertos beneficios fiscales a las empresas no residentes bajo la aplicación de las cláusulas del convenio hasta un límite determinado, dicho límite le convierte a este estado en participe de los ingresos fiscales conjuntamente con el estado de residencia a través de la imposición de los beneficios en los dos estados, ya que por una parte es el estado de fuente quién recibirá un porcentaje de retención sobre los ingresos motivo de aplicación del convenio y es el de residencia en el que se declaran dichos ingresos. De cierta forma, esto es ventajoso para el estado de fuente en el caso de la aplicación de un tratado de doble imposición, ya que sigue siendo beneficiario mediante la tasa impositiva aplicable que se encuentra establecida como límite de aplicación.

Sin embargo, en caso de que un convenio no pueda ser aplicable, el estado de fuente sería el receptor en su totalidad del gravamen impuesto al sujeto pasivo. En este caso, dicho sujeto pasivo estaría en la necesidad de revisar la legislación interna en su país de residencia con el fin de encontrar el método a aplicar para evitar la doble imposición sobre un mismo ingreso sujetos a tributar en dos países diferentes.

Por otra parte, y con la aparición de los tratados ha ido desarrollándose también la planificación tributaria internacional, es así que la creación de las denominadas “empresas de papel” y otras figuras ha ido incrementando con el fin de obtener beneficios ya no solo en un estado sino a nivel mundial. Así, los sujetos pasivos, a través del uso de sus propias entidades intermediarias en países donde las tasas impositivas son menores además de otros beneficios, obtienen ventajas en los países de fuente (mínimo gravamen por la aplicación del límite mínimo de un tratado) y en los países de residencia (tributación mínima o nula por tasas impositivas).

Adicionalmente, y como consecuencia de la creación de empresas ficticias (sin operación o actividad) o también llamadas de papel, se origina una serie de acciones en contra de los paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición llegando a juzgar a nivel mundial y de forma negativa a los países que tienen esta categoría.

Una vez que se ha explicado que la aparición de “beneficiario efectivo” está ligada exclusivamente a la restricción de beneficios, es importante comprender el objetivo de dicho concepto, para lo cual Vega Borrego Félix Alberto parte del planteamiento de que para tener la condición del beneficiario efectivo, es necesario

que un sujeto pasivo receptor de los beneficios a obtener sea el titular de las participaciones que generan el derecho de obtener un rendimiento independientemente de si es interés o canon. El autor señala:

La cláusula del beneficiario efectivo se refiere exclusivamente al rendimiento y no a la participación, préstamo o derecho de propiedad intelectual o industrial que genera el dividendo, interés o canon. Por consiguiente, para la aplicación del convenio basta con tener la condición de beneficiario efectivo del rendimiento. No es necesario ser, al mismo tiempo, titular del activo que lo origina<sup>11</sup>.

De acuerdo a lo que establece el autor, los beneficios están sujetos a la recepción del beneficio o rendimiento y no al título de propiedad. Para muchos países, esto sonaría contradictorio ya que en una primera instancia entendemos como beneficiario efectivo a aquel titular y receptor de los beneficios quién sería el dueño o titular del bien, independientemente de que decida conferir su rendimiento a otros sujetos pasivos ya sea a título gratuito, donación u otros. Sin embargo, dentro de su análisis defiende su posición bajo la interpretación de que no es necesario cumplir con las dos condiciones de titularidad y de su fuente para que se considere a un sujeto pasivo como beneficiario efectivo; caso contrario, el MC OCDE dentro de sus comentarios lo habría recogido de manera expresa y no existe texto que lo detalle.

Adicionalmente el autor aclara que de acuerdo a las disposiciones del MC OCDE, la cláusula de beneficiario efectivo se conecta con el rendimiento y no con la participación, el préstamo o derecho de propiedad intelectual que lo genera. Y por tanto es en el momento en que se paga el rendimiento cuando es necesario identificar quién es el beneficiario efectivo. No obstante, también dentro de su análisis expresa que el concepto de beneficiario efectivo está conectado según el MC OCDE con su fuente “pues solamente se atribuye el rendimiento al establecimiento permanente del beneficiario efectivo si el derecho o propiedad que lo genera se encuentra afecto a su activo.”<sup>12</sup> Para esta aseveración basa su estudio en el criterio de vinculación efectiva, cuando tiene el derecho a obtener el rendimiento al activo o cuando siendo el mismo titular de ese derecho lo haya otorgado a través de una sublicencia, ya que su vinculación efectiva con el activo nunca desaparece.

El mencionado autor analiza lo referente a los techos de imposición para el

---

<sup>11</sup> Félix Vega Borrego, “El Concepto de Beneficiario Efectivo en los convenios para evitar la doble Imposición”, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005). 9-10.

<sup>12</sup> *Ibíd.*,

caso de dividendos establecidos en el artículo 10.2 del MC OCDE al igual que en la parte pertinente del MC ONU y MC EEUU. Por una parte existe un techo general de retención del 15% aplicable a cualquier tipo de dividendos y también hay un techo reducido del 5% aplicable a aquel que percibe el dividendo cuya participación directa es de al menos el 25% del capital de la sociedad repartidora del mismo. El fin es conceder una regulación tributaria más favorable a las sociedades poseedoras de una participación significativa en otra que se justificaría solo en el caso que existiere una relación matriz/filial entre las dos sociedades.

Por último, la conclusión de su análisis recae entonces en la afirmación de que la cláusula del beneficiario efectivo detallada en los modelos, se proyecta sobre el rendimiento y mas no sobre la fuente del mismo.

Cuando hablamos del rendimiento dentro de la aplicación de los CDTIs es importante establecer como comentario que el autor Vega Borrego Félix se refiere al perceptor cuando habla del receptor de los rendimientos quién de acuerdo al modelo de convenio MOCDE debe ser el beneficiario efectivo para constituirse en aquel que tenga el derecho de recibirlos y hacer uso de los rendimientos sin que necesariamente sea el titular del bien o derecho que lo genera pero que en realidad es el titular del derecho de percibirlo.

#### **1.4 Aplicación del concepto de beneficiario efectivo y sus efectos en países desarrollados y en vías de desarrollo**

Si bien beneficiario efectivo es un concepto relativamente nuevo para los países en vías de desarrollo, en los países desarrollados ya existían situaciones en las cuales se aplicaba este concepto. Con su inclusión en el Modelo de convenio de la OCDE, se ha logrado crear una herramienta para evitar la utilización de ciertas prácticas evasoras originadas por la aplicación de los tratados.

Como se verá más adelante dentro de los fallos de las cortes, en ciertos países no se ha utilizado este concepto de beneficiario efectivo de manera textual sino dentro de un razonamiento ligado al contexto y objeto de los CDTI. Es así, que dicho concepto no se encuentra definido dentro del Modelo de Convenio OCDE.

Esto ocasiona de cierta forma un vacío sobre sus límites y alcances, lo cual provoca inexactitud en la aplicación de las normas sobre todo cuando se trata de aplicar dicho concepto como uno solo a nivel internacional o dentro de cada legislación local. Como se conoce, dentro del MC OCDE se establece que cualquier



término no definido en cualquier tratado, tendrá el significado que la legislación del estado señale. En este contexto cabe preguntarse:

- a. ¿Qué sucede con los países en los cuales no existe una definición legal de beneficiario efectivo dentro de sus legislaciones, a pesar de que otros países han adoptado este concepto?

En el efecto de que la legislación local de un país se encuentre en contraposición al contexto de un convenio, una definición distinta a la establecida en dicho convenio podrá ser aplicable. En este sentido, lo que busca la fiscalidad internacional mediante la aplicación de los tratados de doble imposición es establecer lineamientos sin incluir dentro de sus textos definiciones locales; su objetivo está dirigido a crear un fin común para los estados que celebren un tratado de este tipo, aunque dentro de ellos no existan definiciones como es el caso de beneficiario efectivo textualmente formalizadas.

Sería importante que el concepto de beneficiario efectivo se encuentre establecido internacionalmente como una base para la aplicación de herramientas internacionales ya sea a través de su inclusión en los comentarios del Modelo de convenio OCDE o creando una figura que permita la aplicación común en los estados. Si bien, cada situación es propia, podría coincidir con una situación en particular normada, escrita y aceptada internacionalmente, de esta forma, se utilizaría una interpretación básica y no se adoptarían posturas de otros estados, emitidas bajo los criterios de sus jueces o autoridades fiscales. En resumen, cada país podría aplicar sus procedimientos en base con lineamientos internacionales comunes en lugar de adoptar como suyos criterios y procedimientos aplicados en otros países debido a la falta de reglas que le permitan enfrentar una situación dada.

- b. ¿Cómo las administraciones tributarias de los estados de fuente identificarían al beneficiario efectivo?

En la práctica, y para las Administraciones Tributarias ubicadas en los estados de fuente, es complicado establecer o determinar al beneficiario efectivo, sobre todo si se utilizan intermediarios que actúan en nombre propio, pero cuyos beneficios pueden o no llegar a su cuenta o destino final. En este sentido, independientemente de que exista legislación sancionatoria como es el caso de

ciertos países que emiten sanciones y multas cuando los sujetos pasivos no entregan determinada información a las autoridades fiscales, no se puede asegurar que dicha información es completamente transparente.

- c. ¿Qué pasaría en caso de divergencia en la aplicación del concepto de beneficiario efectivo entre los estados de fuente y de residencia al aplicar el concepto de beneficiario efectivo?

Esta es una pregunta muy común con gran incidencia dentro de este análisis. Los estados tanto de fuente como de residencia podrían tener una interpretación diferente al aplicar el concepto de beneficiario efectivo, que podría dar lugar a una doble imposición sobre un sujeto pasivo ya que para una parte (estado de fuente) los requisitos que confieren el estatus de beneficiario efectivo no se configurarían mientras que pueden ocurrir para la otra (estado de residencia) y, por lo tanto, la primera parte (estado de fuente) aplicaría la imposición total sin aplicación de un convenio lo cual sería perjudicial para el sujeto pasivo ya que tributaría en los dos estados.

Por esta razón es importante que los estados que firman un convenio establezcan conceptos claros y acuerdos que les permitan llegar a la misma interpretación y aplicación.

- d. ¿Qué pasaría en caso de que el beneficiario efectivo fuere una tercera persona residente en el estado de residencia sujeto al convenio?

De forma pragmática se puede afirmar que en este caso se cumplirían los requisitos que dan lugar a la utilización del convenio, independientemente de que el beneficiario efectivo reciba los beneficios a través de un intermediario en el mismo estado. En este caso el concepto introducido en el MC OCDE no tendría la naturaleza restrictiva para la que fue creado y el convenio debería ser aplicado.

De acuerdo al autor Vogel K., la interpretación utilizada para la aplicación de un convenio debe estar considerada y sujetarse de forma más amplia en el término “beneficios pagados”, ya que el sujeto pasivo que reciba dichos beneficios terminaría convirtiéndose en el beneficiario efectivo al ser quien posee el derecho para utilizar y disponer de los fondos. En esta situación es clara la independencia que tiene el intermediario en el otro estado contratante y al mismo tiempo expone la presencia

del beneficiario efectivo en tal otro estado contratante.

Para un mejor entendimiento de la utilización de “beneficiario efectivo”, se expone el concepto de beneficiario efectivo en ciertos países:

- Estados Unidos de América:

Mantiene dentro de sus disposiciones internas el concepto de beneficiario efectivo dentro de las notas explicativas de su modelo de Convenio en su parte pertinente<sup>13</sup>, establece que se debe entender por beneficiario efectivo a aquella persona que recibe el ingreso, sin importar quién sea el beneficiario nominal.

Con el fin de mostrar lo mencionado en el párrafo anterior se procedió a realizar la traducción del texto en mención, el mismo que sería como sigue: (140) El “Beneficiario Efectivo” de un dividendo es entendido generalmente al referirse como cualquier persona residente en un estado contratante a quien ese estado le atribuye el ingreso por dividendo para efectos de su impuesto. Párrafo 1 (d) del Artículo 4 (Residencia) señala expresamente este punto en relación con el ingreso que obtenga una persona transparente. Más aún, según lo dispuesto por el párrafo 12 de los Comentarios de la OCDE al Artículo 10, el Estado de fuente puede no considerar como beneficiario efectivo a ciertas personas que nominalmente pueden recibir un dividendo pero que en esencia no tienen control sobre el mismo. Ver también párrafo 24 de los Comentarios de la OCDE al Artículo 1 (Alcance General).

Se comprende que uno de los motivos para la aparición de este concepto en USA se debe a los casos de triangulación y por tanto uso de intermediarios que se ha utilizado con el fin de mantener el beneficio final de no pago de impuestos que resultó en su momento de la aplicación de un convenio de doble imposición entre dos países. A continuación se presentan en el punto No. 1.5 algunos casos en los que compañías de Estados Unidos utilizaban los convenios para obtener beneficios y fueron rechazados bajo la utilización del concepto de beneficiario efectivo.

- Ecuador:

Es uno de los países pioneros de Latinoamérica en incluir en su legislación local una definición legal de beneficiario efectivo. Dentro de las reformas al

---

<sup>13</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, trad. Fernando Velayos, Comentarios al art. 1, numeral 24, 73, Comentarios al art. 10, numeral 12, (Paris: OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 195.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo innumerado a continuación del artículo 7, se introdujo a través de la reforma de diciembre 2014, la siguiente definición: 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.

La Asamblea Nacional de este país, de conformidad con el Art. 84 de la Constitución, está en la obligación de adecuar, formal y materialmente las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en dicha Constitución, lo que permitiría dar lineamientos que ayuden a la aplicación de instrumentos internacionales.

La idea de incluir dentro de la legislación local el concepto de beneficiario efectivo se puede resumir básicamente como un mecanismo utilizado para llegar al beneficiario final de cualquier transacción económica que se realice entre varias partes. Anteriormente, para el caso ecuatoriano, la aplicación de beneficiario efectivo se limitaba a la utilización del mismo dentro de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Sin embargo, con la inclusión adicional de dicho concepto en la normativa doméstica, se amplía el campo de acción para la administración tributaria en la revisión de todas las transacciones que puedan ser realizadas con la utilización de un tercero. En el capítulo II, este concepto será estudiado y analizado con mayor profundidad ya que es uno de los objetivos de esta tesis.

- Chile:

Emitió la circular No. 57 en el año 2009 en la cual, si bien no define el concepto de beneficiario efectivo, señala ciertos criterios en cuanto a las normas de aplicación de los convenios así como los elementos para que una persona sea considerada como beneficiario efectivo. En este sentido, coincide en que la interpretación que se debe dar a los tratados internacionales está sujeta a su objeto y propósito y este es el de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Por otra parte establece que a falta de definición del concepto en los convenios se debe referir a la legislación local; sin embargo, dentro de la legislación chilena tampoco se establece una definición de beneficiario efectivo como tal. Dicha circular concluye que los comentarios emitidos en el modelo OCDE clarifican y pueden ser tomados en cuenta como medio de interpretación complementaria para la aplicación de los

convenios con Chile.

Adicionalmente, dentro de la circular No. 32 emitida en el año 2001, se emitió el criterio acerca de la limitación de gravar que tendría el estado de fuente siempre y cuando no exista la intervención de un intermediario que actúe como agente o representante del perceptor.

En la circular No. 16 emitida en el 2009, la autoridad fiscal establece que para identificar al beneficiario efectivo, los rendimientos obtenidos de las inversiones que se efectúen deben ser parte o formar parte en dominio del patrimonio del perceptor ya sea el inversionista o sus sucursales o agencias y mas no de terceros sean o no relacionados. En otras palabras, los rendimientos obtenidos deben provenir de las inversiones las mismas que son propiedad de quien recibe dichos rendimientos y no de terceros.

### **1.5 Criterios y fallos de las cortes de varios países**

A continuación, con el fin de proporcionar al lector situaciones en las cuales el concepto de beneficiario efectivo tiene un rol fundamental, se exponen casos emitidos por las cortes de varios países tomados de varios autores. Estos casos han creado precedentes importantes para la comprensión y aplicación de reglas cada país:

- México:

En 1998, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa – TFJFA emitió su criterio sobre la aplicación del convenio entre México y Reino Unido e Irlanda del Norte para el caso de pago de intereses en el cual se concluye que no es importante la intervención de un tercero entre el pagador y el beneficiario si es que dicho tercero es residente del mismo estado que el beneficiario efectivo de los intereses<sup>14</sup>.

- España:

En los años 2006 y 2007 se suscitaron dos casos relacionados con la cesión de los derechos de explotación comercial sobre la imagen de los jugadores de fútbol. La Audiencia Nacional mediante sentencia definió que el convenio de doble imposición entre España y Hungría era inaplicable (una entidad húngara cede los

---

<sup>14</sup> Alejandro Barrera Hernández, “Concepto de Beneficiario Efectivo”, Revista: Puntos finos, No. 213 (2013), 86.

derechos a la entidad española), ya que el beneficiario efectivo de los pagos era una entidad holandesa la cual otorgó una sublicencia a la entidad húngara, la misma que actuaba simplemente como un perceptor. Esta sentencia se basó en el hecho de que la entidad húngara realizaba pagos a otras entidades residentes en otros estados por cuantías similares a las pagadas por la entidad española, y que España, en caso de aplicar los CDTI, no otorgaba mayores ventajas con estas otras entidades residentes en otros estados<sup>15</sup>.

En el mismo año, mediante sentencia No. 164/2007, el Juzgado de lo Penal número 19 de Barcelona, definió que se utilizó una sociedad húngara para la aplicación del convenio de doble imposición con España. Dicha sociedad húngara no fue la receptora final de los beneficios por la concesión del uso de derechos de autor de películas cinematográficas. Quién realmente percibía los cánones era una sociedad de Reino Unido. Esta argumentación se basó principalmente en la existencia de una carta entre Hungría y Reino Unido la misma que establece las mismas condiciones contractuales entre España y Hungría. Adicionalmente, la entidad del Reino Unido es quien tiene facultades de control, supervisión y cumplimiento, y se presenta al público como la distribuidora oficial de películas a nivel internacional. Por otra parte, las facturas de la sociedad húngara tienen el mismo sistema numérico que las entregadas por la sociedad cesionaria<sup>16</sup>.

- Estados Unidos:

En 1999, el Tribunal de Apelación, con relación al pago de intereses por la financiación de una empresa de un grupo canadiense a la sucursal de este mismo grupo ubicada en Holanda, estableció que el responsable de la retención era la empresa en Estados Unidos y que el convenio entre este país y Holanda era inaplicable bajo la doctrina *step-transaction*, esto significa que, se consideró a Holanda creando un paso adicional sin motivos comerciales válidos, con el único fin de evitar el pago de impuestos en Estados Unidos. Por lo cual, dicho tribunal realizó el análisis de la operación como tal, sin tomar en cuenta a Holanda y trató al interés como resultado del préstamo entre el grupo Canadiense y la sucursal en Estados

---

<sup>15</sup> Juan Fraschini & Luis Aisenberg, “El concepto de beneficiario efectivo en derecho tributario internacional”, (Montevideo: Universidad de Montevideo, 2012.), 8.

<sup>16</sup> Aida, Cevallos Morales, “El Concepto de Beneficiario Efectivo y su Jurisprudencia”, (Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2009), 34-35.

Unidos<sup>17</sup>.

- Francia:

En 2006, bajo un acuerdo de usufructo entre un Banco de Escocia y una sociedad residente en Estados Unidos, el banco adquirió el derecho a recibir dividendos asociados a las acciones preferentes de una sociedad francesa parte del grupo de la sociedad estadounidense. Luego de la distribución de los dividendos, el banco reclamó a las autoridades francesas la devolución, hasta el límite permitido por dichas autoridades, de la retención realizada durante dicha distribución, utilizando para el efecto el tratado entre Francia y Reino Unido, y afirmando que el banco era el beneficiario efectivo de los dividendos. Al ser negado dicho reclamo, el banco recurrió al Tribunal Administrativo de Paris, obteniendo como respuesta que no era el real beneficiario efectivo de los valores pagados por la sociedad francesa, siendo la transacción un préstamo encubierto en el cual el banco entregaba a la sociedad estadounidense los dividendos a cambio de una remuneración aproximadamente igual al *avoir fiscal* (valor – crédito imputado al que un residente francés tiene derecho) y que tiene derecho el receptor de los dividendos.

El caso fue resuelto por el Tribunal Supremo bajo el argumento de que la sociedad estadounidense era la beneficiaria efectiva de los dividendos, tal es así que el préstamo fue encubierto utilizando al banco, y que este es quién entregó fondos, los mismos que serían devueltos por la sociedad francesa mediante el pago de dividendos. La transacción entre el banco y la entidad de Estados Unidos es una simulación cuyo objeto es obtener un beneficio fiscal. El Tribunal basó su decisión en varios puntos de su análisis que son:

1. El acuerdo de usufructo solo se contemplaban las acciones preferentes de la entidad francesa más no las ordinarias,
2. El valor pagado por el banco era levemente inferior al que se cobraría a la entidad francesa menos el valor de la retención a ser reclamada más el *avoir fiscal* sustentados bajo el tratado aplicado.
3. La cláusula de indemnización existente en el acuerdo de usufructo el mismo que establecía una indemnización al banco en el supuesto caso de que la entidad francesa no pagare los dividendos o no se pudiese cobrar el *avoir fiscal* y,

---

<sup>17</sup> *Ibíd.*, 35-36.

4. La asistencia a ser otorgada por la empresa de Estados Unidos a la empresa francesa<sup>18</sup>.

- Reino Unido:

En 2006, el Tribunal de Apelaciones del Reino Unido, emitió un fallo respecto a la aplicación del beneficiario efectivo con respecto de una disputa entre Indofood International Finance Ltd. y JP Morgan Chase Bank N.A<sup>19</sup>.

La compañía Indofood residente en Indonesia, cuyo negocio es la producción y distribución de alimentos, decidió aumentar su capital en el año 2002, utilizando un crédito del exterior para lo cual constituyó una subsidiaria en Islas Mauricio, quien sería la intermediaria y a través de la cual se obtendría una tasa de retención rebajada del 10% para el pago de intereses bajo el CDTI entre Indonesia e Islas Mauricio.

En el año 2005, el gobierno de Indonesia derogó el CDTI con Islas Mauricio. A partir de ese momento, Indofood pierde el beneficio de la retención sobre intereses.

JP Morgan Chase Bank N.A sugirió a Indofood, la constitución de la nueva sociedad en Holanda para aprovechar el CDTI con Indonesia y así utilizar a un intermediario en Holanda que actúe como el receptor de los intereses desde Indonesia y el pagador de los mismos a Islas Mauricio.

El Tribunal de Apelaciones de Reino Unido determinó que Holanda no era el beneficiario efectivo de los intereses pagados por Indofood, y por tanto el CDTI entre Holanda e Indonesia no era aplicable.

La decisión de este tribunal, se basó principalmente en:

1. El concepto de beneficiario efectivo debe tener un significado fiscal internacional amplio y no derivado de la legislación interna, de acuerdo a lo establecido en los comentarios del modelo de convenio OCDE.
2. Toma criterios subjetivos basados en la normativa interna de Indonesia: “sustancia sobre la forma”, se analiza la naturaleza del negocio, estructura societaria y facultades de la intermediaria.

La sentencia emitida detalla expresamente que se debe entender por

---

<sup>18</sup> *Ibíd.*, 35-36.

<sup>19</sup> Eugenio González de Peña, Sergio Henríquez Gutiérrez, “Los convenios para evitar la doble Tributación Internacional: Hacia un concepto de beneficiario efectivo”, (tesis de licenciatura, Universidad de Chile, 2011), 131-132.



beneficiario efectivo el actual propietario o dueño del ingreso que es quien realmente tiene el derecho total para gozar de dicho ingreso.

- Estados Unidos:

En 1995, los hechos de este caso son similares a los de Indofood. En éste, el Tribunal de Apelación concluyó que la noción de beneficiario efectivo claramente se refiere a la persona que recibe en realidad el dividendo, más que al accionista directo y formal:

La Comisión del Tribunal de Apelación dejó claro que este término se refiere a la persona que se beneficia económicamente del beneficio y no se aplica a las sociedades instrumentales que se interponen entre el deudor del ingreso y la persona que finalmente lo recibe. Además, también se refirió a la opinión suiza predominante, que considera el requerimiento de beneficiario efectivo una condición implícita de los convenios de doble imposición, que no requiere ninguna estipulación expresa en el texto del convenio. Por consiguiente, es el beneficiario efectivo únicamente quién tiene derecho a la devolución de la retención en la fuente<sup>20</sup>.

En resumen y como complemento de los casos presentados durante este punto, se afirma que el concepto de beneficiario efectivo ha aparecido como resultado de la práctica común desde hace muchos años atrás, del análisis de las situaciones existentes en cada país y las figuras y herramientas (tratados de doble imposición) utilizadas por los grupos económicos con el fin de obtener ventajas fiscales en los países de fuente específicamente con efecto en el ahorro fiscal en el país de residencia.

En este sentido, el uso de este concepto de beneficiario efectivo se ha hecho muy común en cuanto al análisis por parte de las Autoridades Tributarias sobre si un convenio de doble imposición es aplicable en una situación en la que actúa un intermediario.

Mediante la presente investigación, se ha identificado que son los países desarrollados los que independientemente de no contar con legislación expresa han entendido e interpretado de forma concreta este concepto, y estos países quienes van creando precedentes para que el resto utilice ciertos criterios en la aplicación de beneficiario efectivo para la utilización de los convenios de doble imposición específicamente. Basados en este actuar, se puede afirmar que los países buscarán no

---

<sup>20</sup> Aida Cevallos Morales, “El Concepto de Beneficiario Efectivo y su Jurisprudencia”, (Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2009), 36.

solamente aplicar dicho concepto para la utilización de los convenios de doble imposición sino también en otras situaciones no relacionadas con la aplicación de CDTI.

## Capítulo segundo

### Dividendos - normativa general caso ecuatoriano

#### 2.1. Antecedentes Históricos

La normativa tributaria de dividendos expuesta en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento ha ido modificándose a través de varias reformas. Para nuestro análisis tomamos como punto de partida el año 2004 en el cual la LRTI dentro de su texto considera a los dividendos como exentos siempre y cuando sean entregados por sociedades nacionales a favor de otras sociedades nacionales, personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador con posterioridad al pago del impuesto a la renta.

Mediante la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009, se incluye dentro de las exenciones a los dividendos distribuidos por las sociedades extranjeras residentes en el Ecuador y se excluye de esta exención a aquellas sociedades que reciban dividendos y estén domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición y de personas residentes en el Ecuador.

El 29 de diciembre 2014, mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento 405, se señala que la exención a los dividendos distribuidos no es aplicable en el caso de que el beneficiario efectivo sea una persona residente en Ecuador. De esta manera la normativa grava la distribución de dividendos distribuidos a cualquier persona natural residente en Ecuador que reciba dividendos siendo el beneficiario efectivo.

Con respecto al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la reforma del Decreto Ejecutivo No. 539 publicado en el Registro Oficial Suplemento 407-3s de 31 de diciembre de 2014 considera como dividendos a las participaciones en utilidades excedentes, beneficios o similares producto de derechos representativos de capital obtenidos de forma directa o indirecta<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” (2014) art. 3 en Decreto Ejecutivo No. 539 , Registro Oficial Suplemento 407-3s: 2

Mediante Decreto Ejecutivo No. 732 publicado en el Registro Oficial 434 del 26 de abril de 2011 se introduce la tarifa de retención sobre dividendos repartidos del 13% a personas naturales residentes en Ecuador y sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición. En el año 2014 mediante el Decreto Ejecutivo 539 mencionado anteriormente se amplía la aplicación de la tarifa de retención a los dividendos que se repartan a personas naturales o residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición ya sea de forma directa o mediante intermediarios. Adicionalmente, mediante esta misma reforma se señala que en el caso de la utilización del crédito tributario sobre la distribución de dividendos se deberá demostrar la sustancia económica de la intervención de intermediarios.

Mediante Decreto Ejecutivo No. 580 publicado en el Registro Oficial 448 de 28 de febrero de 2015, se sustituyó el término distribuidos por “repartidos”. Se puede entender el objeto de este cambio ya que al utilizar el término repartidos, se busca llegar a un todo independientemente de la forma en la que sean distribuidos.

Adicionalmente, se emitió en el año 2015, la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 mediante Suplemento al Registro Oficial No. 545 en la cual se incluyen lineamientos sobre dividendos a ser considerados por los sujetos pasivos en todos los aspectos, condiciones para repartir dividendos, tarifas de retención, las mismas que hablaremos en el siguiente punto de esta tesis, ya que esta resolución se ha mantenido hasta la actualidad y por lo tanto está vigente a la fecha.

## **2.2 Situación Actual – Dividendos**

Con la introducción de las reformas en los años 2014 y 2015, la autoridad fiscal buscaría un incremento en la recaudación de impuesto a la renta debido a que los cambios básicamente incorporan una serie de lineamientos dirigidos a regular las transacciones realizadas por residentes y no residentes con el fin de identificar aquellas transacciones no gravables de aquellas que deben someterse a tributación en el Ecuador y por tanto están sujetas al pago de impuesto a la renta.

### **2.2.1 Definición de dividendos**

La normativa ecuatoriana, a través del Decreto Ejecutivo No. 539 publicado en RO Suplemento 407 de 31 de diciembre 2014 define como dividendo a todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares obtenidos por los

derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, ya sea de forma directa o indirecta.<sup>22</sup> Es importante hacer mención sobre este texto en específico ya que todo el desarrollo normativo tributario gira alrededor de este concepto.

Desde un punto de vista fiscal, el objetivo de incluir dentro del concepto de dividendos a los excedentes, beneficios o similares, es permitir un mayor campo de acción para la administración tributaria al no dejar fuera de la regulación tributaria ningún ingreso obtenido por una persona natural o sociedad bajo el concepto de inversión de capital o participación accionaria que por práctica o definición no sea un dividendo como tal. Este es el caso de las ganancias por concepto de compra de acciones, si bien comprar una acción es una inversión de capital y convierte al inversionista en socio o accionista, no existe la seguridad de obtención de dividendos. Ciertas compañías reinvierten las ganancias anuales en el negocio no repartiendo dividendos, sin embargo el precio de la acción es el que otorga beneficios a sus compradores. Bajo este análisis, se entendería que la legislación ecuatoriana quiere alcanzar estos beneficios a ser tributables.

### **2.2.2 Tratamiento de ingresos gravados y exentos**

La Ley de Régimen Tributario Interno establece que los dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país son ingresos de fuente ecuatoriana, sin embargo están exentos aquellos que son distribuidos después del pago de impuesto a la renta por sociedades nacionales o extranjeras a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador<sup>23</sup>

Con base en esta normativa, se puede deducir que existen varios casos en los cuales los dividendos pueden ser considerados gravados y exentos. La resolución del SRI No. NAC-DGERCGC15-00000509 publicada el 16 de Julio de 2015 mediante Suplemento al R.O. No. 545 está dirigida a normar el tratamiento tributario en la distribución de dividendos por parte de quien distribuye y a quien se entrega.

---

<sup>22</sup> *Ibíd.*

<sup>23</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” (2016), capítulos II y III.

En resumen, y con base a lo mencionado por la legislación ecuatoriana, se clasifica el reparto de dividendos de la siguiente manera considerando si es gravado o exento:

Cuadro No. 1

**Condiciones para repartir dividendos**

<b>Dividendo distribuido a:</b>	<b>Beneficiario Efectivo:</b>	<b>Naturaleza:</b>
Sociedad residente o establecida en un no paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente	Persona natural residente en el Ecuador	Gravado
Sociedad Residente o establecida en Ecuador		Exento
Sociedad residente en el extranjero (no paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente)	Es una persona natural no residente en el Ecuador	Exento
Sociedad Residente o establecido en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente		Gravado
Persona natural residente en Ecuador		Gravado
Persona natural no residente en Ecuador		Exento

Fuente: RLRTI

Elaboración: Propia

La normativa tributaria establece como gravados a aquellos dividendos repartidos a personas residentes en el Ecuador o sociedades y personas naturales residentes o establecidas en paraísos fiscales.

Son exentos los dividendos cuando son distribuidos o repartidos a personas naturales o sociedades no establecidas o residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, personas naturales no residentes o sociedades residentes o establecidas en Ecuador.

El objetivo de realizar la distinción del reparto de dividendos es llegar al beneficiario efectivo de los mismos para que en el caso de ser un residente en Ecuador se sujete a la tarifa de impuesto a la renta establecido para personas naturales.

Por otra parte, mediante el artículo 136 del RLRTI se busca evitar la doble imposición a través de la aplicación de la exención para aquellos casos en los cuales los dividendos son repartidos por sociedades ubicadas fuera del territorio ecuatoriano

y los receptores son los sujetos pasivos en el Ecuador, siempre y cuando dichas sociedades extranjeras hayan tributado las rentas en el lugar donde se generaron y se obtienen los dividendos. Este tratamiento es importante ya que la legislación ecuatoriana reconoce los impuestos pagados en el exterior considerando el principio de reciprocidad con otros estados, y convirtiendo al Ecuador en un país que cuida a sus ciudadanos y evita la doble imposición tributaria para el sujeto pasivo.

Adicionalmente, las reglas expuestas sobre el reparto de dividendos y su naturaleza (gravada o exenta) permiten al estado ecuatoriano cumplir con el principio de equidad de impuesto a la renta ya que concientiza a los sujetos pasivos a cumplir con sus obligaciones de manera más justa, promoviendo la correcta carga fiscal en cada contribuyente.

La resolución NAC-DGERCGC15-00000509 en su artículo 13 establece el procedimiento de reparto de dividendos a un beneficiario efectivo a través de una sociedad residente o establecida en el exterior incluyendo los requisitos formales para soportar la transacción con el fin de ser aceptada su exención por la administración tributaria. A continuación se presenta el artículo 13 en su forma textual:

Para el caso de distribución de dividendos a un beneficiario efectivo a través de una sociedad residente o establecida en el exterior, el comprobante de retención se emitirá a nombre de esta última. Sin embargo, el agente de retención emitirá una copia certificada del mismo y la entregará al beneficiario efectivo dentro de los cinco días (5) siguientes a la fecha de efectuada la retención. En el comprobante de retención se incluirá la información detallada en las letras a) y b) del artículo 11 de la presente resolución y adicionalmente se registrará la frase "BENEFICIARIO EFECTIVO" seguido del número de cédula de identidad y ciudadanía, RUC o pasaporte y los nombres y apellidos de la persona natural referida.

En caso que el agente de retención mencionado en el inciso anterior hubiere recibido el mismo dividendo a través de otras sociedades residentes en el Ecuador, para efectos del cálculo de la retención de los dividendos a ser distribuidos a la sociedad residente o establecida en el exterior, deberá solicitar a la primera sociedad residente en el Ecuador que distribuyó esos dividendos la información certificada sobre:

- a) El valor del dividendo distribuido correspondiente al beneficiario efectivo.
- b) El impuesto a la renta pagado por esa sociedad atribuible al dividendo distribuido correspondiente al beneficiario efectivo<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Ecuador, Servicio de Rentas Internas, "Resolución NAC-DGERCGC15-00000509: Expedir las normas para el tratamiento tributario en la distribución de dividendos". Registro Oficial No. 545, 16 de Julio de 2015, Art. 13: 10-11.

### **2.2.3 Retenciones en la fuente**

El artículo 15 del RLRTI contiene los lineamientos de la aplicación del beneficiario efectivo en la normativa ecuatoriana, habilita la aplicación de la retención en la fuente para las personas naturales consideradas como residentes fiscales en el Ecuador, las mismas que por su condición están sujetas a una tarifa mayor de impuesto a la renta. Por otra parte, confirma lo establecido en los artículos 8 y 9 de la LRTI introduciendo restricciones a quienes se encuentran domiciliados en paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición, aclarando de manera certera la aplicación del 22% de impuesto a la renta sobre aquellos ingresos que corresponden a la composición societaria de menos del 50% correspondiente a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición y al 25% sobre los ingresos restantes que no corresponden a este grupo. En el punto 2.2 de este capítulo se realiza un análisis más amplio de la incidencia de los paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición dentro del contexto de la aplicación de beneficiario efectivo.

Adicionalmente, este artículo señala que en el caso de que las personas naturales residentes en el Ecuador perciban dividendos, están sujetos a retención de impuesto a la renta, por lo cual ya sea con el uso o no de intermediarios existe una obligación formal por parte de quien reparte dichas utilidades. La administración tributaria conforme a su potestad determinadora está en la facultad de establecer las obligaciones en el caso de que los intermediarios o quien reparta dividendos, no apliquen u oculten esta condición de persona natural residente en el Ecuador sobre aquel que recibe dichos dividendos.

A través del artículo innumerado 4 después del artículo 67 del mismo reglamento, la legislación ecuatoriana otorga la potestad a las sociedades que reparten dividendos de retener a los accionistas los impuestos pagados por ellos como responsable sustituto cuando existan enajenación de acciones, participaciones o derechos representativos que no hayan sido informados a dichas sociedades. Este artículo permite que las compañías recuperen valores por obligaciones que no son directas y que deben ser asumidas por quien las genera.

El artículo 125 establece que el momento de realizar la retención se produce al distribuir o entregar utilidades.



El artículo 126 principalmente aclara a los sujetos pasivos la aplicación de retención sobre los dividendos distribuidos anticipadamente, antes del cierre del ejercicio fiscal y pago de impuesto a la renta correspondiente. Esta aclaración es necesaria y liga lo establecido en la LRTI en el art. 9 sobre la exención de dividendos.

El art. 131 aclara aún más lo establecido en el art 15 antes mencionado, detallando la no aplicación de retención a los sujetos pasivos no residentes o aquellos que no son residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Además hace relevancia acerca de la condición de las personas naturales residentes en el Ecuador sobre las cuales no aplica lo señalado en este artículo. Se comprende que de esta manera se trata de otorgar beneficios a las personas no residentes y así evitar la doble imposición sobre dividendos que ya tributaron en su momento. Sin embargo castiga a aquellos sujetos pasivos que son residentes en jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales, así como excluye a los residentes en el Ecuador, los mismos que tienen una tarifa diferente a la pagada por las sociedades.

La disposición transitoria décima octava del RLRTI incluye y detalla los porcentajes de retención a ser utilizados por los sujetos pasivos, siendo el 13% el aplicable para las sociedades que se sean residentes o estén establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. La tabla que incluye dicha disposición transitoria con los porcentajes es como sigue:

Cuadro No. 2  
**Porcentaje de retención de impuesto a la renta**

Fracción Básica	Fracción Excedente	% Retención sobre la F. Básica	% Retención sobre la F. Excedente
0	100.000	0	1%
100.000	200.000	1.000	7%
200.000	En adelante	8.000	13%

Fuente: RLRTI  
Elaboración: Propia

Es importante mencionar que dicha disposición transitoria décima octava señala la emisión de una resolución para la aplicación de los porcentajes de retención considerando cada caso en particular. La resolución NAC- DGERCGC15-00000509 publicada el 16 de Julio de 2015 mediante Suplemento al R.O. No. 545 contiene

lineamientos dados por la administración tributaria acerca de la aplicación de las retenciones sobre la distribución de dividendos, los porcentajes y forma de cálculo de la retención en aquellas casos en los que aplica:

Cuadro No. 3

**Porcentajes de retención sobre dividendos**

<b>Dividendo distribuido a:</b>	<b>Beneficiario Efectivo:</b>	<b>Retención:</b>
Sociedad residente o establecida en un no paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente	Persona natural residente en el Ecuador	El cálculo es como sigue: 1. Dividendo distribuido <u>(+) Impuesto a la renta pagado</u> (=) Base Imponible (* Aplicación de la tabla, art 36 LRTI <u>(-) Crédito Tributario</u> <b>(=) Retención</b>
Sociedad Residente o establecido en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10% sobre la parte que haya tributado el 25% más el impuesto atribuible a dicho dividendo.</li> <li>• Si resultado es 0, se emitirá retención en 0.</li> </ul>
Persona natural residente en Ecuador		Dividendo distribuido <u>(+) Impuesto a la renta pagado</u> (=) Base Imponible (* Aplicación de la tabla, art 36 LRTI <u>(-) Impuesto pagado por la sociedad</u> <b>(=) Retención</b>

Fuente: RLRTI

Elaboración: Propia

El artículo innumerado siguiente al artículo 48, por otra parte, establece que se encuentra sujeto a retención en la fuente sobre los dividendos obtenidos por aquellos sujetos pasivos que no informen sobre su composición societaria. Esta normativa tiene el objetivo de obtener información crítica de los sujetos pasivos para lo cual utiliza la aplicación de un porcentaje de retención en caso de no recibir dicha información o de hacerlo en forma parcial.

#### **2.2.4 Crédito tributario**

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 136, reconoce como crédito tributario cualquier impuesto pagado bajo la condición de incluir como parte de la renta global aquellos ingresos obtenidos en jurisdicciones con menor imposición o tarifa cero.

Adicionalmente a lo mencionado en el párrafo anterior, este artículo señala que para el caso de las personas naturales residentes en el Ecuador así como aquellos no residentes domiciliados en paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición, se permite atribuir el impuesto pagado siempre y cuando se haya hecho la retención en la fuente adicional establecida. Analizando esta parte de la norma, se puede considerar que el fin que persigue es aclarar y resaltar que se puede utilizar como crédito tributario el impuesto pagado por las sociedades que reparten dividendos, siempre y cuando se haya realizado la retención en la fuente correspondiente.

El artículo 137 de mismo RLRTI establece la forma en la cual se debe atribuir el crédito tributario. Las personas residentes en el Ecuador pueden utilizar dicho crédito tributario bajo las siguientes consideraciones importantes:

1. Considerando el ingreso gravado al valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad.
2. El crédito tributario no superará:
  - b.1) El impuesto pagado correspondiente al dividendo
  - b.2) El 22% o 25% del ingreso gravado
  - b.3) El impuesto a la renta a pagar dentro de su renta global. Esto también aplica para el caso de crédito tributario sobre dividendos provenientes de ingresos sujetos a impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero.
3. El crédito tributario será el impuesto pagado por la primera sociedad que distribuyó el dividendo cuando se percibe un mismo dividendo de más de una sociedad.
4. El artículo 137 del RLRTI señala la siguiente consideración bajo la cual un residente en Ecuador puede utilizar el crédito tributario:

En el caso de que la sociedad que distribuya las 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 Ley de Régimen Tributario Interno, 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<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” (2016), art. 137: 94.

5. Finalmente, se debe informar a quien percibe los dividendos los valores respectivos para ser considerados como parte de la renta global y crédito tributario.

Lo más relevante que establece la norma para que una persona pueda utilizar el crédito tributario por dividendos distribuidos indirectamente, es la justificación de la sustancia económica sobre la utilización de la intermediación. La norma busca que no exista triangulación con el fin de evadir la obligación fiscal, que en muchos casos ha sucedido al utilizar dicha intermediación.

Por otra parte, la resolución NAC- DGERCGC15-00000509 en su artículo 5 expone tres opciones para el uso del crédito tributario por parte del beneficiario efectivo correspondiente a impuestos pagados, estas básicamente son:

1. La parte del impuesto a la renta pagado que corresponde al dividendo distribuido.
2. En el caso de que la empresa haya aplicado incentivos o beneficios tributarios, el valor del impuesto a la renta que corresponda sin considerar dichos incentivos o beneficios.
3. En caso de varios dividendos recibidos por sociedades, el impuesto a la renta sobre el dividendo pagado por la primera sociedad que distribuyó los dividendos.

Este artículo busca que los sujetos pasivos que sean beneficiarios efectivos puedan utilizar el crédito tributario que en resumen siempre será el impuesto a la renta pagado por las sociedades que distribuyeron o repartieron los dividendos.

El artículo 6 de esta resolución en concordancia con el artículo anterior, establece que el crédito tributario a ser considerado por beneficiario efectivo por retenciones es el valor retenido que corresponde al dividendo distribuido.

Además, para poder utilizar lo establecido en los artículos 5 y 6 de la mencionada resolución, el beneficiario efectivo debe haber incluido en su declaración los ingresos por dividendos como gravados. Esto es concordante ya que los sujetos pasivos no podrían utilizar beneficios sin obligaciones. Es así que el artículo 7 de la resolución, señala textualmente que los dividendos deben considerarse ingresos gravados por parte de los sujetos pasivos residentes o establecidos en el Ecuador.

Por otra parte, y para complementar lo anterior tanto el anticipo como el impuesto en caso de reinversión de utilidades serán reconocidos en el porcentaje aplicable al dividendo, en el caso de la reinversión sobre los valores que no hayan sido reinvertidos de acuerdo con los artículos 8 y 9 de la resolución.

El artículo 10 de la resolución es específico con relación al crédito tributario por el impuesto pagado correspondiente a la recepción de dividendos distribuidos por varias sociedades a favor de una persona natural, dando 3 opciones de cálculo y siendo considerado el que resulte el menor de:

1. La sumatoria de los impuestos pagados por las sociedades que repartieron los dividendos.
2. La sumatoria de la multiplicación de los ingresos gravados por la tarifa correspondiente en cada caso (22% o 25%).
3. La diferencia de restar el impuesto causado proveniente de la renta global de una persona natural que incluye dividendos menos el impuesto causado en la renta global si no se incluyera dichos dividendos.

Finalmente, para concluir con el análisis de los artículos de la resolución, el artículo 11 determina la obligación de la sociedad en informar a los receptores de los dividendos tanto el ingreso por el dividendo como el crédito tributario correspondiente. En el caso de distribución de un mismo dividendo a través de varias sociedades, será la primera la que debe entregar información tal y como lo establece el artículo 12.

### **2.3 Dividendos: Beneficiario efectivo y paraísos fiscales.**

Las nuevas definiciones incluidas en la legislación ecuatoriana han permitido ampliar el concepto de dividendos en el Ecuador. Anterior a la reforma del 31 de diciembre de 2014, se interpretaba como dividendo a la repartición de utilidades después del pago de impuesto a la renta a los accionistas de forma directa, siendo un limitante para llegar al beneficiario efectivo. La incursión de la palabra “indirecta” amplía el campo de acción de la administración y tributaria y por tanto la base de recaudación.

Los dividendos también están íntimamente ligados a la aplicación de beneficiario efectivo en cualquier transacción; sin embargo, en forma previa a la reforma de diciembre de 2014, en el Ecuador no existía normativa que exprese esta relación, hasta que fue introducida por el artículo innumerado a continuación del artículo 7 del RLRTI, mediante el Decreto Ejecutivo No. 539 publicado en el RO Suplemento 407 del 31 de diciembre de 2014. Este artículo señala: “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”.

De esta forma se introducen cambios en los artículos relacionados a dividendos los mismos que serán analizados con mayor detalle en el siguiente punto y que para efectos de este estudio buscan llegar al beneficiario efectivo a través de varios mecanismos tales como el requerimiento obligatorio de la composición accionaria de las empresas con el fin de conocer e implementar acciones de protección (aplicación de retención en la fuente) sobre el envío de dividendos hacia paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición e incluso castigos (incremento de la tasa de impuesto a la renta) a los sujetos pasivos que incumplan con el envío de dicha información.

La normativa ecuatoriana para el caso de dividendos provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición es clara ya que establece que serán ingresos gravados y formaran parte de la renta global independientemente de que el impuesto pagado sea crédito tributario.

Adicionalmente, el impuesto a la renta causado es atribuible a sus accionistas, socios o partícipes domiciliados en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, sin embargo existe la obligatoriedad de realizar la retención adicional de acuerdo a la ley y el porcentaje establecido por el SRI. Dicha retención de igual forma que en el caso anterior es crédito tributario para las personas naturales residentes en el Ecuador.

Con base en lo expresado en los párrafos anteriores, se puede afirmar que la administración tributaria ecuatoriana ha buscado mediante las normas llegar al beneficiario efectivo. En caso de que dicha autoridad fiscal no logre hacerlo, las personas naturales accionistas o dueñas de las empresas que reparten dividendos, se estarían beneficiando de un impuesto que surgiría de la diferencia en tasas aplicable tanto a una persona natural como a una sociedad. Dicho impuesto dejaría de ser percibido por la administración tributaria y por tanto sería un perjuicio para el fisco.

En conclusión, las leyes ecuatorianas afectan directamente a los sujetos pasivos que se constituyen como beneficiario efectivo o se encuentran en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

## 2.4 Análisis de los cambios en la normativa ecuatoriana (normativa hasta 2014 - reforma de diciembre 2014).

Dentro de este punto, el objetivo es analizar el fin de las reformas normativas relacionada con los dividendos. Para lo cual se presenta un cuadro resumen de los cambios, en donde se incluye a quien se encuentra dirigida la afectación:

Cuadro No. 4

### Cambios en la normativa ecuatoriana

Artículo	Cambio realizado	Incidencia en:
Art.9. LRTI. Exenciones	Se incorpora el término beneficiario efectivo el mismo que si es una persona natural residente en Ecuador, el dividendo repartido no está exento.	Sujeto Pasivo
Art.48. LRTI. Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.	Habrà retención sobre los dividendos enviados por las sociedades que incumplan con informar sobre la composición accionaria cuando el beneficiario efectivo sea residente en Ecuador.	Intermediario, Sujeto Pasivo.
Innumerado después del Art. 7 RLRTI.	Incorporación del artículo con el fin de considerar dividendos a las participaciones y beneficios o similares.	Directa al Sujeto Pasivo.
Art. 15. RLRTI. Dividendos y utilidades distribuidos.	Se introduce los conceptos de beneficiario efectivo, y de intermediario, con el cual se aclara que el beneficiario final está sujeto a retención. Se introduce un párrafo normando la facultad de la administración tributaria para determinar las obligaciones del beneficiario efectivo en caso de que al conocerlo, el agente de retención no haya realizado la retención correspondiente. Se reconoce la compensación del impuesto retenido con el pagado de acuerdo a los porcentajes de impuesto a la renta.	Agente de retención o intermediario. Sujetos pasivos domiciliados en paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición.
Artículo innumerado 4 después del artículo 67	Artículo incorporado en el cual se permite al agente de retención exigir al accionista o beneficiario el impuesto pagado como responsable sustituto.	Sujeto Pasivo
Art. 125 Retención por las utilidades, dividendos o beneficios.	Se elimina el porcentaje de retención del 10% vigente hasta el 2014.	Directa al sujeto pasivo.
Art. 126 Retención por dividendos anticipados y otros	Se generaliza la tarifa de impuesto de acuerdo a las nuevas reformas, así como se incorpora la tarifa de 25% para el caso de paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición.	Sujeto pasivo.
Art. 131 Ingresos de no residentes	Dentro de este artículo en la parte pertinente a reparto de dividendos se aclara que las personas naturales	Sujeto pasivo

Artículo	Cambio realizado	Incidencia en:
	residentes en Ecuador que sean beneficiarios efectivos no están exentas de retención.	
Art. 136 Impuestos pagados en el exterior	Se generaliza la tarifa de impuesto de acuerdo a las nuevas reformas.	Sujeto pasivo
Art. 137 Crédito Tributario	Se aclara el tratamiento dentro de la renta global en el año de distribución. Se especifica la tarifa de impuesto de acuerdo a los nuevos porcentajes aplicables en cada caso. Establece el valor por crédito tributario por ingresos sujetos a impuesto único. Determina la necesidad de demostrar la sustancia económica de utilización de intermediarios para el uso de la retención.	Sujeto pasivo

Fuente: LRTI, RLRTI, Resolución NAC  
Elaboración: Propia

Como se puede observar dentro del cuadro precedente, la afectación de las reformas está dirigida específicamente a los sujetos pasivos, seguidos por los intermediarios que en este caso serían las sociedades que deberían actuar como agentes de retención.

A continuación, es importante determinar el propósito de los cambios realizados mediante la reforma objeto de este análisis. Para empezar con el mismo, es procedente destacar los cambios producidos en la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la reforma en sus artículos 9 y 48 relacionados con exenciones y retenciones en la fuente sobre pagos al exterior respectivamente.

Básicamente, la administración tributaria ecuatoriana buscó incorporar a la legislación vigente el concepto de “beneficiario efectivo” siendo así que todos los cambios realizadas giran en torno a dicho concepto.

Se puede percibir que el principal propósito de este cambio es la utilización de este concepto y busca ampliar la base tributaria de aquellas personas naturales residentes en Ecuador que al recibir dividendos no tributan la tarifa máxima establecida para personas naturales que llega de acuerdo a la tabla a un 35% , el cual sumado al impuesto sobre la fracción básica, genera una tasa efectiva para el 2015 del 26.4%, que frente a lo que recibe el fisco por parte de las sociedades (22%), le significaría un ingreso adicional. Por otra parte, es importante definir que dichos dividendos provienen de actividades sujetas a una tarifa menor al ser generados por una sociedad y no una persona natural. Al hacer esta distinción se evidencia que la administración tributaria utiliza a las compañías como medio para llegar a las



personas naturales, que podrían ser propietarias de dichas empresas, ya que aún con los esfuerzos realizados no se ha logrado alcanzar y controlar de manera eficaz y efectiva a dichos contribuyentes, independientemente de que para ello se hayan utilizado herramientas tales como la declaración patrimonial aparentemente sin mayores resultados.

El momento en que los dividendos son gravados, automáticamente se transforman en ingresos gravados para quien los percibe y por tanto eleva la base imponible y el impuesto a pagar de la persona natural. Al gravar al sujeto pasivo aplicando las tasas correspondientes, la recaudación del fisco sería mayor y por tanto un beneficio para el estado.

Con el cambio realizado al artículo 48 de la LRTI, la administración tributaria ecuatoriana busca respaldar su criterio de gravar al beneficiario final del dividendo independientemente de conocer o no la identificación del mismo, es así que castiga mediante la aplicación de la retención en el reparto de dividendos si las sociedades no envían información sobre sus accionistas en todo o en parte.

Prosiguiendo con el análisis, a continuación se analizan los cambios al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los cuales tienen el propósito principal de aclarar, es así que en resumen:

- Se amplían y exponen los conceptos de dividendo, beneficiario efectivo e intermediario.
- Se reconoce la facultad de la administración para determinar las obligaciones del beneficiario efectivo.
- Se establece la necesidad de retención al reparto de dividendos en ciertos casos.
- Se reconoce la compensación del impuesto retenido con el impuesto a pagar.
- Se generalizan los porcentajes de retención, siendo la administración tributaria la reguladora de los mismos mediante resolución.
- Se crea el derecho de exigir el impuesto pagado como responsable sustituto.
- Se incorporan normas para regular el reparto de dividendos desde y hacia paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición.
- Se establece la necesidad de demostrar la sustancia económica de utilización de intermediarios.

Los cambios mencionados conjuntamente con la emisión de la Resolución NAC- DGERCGC15-00000509 publicada mediante Suplemento al R.O. No. 545 de

16 de Julio de 2015, engloban una serie de normas dirigidas principalmente y como ya se mencionó anteriormente a ampliar la base imponible a través de la identificación del beneficiario final que percibe el dividendo. Si dicho beneficiario es una persona natural estaría sujeto al pago de impuesto a la renta por la diferencia de tasas que aplican para una sociedad y persona natural residente en Ecuador. Caso contrario si el beneficiario final es un no residente, no está sujeto a ningún pago adicional. En caso de dividendos enviados a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición independientemente de que el beneficiario final sea no residente, están sujetos a un pago adicional mediante retención por la distribución de dividendos.

## Capítulo Tercero

### **Afectación de la retención en la fuente a los dividendos y aplicación del concepto de beneficiario efectivo en las empresas multinacionales en el Ecuador**

Las empresas multinacionales son grandes corporaciones cuyo objetivo, al igual que cualquier otro tipo de empresas, es incrementar las ganancias, lo cual no significa necesariamente evadir obligaciones financieras, laborales o tributarias. Las estrategias que aplican estas empresas multinacionales buscan no generar riesgos o contingencias de ningún tipo sino aprovechar las condiciones mundiales para generar ingresos.

Originalmente, estas multinacionales fueron creadas al igual que el resto de empresas debido a la unión de personas ya sean familias, socios independientes o jurídicos (otras empresas que se unen o aportan con capitales), con el fin de crear negocios y por tanto obtener utilidades.

A lo largo de los años dichas compañías fueron expandiendo sus negocios y por tanto vieron la necesidad de ampliarse tanto en tamaño como en mercado, es así que pasaron de actuar en mercados nacionales dentro de sus territorios a interactuar dentro de los mercados internacionales. Esto sumado a la globalización que se fue desarrollando en la últimas décadas, se abrieron oportunidades que estas grandes corporaciones aprovecharon para elevar sus ganancias, desde el punto de vista de negocio.

Las compañías multinacionales se diferencian de una empresa común porque no solo se encuentran establecidas en su país de origen sino que también están constituidas en otros países a través de sucursales o filiales, con el fin de desarrollar sus actividades comerciales de venta, compra, producción, etc. Dichas compañías tienen la capacidad de expandir su producción y otras operaciones tales como mover plantas industriales, maquinaria, recurso humano, etc., de un país a otro.

La estructura de las compañías multinacionales permite crear alianzas con otras empresas y entre ellas mismas mediante fusiones y adquisiciones, con el fin de obtener un nivel elevado de influencia y poder dentro de cualquier economía a nivel mundial lo que le permite enfrentar cualquier crisis, a la competencia, y desarrollar sus productos de manera potencial a través de la investigación y desarrollo en el territorio en el cual invierten principalmente.

De esta forma aprovechan los recursos tanto humanos como materiales, transfiriendo de un país a otro, elementos importantes como capacitación, experiencia y tecnología. Estar presentes en diferentes lugares geográficamente y mantener una misma práctica de negocio y forma de comunicación, promueve la interacción de diferentes culturas e inclusión de su fuerza laboral independientemente de su condición social, raza y género.

Además, los procesos que aplican estas compañías, han sido desarrollados por sus equipos de expertos con el fin de que todas sus empresas a nivel mundial funcionen bajo “la misma forma de hacer las cosas”, procesos de logística de compras, cotizaciones de ventas, planes de producción y mantenimiento, procesos contables y administrativos. Se utilizan los mismos métodos y se centralizan ciertas actividades que deben ser controladas a alto nivel (por ejemplo se divide la forma de control entre global, regional y país).

En palabras simples se podría decir que las multinacionales, operan como una sola entidad a nivel mundial. Sin embargo, son tratadas de forma diferente por la legislación de cada país en las que se encuentran situadas.

En Latinoamérica, muchos gobiernos consideran que las filiales de las multinacionales no son un todo con sus casas matrices, sino que al establecerse en cada país, deben adoptar completamente la forma y tratamientos internos, y si no sucede son sancionadas de conformidad con cada legislación. Un ejemplo de esto, son los activos fijos, que en varios países debido a sus legislaciones no podrían ser introducidos bajo otra figura que no sea de compra del activo. Dicho activo fijo pertenece a la compañía multinacional dentro de su contabilidad global, independientemente del país en el que se encuentre ubicado; sin embargo, para fines locales constituye un activo de la compañía local. Esta situación ha causado cierto conflicto entre sucursales y filiales de una compañía multinacional ya que no permite transparentar los procesos, y promueve la utilización de figuras como las de compra y venta entre ellas, causando pago de tasas e impuestos en cada país en transacciones de una misma compañía multinacional.

Continuando con el análisis de la incidencia del apareamiento de las grandes multinacionales, los gobiernos de los países, sobre todo de aquellos que se encuentran en vías de desarrollo son los más afectados por la inmersión de estas compañías en sus territorios, ya que ciertas multinacionales no buscan generar inversión permanente en los países, sino, mantener un beneficio medio entre su

propósito y el rendimiento que percibe el gobierno ya sea mediante los rendimientos resultantes de la operación (caso petroleras por ejemplo), mediante los tributos a recaudarse, la generación del empleo, etc. Esto ha ocasionado que los recursos económicos que obtienen no sean reinvertidos o se queden en el país del negocio sino que sean repatriados a los países de residencia de su casa matriz u otros que ofrecen mejores garantías de inversión financiera.

En los países de fuente se ha buscado evitar que las inversiones se vuelvan pasajeras, sin encontrar soluciones que sean adecuadas a largo plazo, para lo cual se ha actuado por el lado de las prohibiciones y bloqueos para impedir la salida de dinero. Como parte simultánea, también se encuentran los países de residencia que buscan que las ganancias obtenidas en los países de fuente ingresen a sus territorios y por tanto generen beneficios para los mismos. Para lograrlo, encontramos que se han utilizado varias herramientas, una de ellas es la llamada consolidación de sucursales y filiales, que si bien deben cumplir con ciertos requisitos contables, son normas globales que han permitido a los países de residencia tener en la mira a sus filiales.

Para finalizar con este análisis, es importante señalar que existen dos posiciones, una a favor y otra en contra de la existencia de las multinacionales. La primera relacionada con las ventajas. Al establecerse este tipo de compañías en un país aportan con la generación de empleo y tienen la capacidad de responder ante las necesidades y exigencias de cualquier mercado sin perder su eficiencia. Además, y como ya se mencionó en el párrafo anterior, este tipo de compañías son capaces de invertir sus recursos en investigación y desarrollo lo cual le permite obtener mejoras tanto a nivel tecnológico, productivo como administrativo con el fin de generar beneficios.

La segunda se encuentra ligada a las desventajas que este tipo de compañías produce en un país. La incidencia negativa que tienen estas compañías en ciertos países donde se establecen es alta. Esto se produce por el aprovechamiento por ejemplo, de pago de salarios mínimos para obtener costos de producción bajos lo cual les permite abrir una puerta para que los derechos de los trabajadores sean alterados y existan malas condiciones de trabajo en un país. Adicionalmente, son los responsables de la destrucción del ecosistema debido a la sobre explotación de los recursos naturales en aquellos países y territorios diferentes al de origen.

### **3.1 Multinacionales que cotizan en bolsa**

Uno de los mejores mecanismos de control y transparencia es el ente “Bolsa de Valores” a través de la cual se transparenta la información y se valoran las compañías como un todo, esto permite realizar negociaciones tales como compras y ventas con la certeza de que la situación de la compañía a la fecha de su consulta es la real.

El objetivo claro de las compañías para cotizar en bolsa es captar inversión para la empresa de diferentes fuentes públicas (personas u otros entes jurídicos), los mismos que actuarán como socios inversionistas durante el período en que son dueños de las acciones que se hayan adquirido. Estos recibirán como resultado de dicha inversión los réditos llamados dividendos que son los que están sujetos al análisis en la presente tesis.

Para poder cotizar en bolsa, uno de los requisitos es exponer a la compañía en su totalidad es decir mostrar su información clara y verídica; es así, que los diferentes departamentos, administración ejecutiva, ventas, mercadotecnia, investigación y desarrollo, producción, finanzas, contabilidad, trabajan como un solo equipo con el fin de que la información presentada sea la correcta para que los futuros inversionistas tomen sus decisiones.

Esto si bien no genera un 100% de confianza para los gobiernos de los países de fuente, al menos permite que se esclarezcan las reglas bajo las cuales juegan las grandes multinacionales a nivel mundial.

Por otra parte, este sistema permite obtener información sobre la compañía la misma que se presenta en forma anual, y compararlas con empresas similares localizadas en todo el mundo. La información que no se puede conseguir es aquella que corresponde al nivel final de la cadena societaria de la compañía es decir el accionista-persona natural que es dueño de las acciones adquiridas a través de los corredores de bolsa en los mercados de valores.

En países como Estados Unidos de América, es obligatorio presentar una declaración a la administración tributaria local (a través del corredor de bolsa que maneja la cuenta e inversión de la persona) con el fin de dar a conocer si dicha persona es residente o no del país, de esta manera ellos llevan un control a sus ciudadanos para el pago de impuestos.

En este sentido, los países tendrían herramientas como el intercambio de

información entre sus administraciones tributarias para poder investigar a sus ciudadanos, considerando como lo más importante los términos en los cuales se pueda realizar dicho intercambio.

Ha sido importante hacer mención de todos estos lineamientos acerca de las empresas que cotizan en bolsa ya que tienen una particularidad, y es que su información es más transparente que aquellas que no cotizan en bolsa. Dentro de este capítulo en adelante se analizará los efectos y riesgos que puede existir la repartición de dividendos por parte de estas compañías bajo la normativa actual independientemente de que su información sea pública.

### **3.2 Empresas multinacionales en Ecuador**

Para poder hablar de la incidencia de las empresas multinacionales en el Ecuador debemos tomar en cuenta que las normas y la política de gobierno son extremadamente cambiantes, lo cual genera duda e inestabilidad para el establecimiento de las condiciones bajo las cuales actuarían las compañías. Las empresas multinacionales buscan invertir en países que les generen ganancias y ofrezcan estabilidad a sus inversiones independientemente de que estos sean países con legislaciones fuertes o que tengan tasas elevadas. Si bien estos dos factores son importantes al momento de decidir establecerse en un país, los elementos de mayor preponderancia en el análisis son las garantías y estabilidad que ofrece dicho país. La inestabilidad ahuyenta las inversiones lo cual merma sus beneficios que son entre otros generación de empleo, percepción de ingresos a través de los tributos, aportes tecnológicos etc.

Cabe destacar que el análisis precedente fue realizado desde el punto de vista del inversor como tal, y no se hace hincapié a las formas utilizadas por las compañías extranjeras para evadir obligaciones de cualquier índole.

En el ámbito internacional en materia fiscal, existen herramientas para evitar la doble imposición y evasión, como son los tratados internacionales, los cuales han sido de una u otra forma, utilizados de manera indiscriminada con el fin no tributar en los países de fuente. Ecuador ha introducido una serie de reformas que tratan de clarificar a través de su legislación doméstica reglas a seguir que le permitan regularizar transacciones internacionales las mismas que en gran parte son realizadas por compañías multinacionales a nivel mundial. Es así que podemos encontrar una serie de reformas introducidas a lo largo de los años, que si bien se comprende que

buscan controlar de mejor manera el ingreso y salida de divisas bajo un justo sistema impositivo, no es óptimo para atraer la inversión extranjera. Esto sumado a la dificultad de mantener una moneda extranjera como propia y a la baja del precio del petróleo, podrían ocasionar que las compañías abandonen el país porque los resultados económicos y de negocios no son lo esperado.

En el Ecuador, las dos formas más usadas para el establecimiento de compañías extranjeras en territorio nacional son: 1) sucursales y 2) subsidiarias o filiales.

Esta tesis no se enfoca al análisis de las sucursales por lo cual no se harán comentarios sobre este tipo de compañías. Sin embargo, y para mejor comprensión del lector, a continuación se presentan las principales características de las dos formas mencionadas anteriormente:

- **SUCURSAL:**

1. Tiene capital asignado y no propio, es decir su capital se destina a operaciones puntuales.
2. No existe capital en acciones.
3. Sin personería propia, se establece bajo las normas y leyes de su casa matriz; sin embargo, se reconoce su existencia bajo las leyes del país de constitución para ejercer comercio.
4. Sin directorio propio
5. Cualquier decisión o acto celebrado viene definido por la casa matriz.
6. Está sujeta a reglas contables del país de residencia.
7. Lleva el nombre de la matriz seguido de “sucursal país”
8. El representante legal y directivos son nombrados por la casa matriz

- **SUBSIDIARIA O FILIAL:**

1. Tiene autonomía propia, es decir no existe vinculación corporativa con la casa matriz.
2. Tiene órganos propios de decisión
3. Tiene capital propio
4. No está vinculada con la sociedad que la controla, en caso de quiebra o demanda.



Las características señaladas de cada una de las formas de constitución de compañías muestran las diferencias sustanciales entre las subsidiarias y las sucursales.

Las subsidiarias son compañías que al final de cada año luego del respectivo cierre fiscal se encuentran habilitadas para repartir dividendos a sus socios o accionistas independientemente de donde estén ubicados geográficamente. Ellas son las que tienen afectación directa debido a los cambios en la legislación en materia de dividendos. Hacemos énfasis en la repartición de dividendos luego del cierre del ejercicio fiscal debido a que la entrega de dividendos anticipados se encuentra gravada y no es tema de esta tesis.

### **3.3 Dividendos e incidencia de la aplicación de beneficiario efectivo en las empresas multinacionales que cotizan en bolsa**

Para poder realizar en análisis de este punto, es preciso separar en tres momentos en el tiempo, la aplicación de la normativa sobre de dividendos. A continuación se los expone:

#### **3.3.1 Tratamiento de dividendos antes de la reforma del año 2008**

La LRTI y su reglamento, establecía al reparto de los dividendos, después del pago de impuesto a la renta, como exento de cualquier imposición adicional. En el caso de que cualquier sujeto pasivo quisiera repartir dividendos, no existía la obligación de realizar retención alguna al perceptor de los mismos.

En este caso, las compañías sin distinción alguna (multinacionales o compañías nacionales) tienen la exención en el reparto de sus dividendos ya sea a otras compañías nacionales o al exterior. La única condición era que haya satisfecho el impuesto a la renta correspondiente.

#### **3.3.2 Tratamiento de dividendos después de la reforma del año 2008**

Hasta el año 2008, el reparto de los dividendos después del pago de impuesto a la renta de igual manera se encontraba exento de cualquier imposición adicional; sin embargo, es con la Resolución NAC-DGER2008-0182 publicada en el R.O. No. 285 del 29 de febrero de 2008, que se considera ciertas características para los regímenes fiscales preferentes. No se encuentran exentos aquel reparto de dividendos

realizado específicamente a aquellas compañías cuyas casas matrices se encontraban establecidas o situadas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes preferentes.

Con la Circular NAC-DGECCGC12-00013 publicada mediante R.O. No. 756 del 30 de julio de 2012 se estableció que las sociedades constituidas como LLC (Limited Liability Company) en la legislación de Estados Unidos de América, podrían considerarse como parte de dichos regímenes preferentes si cumplen ciertos requisitos tales como que se hayan constituido como tal y que sus propietarios no tengan residencia en los Estados Unidos y por tanto no estén sujetos al pago de impuesto a la renta.

En este sentido, los dividendos repatriados a las casas matrices (compañías LLC que cumplían tales condiciones) no estaban exentos del pago y se encontraban sujetos a una retención de hasta el 10% sobre los valores distribuidos. Con el fin de evitar caer dentro de esta condición, las multinacionales buscaban mover sus casas matrices a lugares distintos a Delaware, Florida, Nevada y Wyoming, o cualquier lugar que podría crear una carga impositiva mayor a la establecida en la ley ecuatoriana, si es que esto no afectaba a su estructura y modelo, caso contrario se asumía el pago de dicha retención.

En el caso de las compañías multinacionales, este cambio de norma ocasionó que las compañías busquen cambiar de domicilio sus casas matrices en los siguientes años. Para poder abalzar lo establecido se realizó una encuesta a contadores y financieros de varias compañías multinacionales en el Ecuador, dando como resultado que el 95% de las encuestadas buscaron cambiar de domicilio a sus casas matrices. Ver Anexos.

### **3.3.3 Tratamiento de dividendos después de la reforma introducida en el año 2014.**

Con la legislación aplicable a partir del año 2014, las multinacionales se encuentran nuevamente afectadas en el reparto de sus dividendos, ya que el componente de beneficiario efectivo las coloca en una situación cuasi inevitable para que sus dividendos sean exentos el momento de ser repatriados. Las reformas realizadas a partir del año 2014 incluyeron cambios que afectaron a la repartición directa o indirecta de dividendos a favor de personas naturales ya sean ecuatorianas o extranjeras que sean residentes en Ecuador, así como aquellas residentes en paraísos

fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Cualquier reparto de dividendos a favor de los sujetos pasivos antes mencionados se encuentra gravado con impuesto a la renta.

La inclusión del concepto de beneficiario efectivo condiciona a la aplicación de la retención en la fuente de impuesto a la renta a aquellos sujetos pasivos que son accionistas, socios o dueños de una compañía que sean residentes en el Ecuador independientemente de que exista bajo su estructura, una cadena societaria de una o más compañías situadas en el país o en el exterior antes de llegar al último nivel accionario. El fin es que dichos sujetos pasivos paguen una porción adicional hasta llegar al 35% por impuesto a la renta, tal y como lo establece la normativa para personas naturales.

Dicho 35%, que sería el porcentaje más alto de impuesto a la renta a ser pagado por los sujetos pasivos que se constituyen beneficiarios efectivos del reparto de dividendos, se configuraría si se aplica una retención del 13%. La legislación establece de una forma más justa los porcentajes a ser retenidos, los mismos que dependen del monto de los dividendos a ser repartido antes de su entrega, lo cuales fueron detallados en el cuadro No.3 de esta tesis. Es importante mencionar que los valores retenidos constituyen crédito tributario para los beneficiarios efectivos con lo cual el pago de impuesto a la renta es el adecuado y se vería reflejado en la declaración anual.

Con el fin de verificar de forma numérica si las compañías multinacionales fueron afectadas con el 13% de carga adicional en el reparto de dividendos mencionado en el párrafo anterior, se ha realizado un análisis estadístico considerando la cuenta de patrimonio “utilidad/perdida de ejercicios anteriores” para lo cual se utilizó la metodología de muestreo simple siguiendo el procedimiento que se detalla a continuación:

- Se tomó como universo a todas las compañías que presentan información a la Superintendencia de Compañías desde los años 2013 hasta el 2016.
- Se utilizó como parámetro para la selección de la muestra a aquellas compañías que tienen la naturaleza de multinacionales.
- Posteriormente, se procedió a retirar de dicho listado a aquellas compañías que se encontraban bajo el estatus de cerradas o en proceso de liquidación, dejando aquellas que se encuentran activas.

- Finalmente, se escogió un grupo de 30 compañías cuyo estadístico es presentar en su patrimonio las cuentas de utilidad/perdida de ejercicios anteriores y utilidad/perdida del ejercicio.

El análisis de la cuenta utilidad\perdida de ejercicios anteriores es importante ya que dentro de este rubro las compañías presentan sus utilidades acumuladas que pueden ser repartidas en cualquier momento en el que sus accionistas lo consideren necesario. Esta cuenta refleja a través de sus movimientos desde el año 2013 al 2016 la tendencia adoptada por las compañías multinacionales, las mismas que pueden consistir en:

- Reparto de dividendos,
- Reclasificación de utilidades a reservas para futuras capitalizaciones,
- Compensación de utilidades con pérdidas o;
- Simplemente mantener los saldos para futuras utilizaciones.

Con base en el análisis de la muestra se obtuvieron los siguientes resultados:

- El 54% de compañías tomadas como muestra, mantienen utilidades en la cuenta utilidad/perdida de ejercicios anteriores hasta el año 2014. Sin embargo, a partir de año 2015 generan pérdidas por lo cual esta cuenta se ve afectada y decrece año a año.
- El 20% de compañías de la muestra, en cambio arrastran pérdidas desde los años 2013 y 2014 hasta los años posteriores, es decir no presentan resultados positivos en sus balances.
- El 17 % de la muestra presenta pérdidas desde los años 2013 y 2014. Las ganancias que generan en los años posteriores ayudan a reducir dichas pérdidas acumuladas.
- El 4% restante, no presenta cambios en la mencionada cuenta.

Bajo el análisis realizado, se pudo observar que las compañías en más del 50% han ido generando pérdidas provenientes de su actividad económica, las mismas que al acumularse se van compensando con utilidades de años anteriores. Un 37% de compañías no tienen utilidades a repartir. En este sentido, se puede afirmar que las compañías luego de la reforma del año 2014, no han repartido dividendos y por lo

tanto, no se ha configurado la obligación de retener el 13%. Por tal razón, no ha sido posible afirmar que debido al cambio de normativa en la repartición de dividendos durante los años posteriores al 2015, las compañías han tenido una carga adicional del 13%.

### **3.3.4 Efecto de la aplicación de beneficiario efectivo en reparto de dividendos futuros bajo la normativa actual.**

Si bien se pudo concluir con el análisis de los datos, que las compañías no repartieron dividendos y no existió el efecto de la retención adicional del 13%, es importante preguntarnos qué pasaría si se decidiera realizar en un futuro, este reparto cuando la situación económica de las compañías les arroje excedentes para poder ser repartidos a sus socios.

Para esto, es preciso continuar con el análisis de la aplicación del 13% sobre aquellas compañías cuyos dueños sean residentes en el Ecuador e hicieran uso de la retención del 13% como crédito tributario. Pero ¿qué ocurre cuando no se conoce el beneficiario efectivo? ¿Qué pasa cuando los beneficiarios están ubicados en paraísos fiscales?, ¿quién asume los costos?

El hecho de que el beneficiario efectivo no sea conocido ha causado un gran problema para la autoridad fiscal quien ha buscado diversas formas para que se exponga esa información; pero incluso genera complicaciones para las empresas sobre todo a las que no tienen dicha información a la mano y que cotizan en bolsa. Esa es información que no se maneja a nivel operativo ni se expone en países donde las empresa multinacionales tienen sus filiales y sucursales, es información del país de origen o residencia, por lo cual el exponer dicha información sensible en un país diferente se torna más difícil para las compañías que quieren cumplir con lo solicitado por las autoridades fiscales.

En un mundo globalizado y con la entrada de las multinacionales no es práctico asumir que todas las compañías multinacionales situadas en el Ecuador poseen accionistas residentes en Ecuador que no declaran el impuesto a la renta bajo lo establecido en la normativa ecuatoriana, ya que en el mundo y de acuerdo a cifras aproximadas la población mundial es de 7.393 millones de habitantes<sup>26</sup> y Ecuador

---

<sup>26</sup> Worldmeters, Trad. Germán Martínez, <http://www.worldometers.info/es> (Consultado 2015)

apenas tiene 14.4 millones de habitantes de acuerdo al instituto nacional de estadísticas y censos<sup>27</sup>.

No se puede pretender que las empresas multinacionales situadas en Ecuador solo tengan accionistas ecuatorianos, cualquier persona podría acceder a la bolsa pública y comprar derechos y acciones. En este sentido, si bien lo actuado por la autoridad fiscal ecuatoriana a través de la nueva reforma pretende cortar la evasión por un lado, por el otro genera desigualdad y falta de confianza a empresas que siendo del exterior invierten en un país no otorga garantías, debido a que sus utilidades obtenidas después del pago de impuesto a la renta y después del estricto cumplimiento de todas las obligaciones tributarias están sujetas a una nueva imposición tributaria.

El costo para las compañías multinacionales que resulta de no conocer y por tanto presentar al beneficiario efectivo ante la autoridad fiscal, es el pago de un impuesto adicional a través de la retención de hasta el 13% por concepto de impuesto a la renta. A continuación se presenta un ejemplo con el fin de expresar en valores numéricos lo mencionado anteriormente. En el caso de que una compañía repatrie sus dividendos por US\$ 10'000.000 anualmente, debería pagar al fisco US\$ 1'300.000 tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

**Cuadro No. 5**  
**Aplicación de la normativa de dividendos anualmente**

Dividendo a repartir	Impuesto (US\$)		
	2014	2015	2016
10'000.000	0	1'300.000	1'300.000

Fuente: LRTI, RLRTI, Resolución NAC-DGERCGC15-00000509  
Elaboración: Propia

A partir del año 2015 las compañías multinacionales que repartan dividendos y no presenten la identificación de sus socios o accionistas que son los beneficiarios efectivos, tendrían que pagar al fisco un 13% más de su presupuesto anual destinado para el pago de impuestos. Dicho valor, al ser asumido por la compañía se convierte adicionalmente en un gasto no deducible de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 35 del RLRTI. Por otra parte, el artículo innumerado luego del artículo

<sup>27</sup> Instituto Nacional de Estadística y Censos, Ecuador en cifras  
<http://www.ecuadorencifras.gob.ec/resultados> (Consultado 2015)

51 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Las sociedades residentes y los establecimientos permanentes en el Ecuador deberán informar sobre la totalidad de su composición societaria, bajo las excepciones, condiciones y plazos dispuestos en la resolución que para el efecto emitan conjuntamente el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

La sociedad que no cumpla con esta obligación aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta sobre la totalidad de su base imponible, según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Cuando la sociedad presente esta información de manera incompleta aplicará la tarifa del 25% respecto a la participación no presentada<sup>28</sup>.

Adicionalmente, si bien las compañías multinacionales no tienen información acerca de sus accionistas y beneficiarios efectivos, muchas de ellas no exponen su estructura societaria debido a lo sensible de la información o al no querer exponer su composición societaria. Esta condición implica un incremento en la tarifa de impuesto a la renta que pagan estas compañías de 3 puntos porcentuales; es decir, en lugar de sujetarse a la tarifa general del 22% están sujetos al 25% tal y como lo establece el artículo expuesto. Este punto es importante ya que se encuentra ligado con el gasto no deducible que se mencionó en el párrafo anterior y que se debería considerar en caso de que la retención sea asumida. Para las compañías multinacionales constituidas a través de una sucursal o que tengan una filial en el país, asumir las retenciones es muy frecuente sobre todo en pagos al exterior. En el caso de dividendos el costo de dicha asunción representaría el 25% sobre el valor retenido.

En resumen, la carga fiscal adicional para una compañía multinacional que tiene una sucursal o filial en el país el momento de realizar la tasa efectiva es del 16.25%, ya que el efecto total suma el 13% de retención más el 3.25% que resultaría de multiplicar el gasto no deducible por la tasa impositiva.

---

<sup>28</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” (2016), art. Innumerado luego del art. 51: 56.

A continuación y con el fin de ejemplificar de mejor manera los porcentajes mencionados de forma numérica, utilizamos los datos del ejemplo anterior con el fin de calcular la tasa efectiva:

**Cuadro No. 6**  
**Calculo de la tasa efectiva**

<b>RUBROS</b>	<b>%</b>	<b>Base</b>	<b>Valor</b>
Retención	13%	10'000.000	1'300.000
Impuesto sobre GND	25%	1'300.000	325.000
Total a pagar al fisco			1'625.000
<b>Tasa efectiva</b>			<b>16.25%</b>

Fuente: LRTI, RLRTI, Resolución NAC

Elaboración: Propia

En conclusión, la aplicación de concepto de beneficiario efectivo en las empresas multinacionales implica un costo para las mismas del 13% sobre el valor de los dividendos repartidos más el efecto del gasto no deducible en el caso de que no se presente la información relacionada con los accionistas y estructura societaria.

En el día a día, existen gastos no deducibles en las conciliaciones tributarias de la empresas que son adicionales al presentado para este ejercicio; en este sentido, los accionistas no obtienen las utilidades esperadas ya que sus empresas deben pagar valores adicionales por impuestos debido a los gastos no deducibles que en el caso de análisis son fruto del cambio de la normativa.

Por otra parte y como un punto adicional es primordial recalcar que existe un 3% de carga impositiva adicional resultante de la tarifa incrementada (del 22% al 25%) para las empresas cuya composición accionaria tiene compañías ubicadas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o régimen preferentes.

Todos los incrementos en las tarifas mencionados en los párrafos anteriores, tienen afectación directa a la liquidez de las empresas ya que implica mayor erogación de efectivo y finalmente la tasa efectiva que paga la compañía es normalmente superior a la establecida por el país al momento en que la compañía tomó la decisión de realizar la inversión y establecerse en el país.

A continuación se presenta un ejemplo simple sobre los efectos de la aplicación de la tarifa del 22% y del 25% para el caso analizado en el párrafo anterior, y su incidencia en la tasa efectiva y en la liquidez de las compañías:



Datos:

Carga fiscal (Tarifa IR al realizar la inversión) 22%

Tarifa por falta de entrega de información estructura societaria / Por tener paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición como accionistas 25%

Se realizó una retención sobre reparto de dividendos de US\$ 1'000.000

Cuadro No. 7

**Efecto de retención asumida en la tasa efectiva**

<b>RUBRO</b>	<b>Base</b>	<b>Sin reformas</b>	<b>Con reformas</b>
Ingresos	25'000.000		
Gastos	15'000.000		
Base imponible	10'000.000	2'200.000	2'500,000
Gastos no deducible	130.000	0	32.500
Total Impuesto Causado		2'200.000	2'532.500
<b>Tasa efectiva (Impuesto causado/Base imponible)</b>		<b>22%</b>	<b>25,32%</b>

Fuente: LRTI, RLRTI, Resolución NAC

Elaboración: Propia

Como se puede observar en el ejemplo anterior, la carga fiscal esperada se incrementa en 3.32 puntos porcentuales.

Ahora bien, si analizamos el hecho de que existen accionistas que se encuentran ubicados o domiciliados en jurisdicciones de menor imposición, paraísos fiscales o regímenes preferentes, no quiere decir que necesariamente son beneficiarios efectivos residentes en Ecuador. En este sentido, las imposiciones emitidas se tornan un castigo para el contribuyente por tener dentro de sus estructuras, empresas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes especiales.

Independientemente a lo explicado anteriormente, el mensaje dado por el fisco sobre los cambios en la normativa de dividendos, es básicamente su necesidad de información para la recaudación más eficiente de impuestos a las personas naturales residentes en el Ecuador, para lo cual ha utilizado a las empresas como intermediarios. Esta información no ha podido ser obtenida de las propias personas naturales a través de métodos tales como la declaración patrimonial, etc.

Los cambios de reglas en las legislaciones ocasionan descontento y desinversión para los accionistas que quieren traer sus empresas a Ecuador. La teoría

del impuesto a la renta es gravar sobre los ingresos de las personas de acuerdo a su capacidad contributiva y no sobre las empresas con sobretasas bajo la figura de retención, lo cual está pasando al no exponer información sobre los beneficiarios efectivos.

Si bien es cierto, es deber de los ciudadanos aportar en la medida de sus posibilidades para satisfacer el gasto público que lo maneja cualquier estado. Sin embargo, el momento en que dicho estado incrementa la carga impositiva a los sujetos pasivos rompe con el principio de capacidad contributiva y como consecuencia promueve la desinversión por parte de los contribuyentes que buscan alternativas de inversión en otros países que ofrecen mejores rendimientos (que se traduce en obtener utilidades después de impuestos), los mismos que son llevados a sus países de residencia u otros para generar mayores rendimientos.

Al encontrarse la reforma dirigida a la obtención de mayores recursos a través de la inclusión de los ingresos por concepto de dividendos de las personas naturales residentes en Ecuador, se incrementa la capacidad contributiva de aquellas empresas que cumplen con las condiciones para ser sujetas a una imposición adicional, de esta forma se presiona indirectamente a dichas empresas a solventar un mayor gasto público independientemente de la capacidad económica inicial que el fisco determinó para su operación en el Ecuador.

Según se pudo observar en el ejemplo anterior, la carga económica asumida por una empresa con la nueva reforma, adicional a establecer un gasto mayor, obliga a la entrega de pagos mayores lo cual afecta al flujo de caja de las compañías que podría dirigirse a la inversión y el crecimiento.

Para finalizar este análisis, es importante mencionar que la carga adicional de las empresas locales se traslada indirectamente a la compañía en el exterior. Las compañías multinacionales al momento de consolidar su contabilidad de acuerdo a la normas contables registran las utilidades de sus filiales y sucursales como patrimonio o inversión en el año en que se producen (cifras determinadas incluyendo el pago de impuesto a la renta). En cualquiera de los dos casos los dividendos recibidos están ya registrados. La retención que se realiza al momento enviar dividendos debe registrarse como gasto y es trasladado a través de la consolidación a la empresa matriz o que aquella que ejerce el control. En este sentido, esta retención no puede ser utilizada como crédito tributario en el país que se recibe el dividendo por la razón de que el dividendo repartido no corresponde al año en el que reportaron los ingresos

que generaron dicho dividendo, los mismos que fueron sometidos al pago de impuesto a la renta de acuerdo a la legislación local.

### **3.4 Riesgos fiscales y otros aspectos**

Dentro de la normativa explicada en el capítulo II, se identifica que la intención de realizar las reformas a la LRTI mediante Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el 2014, al RLRTI mediante Decretos Ejecutivos No. 539 y 580 publicados en los R.O. Suplemento 407-3s de 31 de diciembre de 2014 y 448 de 28 de febrero de 2015 respectivamente, y la Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 publicada en el Suplemento al R.O No. 545 de 16 de Julio de 2015, ha sido gravar a aquellos dividendos que se reparten al exterior siempre y cuando existen dentro de su estructura societaria, ecuatorianos y extranjeros residentes en el Ecuador que sean los beneficiarios efectivos de dichos dividendos.

Sin embargo, todavía existen dudas que no han sido aclaradas por la Autoridad Tributaria. A continuación se presentan los escenarios que causan tales dudas:

Las primeras preguntas que debemos hacernos en el caso de que una compañía tenga una estructura accionaria compuesta por varias compañías establecidas en Ecuador son: ¿cómo se debería proceder en el caso de la retención?; es decir, cual sería aquella responsable de realizar tal retención, ¿la primera o la última? ¿Es posible que se haga más de una retención? ¿Existiría algún riesgo fiscal para aquellas que no retienen?

Como se pudo exponer a lo largo del capítulo III, la retención se transforma en una carga fiscal adicional para las empresas que asumen dicha retención por no poder presentar a sus beneficiarios efectivos. En el caso de que existan varias compañías en el Ecuador podría significar una carga adicional para cada una la misma que se trasladaría a la casa matriz en su totalidad ya que se gravaría varias veces a un mismo dividendo.

El gravar varias veces con la retención sobre un mismo dividendo en cada compañía de la cadena societaria sería enfrentar a dicha compañía a una doble o triple imposición dependiendo de cuantas empresas se encuentren en dicha cadena. El impuesto a la renta fue creado para gravar sobre los ingresos de las personas y sociedades de acuerdo a su capacidad por una sola vez, y no sobre dividendos que se

vayan trasladando de empresa en empresa ya que los mismos no se constituyen como ingresos y son repartidos una vez se cumpla el pago de los respectivos impuestos.

Por otra parte, en caso de que cada empresa que reparta dividendos no haga la respectiva retención estarían obligados a asumirla y pagar una sanción por el valor de la misma que no se retuvo. La normativa no establece ningún procedimiento para estos casos lo que podría llevar a las compañías a enfrentar sanciones cuando los dividendos ya se sujetaron a tributación en una primera etapa.

En mi opinión, las preguntas expuestas deberían tener una sola respuesta y esta sería que la retención se debería practicar una sola vez ya que las personas naturales dueñas de todo el grupo que se constituyen como beneficiarios efectivos al final de la cadena societaria serían las únicas sujetas a retención y así se evitaría la carga adicional a cada una de las empresas que formen la estructura societaria. Esto permite que haya una sola compañía responsable que debería ser quien reparte en primer nivel los dividendos y de esta manera deja sin riesgo de ser observadas y sancionadas al resto de compañías por no haber efectuado la retención.

La siguiente pregunta aparece al analizar el caso de una compañía que tiene una estructura accionaria con ubicación en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y regímenes preferentes pero cuyo beneficiario efectivo es residente fiscal en Ecuador. ¿Se consideraría como crédito tributario la retención del 13%?

A pesar de que las compañías tengan en sus estructuras accionarias otras ubicadas en paraísos fiscales, jurisdicciones y menor imposición y regímenes preferentes, pagan impuesto a la renta de acuerdo a las reglas inmersas en la legislación ecuatoriana antes de enviar sus dividendos a dichas compañías en el extranjero. Es decir cumplen con las obligaciones tributarias en el Ecuador.

Bajo esta perspectiva, los valores retenidos y pagados al fisco por estos conceptos deberían constituirse crédito tributario para los beneficiarios finales que también tendrían la obligación de incluir los dividendos como sus ingresos y por tanto pagar la tarifa aplicable a las personas naturales que le corresponda de acuerdo a su base imponible.

El beneficiario efectivo que es, quién recibe sus dividendos en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición, tendría derecho al uso de la retención como crédito tributario.

Los paraísos fiscales y regímenes de menor imposición son lugares donde se aprovechan las tarifas menores y condiciones más favorables para la inversión que el

resto de países. Esta es una ventaja que es analizada por los inversionistas en momento de realizar sus colocaciones de dinero y, podría ser aprovechada por cualquier ciudadano ecuatoriano que decida invertir en el exterior.

Además, no existe perjuicio al estado ecuatoriano ya que por un lado se declaró y pago el impuesto a la renta a través de una compañía en Ecuador y por otro lado se declaran los ingresos como persona natural para el nuevo cálculo de la base imponible y por tanto del impuesto causado aplicable para dicha persona.

Se debe resaltar que si bien la autoridad tributaria busca conocer a los beneficiarios efectivos a través de las empresas tanto nacionales como extranjeras ubicadas en el Ecuador, lo que ha ocasionado es generar mayor desconfianza en la revelación de información que es sensible para las empresas sobre todo para aquellas que cotizan en bolsa y que exponen su información y balances al público en general.

Esto ha surgido a raíz de que la información requerida a las personas naturales, declaraciones y otros, no han sido suficiente para poder controlar la presentación y pago de sus impuestos. Como consecuencia de esto se ha producido una carga impositiva adicional a través del pago de una retención de acuerdo con la nueva reforma.

Por otra parte, si la administración tributaria no está recibiendo información real sobre las personas naturales que poseen inversiones en diferentes empresas, debería buscar una alternativa como gestionar el intercambio de información con administraciones tributarias de los países en donde estas compañías son residentes. Así podría conseguir información sensible relacionada con la compra de acciones y de esta manera llegar a un beneficiario final. Esto permitiría eliminar cualquier tipo de carga adicional al mismo tiempo que obtendría datos verídicos y más confiables.

Finalmente, de acuerdo a la investigación realizada a legislaciones de países en Latinoamérica se pudo evidenciar que los países siguen utilizando el concepto de beneficiario efectivo dentro de sus legislaciones dirigido a la aplicación de convenios de doble imposición y más no, dentro de sus legislaciones locales. Ecuador es el pionero en emitir legislación específica utilizando este concepto. Existe la probabilidad de que en un par de años otros países lo empiecen a adoptar dentro de sus legislaciones domésticas como ocurre en la práctica cuando existe nueva normativa debido a la comunicación existente entre administraciones tributarias o a estudios regionales que les permiten conocer el actuar de las autoridades fiscales en varios países.

## **Capítulo Cuarto:**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.1 CONCLUSIONES**

Para que exista la aplicación del concepto de beneficiario efectivo es necesaria como condición que existan dos individuos o partícipes, un intermediario y un receptor final de los beneficios repartidos o entregados por una sociedad o entidad. Este concepto apareció como resultado de criterios dados por cortes y tribunales fiscales a nivel mundial con el fin de evitar la tercerización y triangulación en la cual se utilizaban intermediarios para aprovechar las tasas más bajas así como exenciones de pago de impuesto a la renta en países distintos a los de residencia.

La inclusión de la normativa sobre beneficiario efectivo dentro del modelo de convenio OCDE en el año 1977, permitió poner límites a la aplicación de los convenios para de esta manera otorgar un mayor beneficio a los países de fuente.

Ecuador es el primer país que incluye dentro de su legislación mediante reformas introducidas con el Decreto Ejecutivo No. 539 publicado en el RO. Suplemento 407 del 31 de diciembre de 2014, normativa relacionada con el tratamiento del beneficiario efectivo así como las consideraciones que debe cumplir un sujeto pasivo para tratarse como tal. A nivel mundial y en ciertos países, existe normativa sobre este concepto ligada al plano práctico de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición (CTDI) más no, inmersa en la ley tributaria de cada país.

La reforma del año 2014 buscó ampliar la base de personas naturales sujetas al pago de impuesto a la renta que al tener su participación como accionistas, socios o receptores de los dividendos, tienen la condición de beneficiario efectivo y están obligados a declarar en base a la tabla para personas naturales la cual establece una tarifa diferente a la aplicable para sociedades.

A partir de la reforma del año 2014, la administración tributaria ha tenido las herramientas para actuar en un mayor campo de acción. La amplia cobertura del concepto de dividendos que incluye a todos los excedentes y beneficios similares así como la implementación del concepto beneficiario efectivo en el reparto de los mismos, se han convertido en dichas herramientas en miras de obtener una mayor recaudación.

La retención en la fuente y el incremento de la tarifa de impuesto a la renta se han utilizado como herramientas incluidas en la reforma de los años 2014 y 2015 para exigir información relacionada con la composición accionaria y el envío de dividendos hacia paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición. La administración tributaria tiene la potestad de exigir a aquellos contribuyentes que reparten dividendos a actuar como agentes de retención.

Las compañías multinacionales buscan eficiencia y rentabilidad bajo la división y ubicación de sus diferentes operaciones en países en donde las condiciones les permitan obtener réditos, generando empleo, aportes tecnológicos etc., y enviando sus ganancias al exterior, lo cual es negativo para los gobiernos que buscan mantener los capitales en el país por largos períodos.

Uno de los resultados que arroja este trabajo analítico, es el efecto en el costo de la compañías multinacionales el mismo que se compone de: 1) el incremento de tres puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta (25%-22%) para el caso de las compañías que no presenten información accionaria completa, 2) la retención del 13% sobre los valores repartidos a aquellas compañías que no presenten información del beneficiario efectivo, 3) el 25% sobre el gasto no deducible que constituye el asumir y pagar la retención en el evento de que los valores no sean crédito tributario en el país receptor de los dividendos.

Una de las consecuencias más importantes de la aplicación de las reformas sobre dividendos, además de producir efectos en el costo, como ya se mencionó en el párrafo anterior, es el generar descontento y desconfianza internacional por la falta de seguridad jurídica. El cambio de normas, y aun más aquellas que crean cargas adicionales para las grandes corporaciones, pueden ocasionar desestabilidad y por tanto la pérdida de inversión extranjera.

Como resultado del análisis de muestreo simple utilizado, en el cual se consideró una muestra con el fin de verificar la afectación en términos numéricos de la retención del 13% adicional sobre el reparto de dividendos, se puede concluir que no fue posible verificar que las compañías realizaron reparto de utilidades a partir del año 2015 debido a las pérdidas generadas en años anteriores y posteriores al 2015. Podríamos afirmar en base a los resultados que las compañías han preferido compensar sus pérdidas con utilidades acumuladas o mantener dicha utilidades como reservas para futuras capitalizaciones en lugar de repartir dividendos, esto con el fin de mantener una buena posición financiera la misma que se refleja en su patrimonio.

## 4.2 RECOMENDACIONES

Sería importante que se emita un lineamiento común a nivel mundial sobre el concepto de beneficiario efectivo. Este podría estar incluido en el modelo OCDE, y su fin sería promover su aplicación general en los estados, lo que eliminaría cualquier interpretación contraria, parcializada o desfavorable de acuerdo a la legislación local causando una diferente aplicación entre dos países involucrados y doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo.

El cambio constante de las reglas en un país dentro de su legislación tributaria ocasiona que los inversionistas busquen otros destinos para sus capitales. Un estado requiere de inversión extranjera por lo cual es recomendable que cualquier cambio en dichas reglas se emitan con mesura y técnica. El estado ecuatoriano debe crear leyes en función de la conveniencia de inversión más no del nivel de recaudación, ya que esta última es producto de la primera. En ese sentido es importante que se trabaje en pro de generar inversión y por lo tanto empleo.

Es importante que para la emisión de una norma que sirva como instrumento de política tributaria, se analice los efectos negativos, tales como incrementar la carga fiscal mediante la ampliación de una capacidad contributiva inexistente, que esta podría ocasionar a la sociedad en general. Los legisladores quienes aprueban normas y promueven su creación y cambio, deben determinar aquellos rubros sobre los cuales es positiva la aplicación de un tributo presentando fundamentos que engloben aspectos no solo dirigidos al ámbito tributario sino también considerando la práctica y aplicación de las normas como un todo.

En el caso de la emisión de los lineamientos para la aplicación del concepto de beneficiario efectivo para el reparto de dividendos, sería importante que se tome en cuenta que al gravar sobre los dividendos repartidos después del pago de impuesto a la renta, se desincentiva la productividad e inversión sobre todo de las compañías extranjeras. Ecuador es un país que debe establecer un plan de acción para aprovechar los avances tecnológicos que brindan las empresas multinacionales, considerando que estas no son entidades interesadas en tener permanencia en el país.

Finalmente, y con el fin de llegar al beneficiario efectivo, el estado ecuatoriano debe utilizar herramientas tales como intercambios de información con otros estados, para obtener información sobre los sujetos pasivos que no pagan correctamente sus impuestos, y así eliminar cargos innecesarios a las compañías al



repartir dividendos que ya cumplieron con la obligación fiscal en su momento. No es práctico requerir información sensible y de difícil acceso a los sujetos pasivos en países desarrollados, mucho menos en aquellos en vías de desarrollo en donde existe la preocupación de que dicha información podría llegar a manos de personas incorrectas.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Barrera Hernández, Alejandro. “Concepto de Beneficiario Efectivo”. México: Revista: Puntos finos, No. 213 (2013): 80-88.
- Ceballos Morales, Aida. *El Concepto de Beneficiario Efectivo y su Jurisprudencia*. Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2009.
- Delgado Pacheco, Abelardo. “Las Medidas Antielusión en la Fiscalidad Internacional”. Madrid: Revista: ICE, No. 825 (2005): 97-118.
- Ecuador. Presidencia de la República. “Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno”, Título primero, 2016.
- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento 405 del 29 de diciembre 2014.
- Ecuador. Presidencia de la República. “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”, Título I, 2016.
- Decreto Ejecutivo No. 539 publicado en el Registro Oficial Suplemento 407-3s de 31 de diciembre de 2014.
- Decreto Ejecutivo No. 732 publicado en el Registro Oficial 434 del 26 de abril de 2011.
- Decreto ejecutivo No. 580 publicado en el Registro Oficial 448 de 28 de febrero de 2015.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas. “Resolución NAC-DGERCGC15-00000509: Expedir las normas para el tratamiento tributario en la distribución de dividendos”. Suplemento al Registro Oficial No. 545 del 16 de Julio de 2015.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas. “Resolución NAC-DGER2008-0182: Paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes”. Registro Oficial segundo suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas. “Resolución NAC-DGERCGC15-00000052: Expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición”. Registro Oficial segundo suplemento No. 430 del 03 de febrero de 2015.

- Ecuador. Servicio de Rentas Internas. “Circular NAC-DGECCGC12-00013: A los Sujetos Pasivos de Impuesto a la Renta”. Registro Oficial No. 756 del 30 de Julio de 2012.
- Ernst & Young, *Comentarios al reporte de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) en su documento base erosion and profit shifting (BEPS) Accion 6: prevenir el conceder beneficios de tratados en circunstancias inapropiadas*. 2012.  
[http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1754&Itemid=27](http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/index.php?option=com_content&task=view&id=1754&Itemid=27).
- Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide*, 2017.  
<http://www.ey.com/GlobalTaxGuides>
- Fraschini, Juan, y Luis Aisenberg. *El concepto de beneficiario efectivo en derecho tributario internacional*. Montevideo: Universidad de Montevideo, 2012.
- González de Peña, Eugenio, Sergio Henríquez Gutiérrez. *Los convenios para evitar la doble Tributación Internacional: Tesis de Licenciatura*, Universidad Chile, 2011.
- Guio García, Adriana, *Multinacionales*, Monografías.com, 2007.  
<http://www.monografias.com/trabajos14>
- Instituto Nacional de Estadística y Censos. *Ecuador en cifras*. 2016.  
<http://www.ecuadorencifras.gob.ec/resultados> (último acceso: 10 de enero de 2016).
- OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Traducido por Fernando Velayos. Paris: OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- Orrego Vicuña, Francisco. “El control de las Empresas Multinacionales”, *Foro Internacional*, Vol. 14 No. 1 (1973): 106-128.
- Rodríguez Losada, Soraya. “La Interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional”, *Foro: Cronica Tributaria*. No. 149 (2013): 153-197.
- Trejo Gabriel y Galán, María Jesús. *La Clausula de Beneficiario Efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 2012.
- Vega Borrego, Félix. *El Concepto de Beneficiario Efectivo en los convenios para evitar la doble Imposición*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2005.

- . *La utilización del sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición*, Revista Peruana de Derecho Tributario. No. 10 (2008).
- Vidal Martí, Bernardo. *Residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria*. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 2008.
- Vilas, Carlos María. “Empresas multinacionales y crisis de hegemonía: Introducción al caso argentino”, Foro Internacional, Vol. 14 No. 1 (1973): 54-84.
- Worldmeters. Worldmeters.info. 2016. <http://www.worldometers.info/es> (último acceso: 10 de enero de 2016).
- Zarate Martinez, Alex. “Aspectos Impositivos para personas naturales extranjeras que trabajan en empresas multinacionales en relación de dependencia”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simon Bolívar, Sede Ecuador, 2011.
- Zapata, Yadira. “La inversión extranjera directa de la Unión Europea hacia América Latina: El método de entrada de las principales multinacionales eléctricas”. Revista: Estudios Gerenciales, Vol. 23 No. 105 (2007): 39-55.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CDTI	Convenios para evitar la doble tributación internacional.
EUA	Estados Unidos de América.
IRS	Internal Revenue Service (Servicio de Rentas Internas).
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno.
LLC	Limited Liability Company (Sociedad de responsabilidad limitada)
MC EEUU	Modelo de convenio de Estados Unidos.
MC OCDE	Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
RLRTI	Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
R.O.	Registro Oficial.

# **ANEXOS**



# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado  
Presidente Constitucional de la República

## SUPLEMENTO

Año II - Nº 405

Quito, lunes 29 de  
diciembre de 2014

Valor: US\$ 1.25 + IVA

**ING. HUGO DEL POZO BARREZUETA**  
DIRECTOR

Quito: Avenida 12 de Octubre  
N23-99 y Wilson

Edificio 12 de Octubre  
Segundo Piso

Dirección: Telf. 2901 - 629  
Oficinas centrales y ventas:  
Telf. 2234 - 540  
3941 - 800 Ext. 2301

Distribución (Almacén):  
Mañosca Nº 201 y Av. 10 de Agosto  
Telf. 2430 - 110

Sucursal Guayaquil:  
Malecón Nº 1606 y Av. 10 de Agosto  
Telf. 2527 - 107

Suscripción anual: US\$ 400 + IVA  
para la ciudad de Quito  
US\$ 450 + IVA para el resto del país  
Impreso en Editora Nacional

16 páginas

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

**Al servicio del país  
desde el 1º de julio de 1895**



**ASAMBLEA NACIONAL**  
REPÚBLICA DEL ECUADOR

# LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL





PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Oficio No. T. 7140-SGJ-14-951

Guayaquil, 23 de diciembre de 2014

Señor Ingeniero  
Hugo E. del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR DEL REGISTRO OFICIAL**  
En su despacho

De mi consideración:

Con oficio número PAN-GR-2014-2717, del 22 de diciembre de 2014, la señora Gabriela Rivadeneira Burbano, Presidenta de la Asamblea Nacional, remitió al señor Presidente Constitucional de la República la **Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**, calificada de urgente en materia económica, que la Función Legislativa discutió y aprobó.

Dicha ley fue sancionada por el Primer Mandatario el día de hoy, por lo que, conforme a lo dispuesto en los artículos 137 de la Constitución de la República y 63 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, remito a usted la mencionada ley en original y en copia certificada, así como el certificado de discusión, para su correspondiente publicación en el Registro Oficial.

Adicionalmente, agradeceré a usted que una vez realizada la respectiva publicación, se sirva remitir los ejemplares originales a la Asamblea Nacional para los fines pertinentes.

Atentamente,

f.) Dr. Alexis Mera Giler, **SECRETARIO GENERAL JURÍDICO**.

**REPÚBLICA DEL ECUADOR**

**ASAMBLEA NACIONAL**

**CERTIFICACIÓN**

Me permito **CERTIFICAR** que la Asamblea Nacional discutió y aprobó el **PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**, en primer debate el 15 de diciembre de 2014; y, en segundo debate el 22 de diciembre de 2014.

Quito, 22 de diciembre de 2014.

f.) **DRA. LIBIA RIVAS ORDÓÑEZ**, Secretaria General.

REPÚBLICA DEL ECUADOR

ASAMBLEA NACIONAL

EL PLENO

CONSIDERANDO:

Que, en el numeral 5 del artículo 3 de la Constitución de la República se establece que son deberes primordiales del Estado planificar el desarrollo nacional y erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza para acceder al buen vivir;

Que, el numeral 1 del artículo 284, en concordancia con el numeral 7 del mencionado artículo de la Constitución de la República, señala como objetivos de la política económica asegurar una adecuada distribución del ingreso y la riqueza nacional, así como mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo;

Que, el artículo 261 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el Estado Central tendrá competencia exclusiva sobre la política económica, tributaria y fiscal;

Que, el artículo 283 de la Constitución de la República establece que el sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y, tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir;

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece los principios del sistema tributario, priorizando los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables;

Que, de conformidad con el Plan Nacional para el Buen Vivir, es un deber primordial del Estado promover la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, incentivar la inversión y fomentar el acceso equitativo a factores de producción, recursos financieros, tecnología y conocimiento;

Que, el sistema tributario es un instrumento fundamental de política económica, que además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza; contribuir a la estabilidad económica; regular conductas nocivas para la salud e incentivar actividades que preserven el medio ambiente;

Que, el artículo 306 de la Constitución de la República dispone la obligación estatal de promover las exportaciones ambientalmente responsables, con preferencia de aquellas

que generen mayor empleo y valor agregado, y en particular las exportaciones de los pequeños y medianos productores;

Que, el principio de transparencia del sistema tributario exige el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos, mediante normas e instrumentos que propendan a la prevención de la evasión y elusión tributaria, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando prácticas nocivas de planeación fiscal;

Que, el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador determina que, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley; y,

En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 140 de la Constitución de la República, expide la siguiente:

**LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS  
A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN  
DEL FRAUDE FISCAL**

**CAPITULO I  
REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**Artículo 1.-** En el artículo 29 practíquese las siguientes reformas:

1. Sustitúyase “; y,” en la parte final del segundo inciso del numeral 1 por “;”.

2. Sustitúyase al final del numeral 2 el punto por “; y;”.

3. Agréguese a continuación del numeral 2, un numeral con el siguiente texto:

“3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.”

**Artículo 2.-** En el artículo 152 sustitúyase el numeral 4 por el siguiente:

“4. Indicación de la garantía por la diferencia de la obligación, en el caso especial del artículo siguiente, normada según la resolución que la Administración Tributaria emita para el efecto.”

**Artículo 3.-** En el primer inciso del artículo 153 sustitúyase la palabra “seis” por “veinte y cuatro” y en el segundo inciso sustitúyase la palabra “dos” por “cuatro”.

**CAPÍTULO II  
REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA  
DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

**Artículo 4.-** A continuación del artículo 4 agréguese lo siguiente:

“**Art 4.1.-** Residencia fiscal de personas naturales.- Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que 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 ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro periodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.

Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.

**Art. 4.2.-** Residencia fiscal de sociedades.- Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.

**Art. 4.3.-** Residencia fiscal.- En los términos del presente Título, se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.”

**Artículo 5.-** En el artículo 8 efectúese las siguientes reformas:

1. Agréguese a continuación del numeral 3 el siguiente texto:

“3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.”

2. Reemplácese el numeral 10 por el siguiente:

“10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.”

**Artículo 6.-** En el artículo 9 efectúese las siguientes reformas:

1. Agréguese al final del primer inciso del numeral 1 lo siguiente:

“Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador.”

2. Elimínese en el numeral 14 el texto “, acciones o participaciones”.

3. Sustitúyase el primer inciso del numeral 15 por el siguiente:

“15.- Los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha, conforme la definición que al respecto establece el artículo 42.1 de esta Ley, ni cuando alguno de los constituyentes o beneficiarios sean personas naturales o sociedades residentes, constituidas o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición. Así mismo, se encontrarán exentos los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios.”

4. En el primer inciso del numeral 15.1. a continuación de la frase “Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas

naturales” elimínese la frase “y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero”; y, a continuación de la frase “obtenidas por personas naturales” elimínese la frase “o sociedades”.

5. En el segundo inciso del numeral 15.1. a continuación de la frase “De igual forma, los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales” elimínese la frase “y sociedades”.

6. Al final del último inciso del numeral 15.1. sustitúyase el punto final por una coma y agréguese lo siguiente: “ni cuando los depositantes, los constituyentes o beneficiarios sean personas naturales residentes o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición.”

7. Agréguese a continuación del numeral 20 los siguientes numerales:

“21. Las transferencias económicas directas no reembolsables que entregue el Estado a personas naturales y sociedades dentro de planes y programas de agroforestería, reforestación y similares creados por el Estado.

22. Los rendimientos financieros originados en la deuda pública ecuatoriana.”

**Artículo 7.-** Agréguese a continuación del artículo 9.1 un nuevo artículo que diga:

“Art. 9.2.- En el caso de inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas de conformidad con la Ley, la exoneración del pago del impuesto a la renta se extenderá a diez (10) años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Este plazo se ampliará por dos (2) años más en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país.”

**Artículo 8.-** En el artículo 10 realícese las siguientes reformas:

1.- Agréguese al inicio del segundo inciso del numeral 2 la frase “Serán deducibles los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente.” y sustitúyase la frase “las cuotas o cánones” por “los costos o gastos”, y la frase “el precio de la opción de compra no sea igual” por “el precio de la opción de compra sea mayor o igual”.

2.- Al final del numeral 7 agréguese el siguiente inciso:

“Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible.”

3.- En el numeral 9 efectúense las siguientes reformas:

a.- En el inciso segundo del numeral 9 suprimase el punto final y agréguese lo siguiente: “, y de conformidad con la ley.”

b.- Incorpórese un inciso después del quinto, que diga:

“Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a adultos mayores y migrantes retornados mayores de 40 años se deducirán con el 150% adicional por un período de dos años contado a partir de la fecha de celebración del contrato.”

4.- Sustitúyase el tercer inciso del numeral 11, y las condiciones establecidas en este, por el siguiente:

“La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio en la parte no cubierta por la provisión, cuando se hayan cumplido las condiciones previstas en el Reglamento.”

5.- Sustitúyase en el numeral 17 la frase: “durante el plazo de 5 años, las medianas empresas,” por la frase: “durante el plazo de 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas”.

6.- Sustitúyase el número 2 del numeral 18 por el siguiente:

“2) Costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados.”

7.- Agréguese los siguientes numerales al final del artículo:

“19. Los costos y gastos por promoción y publicidad de conformidad con las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento.

No podrán deducirse los costos y gastos por promoción y publicidad aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado. Los criterios de definición para ésta y otras excepciones que se establezcan en el Reglamento, considerarán los informes técnicos y las definiciones de la autoridad sanitaria cuando corresponda.”

20. Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley.”

**Artículo 9.-** A continuación del artículo 10 agréguese el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...).- Impuestos diferidos.- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento.

En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.”

**Artículo 10.-** Sustitúyase el tercer inciso del artículo 11 por el siguiente:

“No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación directa o indirecta de activos fijos o corrientes, acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.”

**Artículo 11.-** Sustitúyase el artículo 12 por el siguiente:

“Art. 12.- Amortización. - Será deducible la amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.

En el caso de los activos intangibles que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser amortizados, dicha amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte (20) años; no será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión.”

**Artículo 12.-** En el artículo 13 efectúese las siguientes reformas:

1. Sustitúyase el numeral 6 por el siguiente:

“6.- Los pagos por primas de cesión o reaseguros, conforme las siguientes condiciones:

a) El 75% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando no superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros; y,

b) El 50% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros.

En todos los casos en que la sociedad aseguradora en el exterior sea residente fiscal, esté constituida o ubicada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, por el pago realizado se retendrá en la fuente sobre el 100% de las primas de cesión o reaseguros contratados.”

2. Sustitúyase en el numeral 9 la frase “las cuotas o cánones” por “los costos o gastos”.

**Artículo 13.-** Al final del artículo 19 agréguese el siguiente inciso:

“Para efectos tributarios, las asociaciones, comunas y cooperativas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de la Economía Popular y Solidaria, con excepción de las entidades del sistema financiero popular y solidario, podrán llevar registros contables de conformidad con normas simplificadas que se establezcan en el reglamento.”

**Artículo 14.-** A continuación del artículo 26 agréguese el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...) Forma de determinar la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital.- La utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital se calculará así:

El ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación.

El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración.

También serán deducibles los gastos directamente relacionados con la enajenación.”

**Artículo 15.-** Sustitúyase el artículo 27 por el siguiente:

“Art. 27.- Impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero.- Los ingresos provenientes de la producción, cultivo, exportación y venta local de banano según lo previsto en este artículo, incluyendo otras musáceas que se produzcan en Ecuador, estarán sujetos a un impuesto a la renta único conforme a las siguientes disposiciones:

1. Venta local de banano producido por el mismo sujeto pasivo.

En este caso la tarifa será de hasta el 2% del valor de facturación de las ventas brutas, el que no se podrá calcular con precios inferiores al precio mínimo de sustentación fijado por la autoridad nacional de agricultura. La tarifa podrá modificarse mediante decreto ejecutivo, misma que podrá establecerse por segmentos y entrará en vigencia a partir del siguiente periodo fiscal de su publicación, dentro de un rango de entre el 1,25% y el 2%. Esta tarifa podrá ser reducida hasta el 1% para el segmento de microproductores y actores de la economía popular y solidaria cuyos montos de ingresos brutos anuales no superen el doble del monto de ingresos establecido para la obligación de llevar contabilidad.

2. Exportación de banano no producido por el mismo sujeto pasivo.

En este caso la tarifa será de hasta el 2% del valor de facturación de las exportaciones, el que no se podrá calcular con precios inferiores al precio mínimo referencial de exportación fijado por la autoridad nacional de agricultura. La tarifa podrá modificarse mediante decreto ejecutivo, misma que podrá establecerse por segmentos y entrará en vigencia a partir del siguiente periodo fiscal de su publicación, dentro de un rango de entre el 1,5% y el 2%.

3. Exportación de banano producido por el mismo sujeto pasivo.

En este caso el impuesto será la suma de dos componentes. El primer componente consistirá en aplicar la misma tarifa, establecida en el numeral 1 de este artículo, al resultado de multiplicar la cantidad comercializada por el precio mínimo de sustentación fijado por la autoridad nacional de agricultura. El segundo componente resultará de aplicar la tarifa de hasta el 1,5% al valor de facturación de las exportaciones, el que no se podrá calcular con precios inferiores al precio mínimo referencial de exportación fijado por la autoridad nacional de agricultura. Mediante decreto ejecutivo se podrá modificar la tarifa del segundo componente y establecerla por segmentos y entrará en vigencia a partir del siguiente periodo fiscal de su publicación, dentro de un rango de entre el 1,25% y el 1,5%.

4. Exportación de banano por medio de asociaciones de micro, pequeños y medianos productores.

En este caso la venta local de cada productor a la asociación atenderá a lo dispuesto en el numeral 1 de este artículo. Las exportaciones, por su parte, estarán sujetas a una tarifa de hasta el 1,25%. Las exportaciones no se podrán calcular con precios inferiores al precio mínimo referencial de exportación fijado por la autoridad nacional de agricultura. La tarifa podrá modificarse mediante decreto ejecutivo, la que podrá establecerse por segmentos y entrará en vigencia a partir del siguiente periodo fiscal de su publicación, dentro de un rango de entre el 0,5% y el 1,25%.

Sin perjuicio de lo indicado en los incisos anteriores, las exportaciones a partes relacionadas no se podrán calcular con precios inferiores a un límite indexado anualmente con un indicador que refleje la variación del precio internacional aplicándose una tarifa fija del 2%. El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución específicamente motivada y de carácter general, establecerá la metodología de indexación y señalará el indicador aplicado y el valor obtenido que regirá para el siguiente año. El valor inicial de este límite será de 45 centavos de dólar de los Estados Unidos de América por kilogramo de banano de calidad 22xu. Las equivalencias de este precio para otras calidades de banano y otras musáceas serán establecidas técnicamente por la autoridad nacional de agricultura. Esta disposición no será aplicable en operaciones con partes relacionadas establecidas por presunción de proporción de

transacciones, cuando el contribuyente demuestre que no existe relación por haberse realizado las operaciones con sociedades residentes fiscales, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición y que tampoco existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

El impuesto establecido en este artículo será declarado y pagado en la forma, medios y plazos que establezca el reglamento a esta Ley. Cuando un mismo contribuyente obtenga ingresos por más de una de las actividades señaladas en este artículo u obtenga otros ingresos, deberá calcular y declarar su impuesto a la renta por cada tipo de ingreso gravado.

Los agentes de retención, efectuarán a estos contribuyentes una retención equivalente a las tarifas señaladas en este artículo. Para la liquidación de este impuesto único, esta retención constituirá crédito tributario.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades señaladas en este artículo estarán exentos de calcular y pagar el anticipo del impuesto a la renta.

En aquellos casos en que los contribuyentes tengan actividades adicionales a la producción, cultivo y exportación de banano, para efectos del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, no considerarán los activos, patrimonio, ingresos, costos y gastos relacionados con las actividades señaladas, de conformidad con lo establecido en el reglamento a esta ley.

Otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuacultor, podrán acogerse a este régimen para su fase de producción, cuando el Presidente de la República, mediante decreto, así lo disponga, siempre que exista el informe sobre el correspondiente impacto fiscal de la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas. Las tarifas serán fijadas mediante decreto ejecutivo, dentro del rango de entre 1,5% y el 2%.”

**Artículo 16.-** Sustitúyase el artículo 28 por el siguiente:

“Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes.

Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligados, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.

Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo.”

**Artículo 17.-** Sustitúyase el artículo 32 por el siguiente:

“Art. 32.- Seguros, cesiones y reaseguros contratados en el exterior.- El impuesto que corresponda liquidar, en los casos en que la norma pertinente faculte contratar seguros con sociedades extranjeras no autorizadas para operar en el país, será retenido y pagado por el asegurado, sobre una base imponible equivalente a la cuarta parte del importe de la prima pagada. En caso de que las sociedades extranjeras señaladas sean residentes, estén constituidas o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, la retención en la fuente se efectuará sobre el total del importe de la prima pagada.

El impuesto que corresponda liquidar en los casos de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, será retenido y pagado por la compañía aseguradora cedente, sobre una base imponible equivalente al 25%, 50% ó 100% del importe de la prima pagada, conforme el numeral 6 del artículo 13 de esta Ley. De este monto no podrá deducirse por concepto de gastos ningún valor.”

**Artículo 18.-** Realícese las siguientes reformas en el artículo 37:

1. Elimínese el primer inciso del artículo 37 y, en su lugar, insértese los siguientes incisos:

“Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.

Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.”

2.- Cámbiese en el segundo párrafo del segundo inciso del Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el que sigue:

“En el caso de las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la Superintendencia

de Economía Popular y Solidaria, de las que hubieran optado por la personería jurídica y las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo de pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes.”

3. Sustitúyase el penúltimo inciso por el siguiente:

“Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación.

Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada dentro de los plazos previstos en el reglamento y constituirá crédito tributario para la sociedad en su declaración del impuesto a la renta.”

4. Sustitúyase el último inciso por el siguiente:

“A todos los efectos previstos en las normas tributarias, cuando se haga referencia a la tarifa del impuesto a la renta de sociedades, entiéndase a aquellas señaladas en el primer inciso del presente artículo según corresponda.”

**Artículo 19.-** Sustitúyase el artículo 39 por el siguiente:

“Art. 39.- Ingresos de no residentes.- Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.

Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos

tributarios a los que tengan derecho según el artículo precedente.

El impuesto contemplado en los incisos anteriores será retenido en la fuente.

Estarán sujetas al pago de la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, las ganancias obtenidas por una sociedad o por una persona natural no residente en Ecuador, por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.

Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales.”

**Artículo 20.-** Agréguese a continuación del artículo 39.1 el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...) Distribución de dividendos o utilidades.- El porcentaje de retención de dividendos o utilidades que se aplique al ingreso gravado será establecido por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general sin que supere la diferencia entre la máxima tarifa de impuesto a la renta para personas naturales y la tarifa general de impuesto a la renta prevista para sociedades.”

**Artículo 21.-** Agréguese a continuación del artículo 40A el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...) Obligación de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, establecerá el contenido, forma y plazos para que las sociedades domiciliadas o los establecimientos permanentes en Ecuador cuyas acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital, u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, que fueron enajenados, presenten la información referente a dichas transacciones.

La falta de presentación o presentación con errores de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor real de la transacción.

Los responsables de este impuesto a la renta único deberán liquidarlo y pagarlo en la forma, plazos y condiciones que establezca el reglamento.

La persona natural o sociedad que enajene las acciones, participaciones y otros derechos, así como el adquirente de las mismas, tendrá la obligación de informar a la sociedad domiciliada en el Ecuador de dichas transferencias, sobre

las obligaciones tributarias que como sustituto podría tener la sociedad domiciliada en el Ecuador. De no ser informada la sociedad domiciliada en el Ecuador, tendrá derecho de repetir contra el adquirente, por el valor de las multas y de los impuestos que por cuenta del cedente hubiese tenido que pagar, en calidad de sustituto.”

**Artículo 22.-** En el numeral 2 del artículo 41, hágase las siguientes reformas:

1.- En el último inciso del literal b) elimínese la frase: “las inversiones nuevas”.

2.- Al final del literal b), agréguese el siguiente inciso:

“Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, los contribuyentes comprendidos en el literal b) del numeral 2 del presente artículo, que por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio.

Se podrán excluir otras afectaciones por aplicación de las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados de conformidad con el reglamento.”

3.- Sustitúyase el literal m) por el siguiente:

“m) Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá de los rubros correspondientes a activos, costos y gastos deducibles de impuesto a la renta y patrimonio, cuando corresponda; los montos referidos a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones nuevas y productivas y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el Reglamento.”

**Artículo 23.-** A continuación del artículo 48 agréguese el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...) Cuando el beneficiario efectivo sea residente fiscal en el Ecuador; y la sociedad que distribuye los dividendos o utilidades incumpla el deber de informar sobre su composición societaria prevista en el reglamento se procederá a la retención del impuesto a la renta sobre dichos dividendos y utilidades conforme a las disposiciones de esta ley, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.”

**Artículo 24.-** Agréguese al final del artículo 55 el siguiente numeral:

“17. Cocinas de uso doméstico eléctricas y las que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su

utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.”

**Artículo 25.-** A continuación del artículo 74 agréguese el siguiente:

“Art. (...) - IVA pagado por personas adultas mayores.- Las personas adultas mayores tendrán derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal.

La base imponible máxima de consumo mensual a la que se aplicará el valor a devolver será de hasta cinco remuneraciones básicas unificadas del trabajador, vigentes al 1 de enero del año en que se efectuó la adquisición.”

**Artículo 26.-** Agréguese en el segundo inciso del número dos del numeral segundo del artículo 76 el término “y ex aduana” a continuación del texto “del precio ex fábrica”.

**Artículo 27.-** En el artículo 76 efectúese las siguientes reformas:

1. Agréguese el siguiente inciso a continuación del tercero:

“Cuando la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se excluirá la utilidad marginada de la empresa.”

2. Sustitúyase el cuarto inciso por el siguiente:

“El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica.”

3. Elimínese el último inciso.

**Artículo 28.-** En el artículo 82 efectúese las siguientes reformas:

1.- Dentro del casillero final de la tabla correspondiente al GRUPO I del artículo 82, después de: “Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos Automotrices”, agréguese el siguiente texto: “. Cocinas, cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso domestico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.”

2.- Sustitúyase la tarifa específica del producto cigarrillos del grupo V del artículo 82 por la siguiente: “0,1310 USD por unidad”.

**Artículo 29.-** Incorpórese el artículo 116 con el siguiente texto:

“Art. 116.- Facúltese al Servicio de Rentas Internas para que, mediante acto normativo, establezca las tasas



necesarias para el funcionamiento de mecanismos de identificación, marcación y rastreo de productos, según lo contemplado en el cumplimiento de lo señalado en el artículo 87 de la presente Ley.”

### CAPÍTULO III REFORMAS AL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

**Artículo 30.-** En el artículo 24, en el numeral 2 antes del punto final agregar un texto que diga: “, la exoneración prevista para industrias básicas y la deducción del 100% adicional del costo o gasto de depreciación anual, de conformidad con la ley”.

**Artículo 31.-** Agréguese a continuación del primer inciso del artículo 25 el siguiente inciso:

“Se podrá establecer en los contratos de inversión, los compromisos contractuales que sean necesarios para el desarrollo de la nueva inversión, los mismos que serán previamente aprobados por el ente rector de la materia en que se desarrolle la inversión.”

**Artículo 32.-** Agréguese a continuación del artículo 26 el siguiente capítulo:

“Capítulo (...).- Incentivo de estabilidad tributaria en contratos de inversión

Art. (...) **Ámbito de aplicación.-** Las sociedades que realicen inversiones para la explotación de minería metálica a mediana y gran escala, de acuerdo a las condiciones que se establecen en el presente capítulo, tendrán derecho a beneficiarse de la estabilidad tributaria, por un tiempo determinado, a partir de la suscripción de un contrato de inversión.

Dicha estabilidad tributaria también podrá ser concedida a petición de parte, en el contrato de inversión de las sociedades de otros sectores, incluyendo a las industrias básicas, que realicen inversiones productivas para el desarrollo del país, siempre que:

1. El monto de la inversión sea mayor a 100 millones de dólares;
2. Informe técnico realizado por el Ministerio con competencias en el ámbito de la inversión, sobre los beneficios económicos que reportará dicha inversión para el país;
3. Informe del Procurador General del Estado y,
4. Autorización del Presidente de la República para la suscripción de un contrato en el cual se regularán los requisitos, montos y plazos para realizar la inversión así como los compromisos asumidos por el inversor.

No podrán acceder a este beneficio los administradores y operadores de ZEDES.

Art. (...) Las tarifas aplicables de impuesto a la renta para sociedades que suscriban contratos de inversión que les concedan estabilidad tributaria, serán las siguientes:

a) Para las sociedades que realicen inversiones para la explotación de minería metálica a gran y mediana escala y las industrias básicas que adopten este incentivo, será del 22%.

b) Para las sociedades de otros sectores que realicen inversiones que contribuyan al cambio de la matriz productiva del país, la tarifa será del 25%.

Art. (...) **Alcance de la estabilidad tributaria.-** La estabilidad tributaria, se limitará:

a) Para efectos de impuesto a la renta, la estabilidad se extenderá sobre todas las normas que permiten determinar la base imponible y la cuantía del tributo a pagar, vigentes a la fecha de suscripción del contrato de inversión. No aplicará sobre normas referentes a facultades, procedimientos, métodos y deberes formales que la administración tributaria emplee y establezca para el control y el ejercicio de sus competencias.

b) La estabilidad tributaria podrá hacerse extensiva al impuesto a la salida de divisas y otros impuestos directos nacionales, exclusivamente respecto de las tarifas y exenciones de cada impuesto, vigentes a la fecha de suscripción del contrato de inversión.

c) En el caso de las sociedades que realicen inversiones para la explotación de minería metálica a mediana y gran escala, cuya producción se destine a la exportación, también podrán obtener estabilidad tributaria del impuesto al valor agregado, exclusivamente respecto de sus tarifas y exenciones.

Art. (...) **Vigencia.-** El plazo de vigencia de la estabilidad tributaria será como máximo, el plazo del contrato de inversión suscrito, de conformidad con lo establecido en este Código.

Art. (...) **Pérdida del incentivo.-** Cuando la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción tenga conocimiento del incumplimiento de los requisitos, montos y plazos para realizar la inversión, y/o los compromisos asumidos por el inversor en relación con el contrato de inversión, producido sin una causa justificada aparente, notificará este hecho al contribuyente y le concederá el término de 15 días para que presente las justificaciones correspondientes. En caso de no desvirtuarse estos hechos, la Secretaría notificará la pérdida del derecho a la estabilidad tributaria prevista en este capítulo.

Una vez suscrito un contrato de inversión que otorgue el derecho a beneficiarse de la estabilidad tributaria, el inversor no podrá renunciar al beneficio, el cual solo podrá darse por terminado por las causales previstas legalmente.”

**Artículo 33.-** Agréguese en el inciso tercero del literal c) del artículo 36, a continuación de la frase “Estos límites no se aplicarán para los productos obtenidos en” lo siguiente: “sectores económicos determinados como industrias básicas y”.

**Artículo 34.-** Sustitúyase en el artículo 43 el punto final por una coma y a continuación agréguese la siguiente frase: “excepto en el caso de que el administrador sea una empresa pública o de economía mixta.”

**Artículo 35.-** Agréguese a continuación del Título I del Libro V, antes del artículo 96, el siguiente texto: “Capítulo I”.

**Artículo 36.-** A continuación del artículo 102, agréguese el siguiente capítulo:

“Capítulo II

Del fomento y promoción de las industrias básicas

Art. (...). Sin perjuicio de los incentivos para el desarrollo productivo y fomento a las exportaciones establecidas en el presente Código, el Estado promocionará las industrias básicas que aprovechen las materias primas provenientes de los recursos naturales renovables y no renovables, transformándolos en productos que luego sean requeridos por otras industrias para la fabricación de productos intermedios y finales. Para los fines del presente Código, se entenderán como industrias básicas a los siguientes sectores económicos:

- a. Fundición y refinación de cobre y/o aluminio;
- b. Fundición siderúrgica para la producción de acero plano;
- c. Refinación de hidrocarburos;
- d. Industria petroquímica;
- e. Industria de celulosa; y,
- f. Construcción y reparación de embarcaciones navales.”

**CAPITULO IV  
REFORMAS A LA LEY REFORMATORIA PARA  
LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR**

**Artículo 37.-** En el artículo 159, efectúese las siguientes reformas:

1. Al final del inciso tercero agréguese lo siguiente:

“Podrán beneficiarse de la exención determinada en este inciso, exclusivamente aquellos créditos destinados a los segmentos que se establezcan para el efecto, y que cumplan los plazos, condiciones y otros requisitos determinados por el Comité de Política Tributaria.”

- 2.- En el sexto inciso sustitúyase la frase “al menos un año en el país” por “en el país, como mínimo el plazo señalado

por el Comité de Política Tributaria, que no podrá ser inferior a un año”.

3. Sustitúyase el inciso séptimo por el siguiente:

“También están exonerados los pagos realizados al exterior, provenientes de rendimientos financieros, ganancias de capital y capital de aquellas inversiones efectuadas en el exterior, en títulos valor emitidos por personas jurídicas domiciliadas en el Ecuador, que hayan ingresado en el país y permanecido como mínimo el plazo señalado por el Comité de Política Tributaria, que no podrá ser inferior a un año, destinadas al financiamiento de vivienda, de microcrédito o de las inversiones previstas en el Código de la Producción. No aplica esta exención cuando el pago se realice directa o indirectamente a personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, en paraísos fiscales o regímenes preferentes o entre partes relacionadas.

Podrán beneficiarse de las exenciones determinadas en los dos incisos anteriores, exclusivamente aquellas inversiones que se encuentren en los ámbitos que se establezcan para el efecto, y que cumplan los plazos, condiciones y otros requisitos determinados por el Comité de Política Tributaria.”

- 4.- Agréguese al final del artículo 159 el siguiente inciso:

“Se encuentran exonerados del pago del ISD las importaciones a consumo de cocinas eléctricas y las de inducción, sus partes y piezas; las ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción; así como los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.”

**Artículo 38.-** En el artículo 160 sustitúyase la frase “de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.” por la frase “acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.”

**Artículo 39.-** Agréguese el siguiente literal al final del artículo 180:

“j) Los predios que sean utilizados en actividades de producción de banano o de otros sectores o subsectores que se acojan al régimen del impuesto a la renta único de conformidad con el artículo 27 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.”

**Artículo 40.-** Sustitúyase el numeral 2 del artículo 183 por el siguiente:

“2. La tenencia de inversiones en el exterior.”

**CAPITULO V  
REFORMAS A LA LEY PARA LA REFORMA  
DE LAS FINANZAS PÚBLICAS**

**Artículo 41.-** En la Disposición General Séptima, háganse las siguientes reformas:

1.- En el literal d) háganse las siguientes reformas:

a) En el numeral ii) eliminar “y,”

b) En el numeral iii) eliminar “.” y poner “; y,”

c) Agréguese el siguiente número:

“iv) Transportar, almacenar o mantener productos, con o sin fines comerciales, que no tengan componentes de seguridad establecidos en la normativa tributaria vigente.”

2.- En el literal e) agréguese a continuación de la frase “de los bienes incautados provisionalmente”, la frase “o si no se demuestra que se cumplieron las normas que obligan a la colocación de componentes de seguridad en los productos, según corresponda”.

#### CAPÍTULO VI

##### REFORMAS A LA LEY DE ABONO TRIBUTARIO

**Artículo 42.-** En el artículo 7 elimínese el cuarto inciso.

#### CAPÍTULO VII

##### REFORMAS A LA LEY DE MINERÍA

**Artículo 43.-** Eliminar en el artículo 30, la frase: “previo el pago de un derecho de registro que corresponderá al uno por ciento del valor de la transacción.”

**Artículo 44.-** En el artículo innumerado a continuación del artículo 127 realícese las siguientes modificaciones:

1. Al final del primer inciso elimínese la siguiente frase “y pagar el derecho de registro correspondiente al uno por ciento (1%) del valor de la transacción.”, y en su lugar agréguese un punto final.

2. En el segundo inciso elimínese la frase “y al pago del respectivo derecho”.

**Artículo 45.-** Deróguese la Disposición General Séptima, incorporada por la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 37 de 16 de Julio de 2013.

**Artículo 46.-** Deróguese la Disposición Transitoria Cuarta, incorporada por la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 37 de 16 de Julio de 2013.

#### CAPÍTULO VIII

##### REFORMAS A LA LEY DEL ANCIANO

**Artículo 47.-** Sustitúyase el inciso primero del artículo 14 por el siguiente:

“Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviere un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de impuestos fiscales y municipales. En cuanto a los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas se estará a lo dispuesto en la ley.”

#### CAPÍTULO IX

##### REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA DE DISCAPACIDADES

**Artículo 48.-** Sustitúyase el artículo 78 por el siguiente:

“Art. 78.- Impuesto al valor agregado.- Las personas con discapacidad tienen derecho a que el impuesto al valor agregado que paguen en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal, les sea reintegrado a través de la emisión de cheque, transferencia bancaria u otro medio de pago, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud de conformidad con el reglamento respectivo.

Si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el impuesto al valor agregado reclamado, se reconocerán los respectivos intereses legales.

Se establece un monto máximo anual a devolver de impuesto al valor agregado pagado de hasta el doce por ciento (12%) del equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta; sin embargo, el valor a devolver por cada período mensual no podrá exceder a la doceava parte del monto máximo anual, anteriormente señalado.

El IVA pagado en adquisiciones locales, para su uso personal y exclusivo de cualquiera de los bienes establecidos en los números del 1 al 8 del Artículo 74 de esta Ley no tendrán límite en cuanto al monto de su reintegro.

El beneficio establecido en este artículo, que no podrá extenderse a más de un beneficiario, también le será aplicable a los sustitutos.”

#### CAPITULO X

##### REFORMAS A LA LEY FORESTAL Y DE CONSERVACIÓN DE ÁREAS NATURALES Y VIDA SILVESTRE

**Artículo 49.-** A continuación del artículo 56 añádase el siguiente:

“Art. (...).- Incentivo económico para la forestación y reforestación con fines comerciales.- Establécese el incentivo económico para la forestación y reforestación con fines comerciales, el cual constituye una transferencia económica directa de carácter no reembolsable que entrega el Estado ecuatoriano a través del ministerio rector de la política agraria, a las personas naturales y jurídicas,

comunas, asociaciones y cooperativas productivas, y a las organizaciones que conforman la economía popular y solidaria, para desembolsar o reembolsar, de conformidad a la normativa que se expida para el efecto, una parte de los costos en que inviertan para el establecimiento y mantenimiento de la plantación forestal.

Bajo ningún concepto se entregará el incentivo forestal cuando se encuentren en:

- a) Ecosistemas frágiles;
- b) Áreas protegidas;
- c) Zonas de protección permanente; y,
- d) Áreas que reciban otro tipo de incentivo.

El ministerio rector de la política agraria, expedirá la normativa para determinar los requisitos, procedimientos y condiciones relativas al otorgamiento y administración del incentivo, selección de los beneficiarios, entre otros que se establezcan.”

**CAPÍTULO XI  
REFORMAS A LA LEY DE TURISMO**

**Artículo 50.-** En la Ley de Turismo, sustitúyase el artículo 39 por el siguiente:

“Art. 39.- El ministerio rector de la política turística determinará y regulará a través de Acuerdo Ministerial los siguientes recursos:

- a) Tarifas y contribuciones que se creen para fomentar el turismo;
- b) La contribución del uno por mil sobre el valor de los activos fijos que deberán pagar anualmente todos los establecimientos prestadores de servicios al turismo, conforme se disponga en el Reglamento a esta Ley;
- c) Los valores por concesión de registro de turismo; y,
- d) La tasa por la emisión de cada pasaje aéreo para viajar desde el Ecuador hacia cualquier lugar en el extranjero.”

**Artículo 51.-** En la Ley de Turismo, elimínense los artículos 40 y 41.

**DISPOSICIÓN GENERAL**

**DISPOSICIÓN GENERAL PRIMERA:** Aquellos contribuyentes que no paguen al productor al menos el precio mínimo de sustentación fijado por la autoridad nacional de agricultura, o aplicaren algún descuento o solicitaren alguna devolución no justificados sobre el valor facturado, quedarán excluidos del régimen establecido en el artículo 27 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el periodo en que se haya producido el incumplimiento.

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA PRIMERA.-** Hasta la expedición del respectivo Decreto Ejecutivo señalado en el artículo 27 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se aplicarán las siguientes tarifas:

a) Venta local de banano producido por el mismo sujeto pasivo en cajas por semana.

Número de cajas por semana	Tarifa
De 1 a 500	1%
De 501 a 1.000	1,25%
De 1001 a 3.000	1,5%
De 3.001 en adelante	2%

b) La tarifa para la exportación de banano no producido por el mismo sujeto pasivo será del 1,75%.

c) Tarifa del segundo componente a las exportaciones de banano producido por el mismo sujeto pasivo en cajas por semana:

Número de cajas por semana	Tarifa
Hasta 50.000	1,25%
De 50.001 en adelante	1,5%

d) Para las exportaciones de asociaciones de micro y pequeños productores, cuyos miembros produzcan individualmente hasta 1.000 cajas por semana, la tarifa será del 0,5%. En los demás casos de exportaciones por parte de asociaciones de micro, pequeños y medianos productores, la tarifa será del 1%.

En el caso de que el sujeto pasivo forme parte de un grupo económico, para la aplicación de estas tarifas se considerará la totalidad de cajas vendidas o producidas por todo el grupo económico.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEGUNDA:** Las sociedades constituidas antes de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que realicen la adquisición de activos fijos nuevos y productivos, tendrán derecho a la deducción del ciento por ciento (100%) adicional del costo o gasto de depreciación anual que generen dichas inversiones durante cinco (5) años contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo.

Para aplicar este beneficio:

- a. La inversión producto de la cual se adquieran activos fijos, nuevos y productivos, deberá efectuarse dentro de uno de los sectores económicos prioritarios para el Estado, definidos por el Código de la Producción, Comercio e Inversiones.

b. El mero cambio de propiedad de activos productivos, que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva.

c. No será aplicable el beneficio previsto en esta disposición cuando los activos fijos, nuevos y productivos, han sido adquiridos para tener derecho a otros beneficios ya previstos en la ley tributaria, tales como la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades o las deducciones adicionales por costos o gastos de depreciación.

Lo establecido en esta Disposición Transitoria será aplicable también para las sociedades constituidas a partir del 30 de diciembre de 2010 dentro de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil.

El plazo de vigencia de esta Disposición Transitoria será de diez (10) años contados desde el año siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.”

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA TERCERA.-** La duración del programa de incentivos para la forestación y reforestación con fines comerciales será de treinta (30) años contados a partir de la vigencia de la presente reforma con la finalidad de incentivar al menos el establecimiento de treinta mil (30.000) hectáreas anuales.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA.-** Liquidese el Fideicomiso Fondo Mixto de Promoción Turística, constituido el 29 de julio de 2002, ante el Notario Trigésimo Segundo del Cantón Quito, administrado por la Fiduciaria del Pacífico S.A. Fidupacífico. Los activos que conformen este patrimonio autónomo y consten en la rendición de cuentas final que emita la Fiduciaria, serán transferidos a la Cuenta Única del Tesoro Nacional así como los recursos que se encuentren en la cuenta del Banco Central del Ecuador abierta para este Fondo.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA QUINTA.-** Las asociaciones, comunas y cooperativas, excepto las entidades del sector financiero popular y solidario, que cumplan con los requisitos previstos en el reglamento para la aplicación de esta ley, tendrán un sistema de cumplimiento de deberes formales y materiales simplificado, el mismo que se establecerá en el referido reglamento en un plazo máximo de seis meses.

**DISPOSICIÓN FINAL.-** Las disposiciones de la presente Ley entrarán en vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

Dado y suscrito en el Distrito Metropolitano de Quito, a los veinte y dos días del mes de diciembre de 2014.

f.) **GABRIELA RIVADENEIRA BURBANO, Presidenta.**

f.) **DRA. LIBIA RIVAS ORDÓÑEZ, Secretaria General.**

GUAYAQUIL, A VEINTITRÉS DE DICIEMBRE DE DOS MIL CATORCE.

SANCIÓNESE Y PROMULGUESE.

f.) **RAFAEL CORREA DELGADO, PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA.**

Es fiel copia del original.- Lo Certifico.- Guayaquil, 23 de diciembre de 2014.

f.) **Dr. Alexis Mera Giler, SECRETARIO GENERAL JURÍDICO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA.**

---



# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

# 119 años

de servicio al país



**Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509**

**08 JUL 2015**

**LA DIRECTORA GENERAL  
DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

**Considerando:**

Que el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador establece que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por ley;

Que el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley;

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos, señalando además que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables;

Que el número segundo del artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone que todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades, en concordancia con el numeral 4 del artículo 66 del mismo texto, que reconoce y garantiza a todas las personas el derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación;

Que el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas crea esta Institución como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito;

Que de acuerdo a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad de la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias;

Que el artículo 73 del Código Tributario establece que la actuación de la Administración Tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia;

Que el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno crea el impuesto a la renta global, cuyo hecho generador consiste en la obtención de rentas por parte de las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la referida Ley;

Que el número 1 del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno considera renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;

Que el número 5 del artículo 8 de la misma Ley indica que se considerarán de fuente ecuatoriana los ingresos correspondientes a las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

Que el número 19 del artículo 9 de la mencionada Ley señala que para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados los ingresos percibidos por las organizaciones previstas en la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario siempre y cuando las utilidades obtenidas sean reinvertidas en la propia organización;

Que el número 20 del artículo en mención indica que para el mismo fin están exonerados también los excedentes percibidos por los miembros de las organizaciones previstas en la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario, conforme las definiciones del numeral anterior;

Que el número 1 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que están exonerados del pago del impuesto a la renta los dividendos y utilidades, calculados después del pago de dicho impuesto, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador;

Que el número 1 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 405, de 29 de diciembre de 2014, reformó el número 1 del artículo 9 citado en el inciso anterior, agregando al final de dicho texto la frase: *“Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador.”*;

Que el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 39.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que el porcentaje de retención de dividendos o utilidades que se aplique al ingreso gravado será establecido por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general sin que supere la diferencia entre la máxima tarifa de impuesto a la renta para personas naturales y la tarifa general de impuesto a la renta prevista para sociedades;

Que así mismo, el artículo 23 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal agregó después del artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno un artículo innumerado que señala que cuando el beneficiario efectivo sea residente fiscal en el Ecuador, y la sociedad que distribuye los dividendos o utilidades incumpla el deber de informar sobre su



composición societaria prevista en el reglamento, se procederá a la retención del impuesto a la renta sobre dichos dividendos y utilidades conforme a las disposiciones de esta ley, sin perjuicio de las sanciones correspondientes;

Que el noveno considerando de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal destaca que el principio de transparencia del sistema tributario exige el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos, mediante normas e instrumentos que propendan a la prevención de la evasión y elusión tributaria, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando prácticas nocivas de planeación fiscal, dejando en claro que su objetivo es la prevención del fraude fiscal sin ocasionar escenarios que generen doble tributación;

Que el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros;

Que por su parte, el artículo 3 del Decreto Ejecutivo No. 539, Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407, de 31 de diciembre de 2014, estableció en su tercer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que 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;

Que el segundo artículo innumerado siguiente al artículo 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que, para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones 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;

Que el artículo 15 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su primer inciso dispone que en el caso de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de impuesto a la renta. Esta disposición no aplicará cuando el beneficiario efectivo del ingreso sea una persona natural residente fiscal del Ecuador;

Que el segundo inciso del artículo 15 del referido reglamento manda que la Administración Tributaria podrá determinar las obligaciones del beneficiario efectivo y del agente de retención cuando, por el hecho de ser partes relacionadas o cualquier otra circunstancia dicho agente de

retención haya conocido que el beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador;

Que el citado artículo, en su quinto inciso señala que el valor sobre el que se calculará la retención establecida en este artículo será el que deba ser considerado como ingreso gravado dentro de la renta global, es decir, el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido;

Que el tercer inciso de la primera regla del artículo 30 del mismo cuerpo normativo dispone que en caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.

Que el primer inciso del artículo 125 del mismo cuerpo normativo establece que cuando una sociedad residente en el Ecuador distribuya o entregue utilidades, dividendos o beneficios, a favor de personas naturales residentes en el Ecuador, deberá efectuar una retención en la fuente de impuesto a la renta de conformidad con lo establecido en el mismo Reglamento;

Que la letra d) del artículo 137 del mismo reglamento señala que en el caso de que la sociedad que distribuya las 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 Ley de Régimen Tributario Interno, 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 letra 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;

Que adicionalmente, el párrafo a continuación de la letra f) del artículo 137 del citado reglamento señala que para que la retención de dividendos o utilidades distribuidos indirectamente a una persona natural residente en el Ecuador y el impuesto correspondiente pagado por la sociedad puedan ser utilizados por dicha persona natural como crédito tributario, ésta deberá demostrar, en su solicitud de pago en exceso, la sustancia económica de la intervención de los intermediarios que no son los beneficiarios efectivos del ingreso;

Que la disposición transitoria décimo octava del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno establece la aplicación de los porcentajes del 1%, 7% y 13%, en atención al monto de los dividendos distribuidos, hasta que se expida la resolución de carácter general que establezca los porcentajes de retención a la distribución de dividendos, utilidades o beneficios cuyo beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador. Dicha disposición transitoria agrega que a la distribución de dividendos a personas naturales residentes en Ecuador, en la parte que corresponda a ingresos sujetos al impuesto a la renta único establecido en el artículo 27 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se le aplicará ninguna retención;

Que conforme la normativa vigente citada, el ingreso correspondiente a dividendos o utilidades distribuido por una sociedad residente en el Ecuador tiene dos tratamientos: si se distribuye a una persona natural residente en el Ecuador, este ingreso está sujeto a tributación en la sociedad que los genera, y adicionalmente está sujeto a tributación en la persona natural que los recibe, con una tarifa de hasta el 35%, teniendo derecho a utilizar como crédito tributario el impuesto pagado por la primera sociedad; este caso aplica aunque el dividendo sea distribuido a través de una sociedad intermediaria, o más de una, la cual está exenta de pagar impuesto a la renta sobre el dividendo recibido. Por otra parte, si el dividendo se distribuye a sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o a personas naturales no residentes en el Ecuador, dicho dividendo o utilidad está sujeta a tributación en la sociedad que los genera, pero está exento en la persona natural o jurídica que lo recibe;

Que de conformidad con lo señalado en el considerando anterior, la limitación a la exención establecida mediante el número 1 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal aplica solo en este segundo tratamiento;

Que adicionalmente, la limitación a la exención establecida mediante el número 1 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, al ser una norma anti-elusión, aplica solo sobre el dividendo o utilidad distribuido a una sociedad domiciliada en el exterior cuyo beneficiario efectivo es una persona natural residente en el Ecuador, sin que esta limitación afecte el resto de los dividendos o utilidades distribuidos de acuerdo a reglas y principios generales de la tributación;

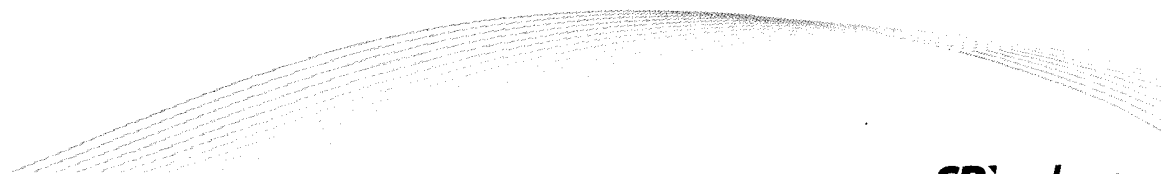
Que la aplicación del principio constitucional de equidad tributaria propende a distribuir las obligaciones así como los beneficios, de tal forma que no se generen cargas exageradas o beneficios excesivos, lo cual se logra teniendo en consideración la capacidad económica de los sujetos pasivos, así como la naturaleza y los fines perseguidos por el tributo;

Que la equidad en materia tributaria procura que el régimen refleje justicia, lo cual se obtiene a través del ejercicio del principio de progresividad, el cual establece que las normas legislativas que crean impuestos deben gravar de igual forma a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad formal) y deben gravar en mayor proporción a quienes manifiestan una mayor capacidad contributiva (equidad material), de tal forma que el importe que corresponda satisfacer a unos y otros sea equivalente a su capacidad económica;

Que es necesario recordar los objetivos de las normas promulgadas en materia tributaria, apegado a los principios constitucionales de progresividad, simplicidad, suficiencia recaudatoria, transparencia y equidad, así como fijar los porcentajes de retención sobre dividendos distribuidos por sociedades, con fundamento en las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias citadas; y,

En el ejercicio de sus facultades legales,

**Resuelve:**



## **Expedir las normas para el tratamiento tributario en la distribución de dividendos**

**Artículo 1.-Ámbito de aplicación.-** Establézcense las normas para el tratamiento tributario del impuesto a la renta sobre dividendos distribuidos por sociedades residentes en el país o establecidas en el Ecuador a favor de personas naturales y sociedades.

**Artículo 2.- Sujetos de retención del impuesto a la renta por dividendos.-** De conformidad con las normas tributarias vigentes, cuando una sociedad residente en el país o establecida en el Ecuador, de ser el caso, distribuye dividendos calculados después del pago del impuesto a la renta, debe aplicar las siguientes reglas, de conformidad con la ley:

1.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una sociedad residente o establecida en el extranjero que no sea un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente, cuyo beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador, el ingreso por concepto de dividendos está gravado para quien se le distribuye y por tanto está sujeto a retención en la proporción del dividendo atribuible a dicho beneficiario efectivo. Esto aplica también para el caso de incumplimiento del deber de informar sobre la composición societaria.

2.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una sociedad residente o establecida en el Ecuador, el ingreso por concepto de dividendos está exento para la sociedad a quien se le distribuye y por tanto no está sujeto a retención, aun en el caso de que el beneficiario efectivo de dicha sociedad sea residente en el Ecuador.

3.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una sociedad residente o establecida en el extranjero que no sea un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente, el ingreso por concepto de dividendos está exento para quien se le distribuye y, por tanto, no está sujeto a retención, siempre que el beneficiario efectivo sea un no residente en el Ecuador.

4.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una sociedad residente o establecida en un paraíso fiscal, en una jurisdicción de menor imposición o en un régimen fiscal preferente, el ingreso por concepto de dividendos está gravado para quien se le distribuye y por tanto está sujeto a retención.

5.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una persona natural residente en el Ecuador, el ingreso por concepto de dividendos está gravado para quien se le distribuye y está sujeto a retención. En este caso la persona natural al percibir su dividendo deberá consolidarlo en su renta global, declarar y pagar el impuesto sobre la totalidad de sus ingresos.

6.- Si la distribución de dividendos se realiza a favor de una persona natural no residente en el Ecuador, el ingreso por concepto de dividendos está exento para quien se le distribuye y por tanto no está sujeto a retención.

**Artículo 3.- Retención.-** Sin perjuicio de los casos especiales previstos en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para calcular la retención, las sociedades residentes o establecidas en el Ecuador que distribuyan dividendos a personas naturales residentes en el Ecuador o a sociedades residentes en el exterior, que no sea en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes fiscales preferentes, que tengan un beneficiario efectivo residente en el Ecuador, deberán sumar el dividendo distribuido a cada accionista, socio o partícipe, con el impuesto pagado por la sociedad que lo distribuye, atribuido a ese dividendo; sobre este rubro se deberá aplicar la tarifa de impuesto a la renta para personas naturales, conforme a la tabla de la letra a) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Sobre este resultado las sociedades deberán restar el crédito tributario al que tenga derecho la persona natural residente en el Ecuador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 137 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. El valor así obtenido será retenido en la fuente por la sociedad que distribuya el dividendo y deberá ser detallado en el comprobante de retención correspondiente.

En el caso de dividendos distribuidos a sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o en regímenes fiscales preferentes sobre la parte que la sociedad que distribuye dividendos haya tributado con tarifa del 25%, la retención será del 10%, aplicable a la sumatoria del valor del dividendo más el impuesto atribuible a dicho dividendo.

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.

Si efectuado el cálculo indicado en este artículo se obtiene un valor de cero (0) o negativo, se emitirá la retención en cero (0).

En el caso de dividendos distribuidos a personas naturales residentes en Ecuador, a sociedades residentes en el exterior que tengan un beneficiario efectivo residente en el Ecuador o a sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o en regímenes fiscales preferentes, por ingresos gravados con el impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero, la retención se deberá calcular sumando al dividendo distribuido a cada accionista, socio o partícipe, el impuesto pagado por la sociedad que lo distribuye, atribuido a ese dividendo; sobre este rubro se deberá aplicar la tarifa correspondiente de impuesto a la renta para personas naturales, conforme a la tabla de la letra a) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno. De este valor se deberá restar el impuesto pagado por la sociedad que distribuye el dividendo, atribuido a dicho dividendo. El valor así obtenido será retenido en la fuente y deberá ser detallado en el comprobante de retención correspondiente.

**Artículo 4.- Momento de la retención.-** La retención se efectuará en el momento que se produzca el hecho generador, de conformidad con la Ley.

**Artículo 5.- Crédito tributario para el beneficiario efectivo por impuestos pagados.-** Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 137 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para los números 1 y 3 del artículo 2 de la presente resolución, el beneficiario efectivo, según el caso, podrá utilizar como crédito tributario uno de los siguientes:

- a) El impuesto pagado por la sociedad que generó y distribuyó los dividendos, de manera proporcional al dividendo gravado y declarado. Para el efecto, dividirá el valor del dividendo distribuido directamente al beneficiario efectivo para el valor del dividendo distribuido por la sociedad correspondiente al beneficiario efectivo y el resultado lo multiplicará por el valor del impuesto a la renta atribuible al dividendo distribuido por la sociedad, correspondiente al beneficiario efectivo.
- b) El valor del impuesto que la sociedad que distribuya dividendos hubiese tenido que pagar de no haber aplicado incentivos o beneficios tributarios o no haber incluido rentas exentas dentro de su conciliación tributaria, en la misma relación proporcional establecida en la letra a) del presente artículo.
- c) El impuesto pagado por la primera sociedad que lo distribuyó, en la misma relación proporcional establecida en la letra a) de este artículo, cuando el beneficiario efectivo perciba a través de más de una sociedad el mismo dividendo.

**Artículo 6.- Crédito tributario para el beneficiario efectivo por retenciones de dividendos.-** El beneficiario efectivo tendrá derecho a utilizar como crédito tributario el valor proporcional de la retención realizada por la sociedad residente en el país o establecida en el Ecuador a la sociedad residente o establecida en el exterior. Para el efecto, dividirá el valor del dividendo distribuido directamente al beneficiario efectivo para el valor del dividendo distribuido por la sociedad residente en el país o establecida en el Ecuador a la sociedad residente o establecida en el exterior, correspondiente al beneficiario efectivo, y el resultado lo multiplicará por el valor del impuesto a la renta retenido a la sociedad residente o establecida en el exterior.

El crédito tributario mencionado en el artículo 5 y el mencionado en el presente artículo podrán ser utilizados por el beneficiario efectivo únicamente en el momento en que declare el ingreso gravado que provenga íntegramente de los dividendos que lo originaron.

**Artículo 7.- Reconocimiento del ingreso.-** Para efectos tributarios, los sujetos pasivos residentes o establecidos en el Ecuador, obligados o no a llevar contabilidad, a quienes se les distribuya dividendos directamente de una sociedad o establecimiento permanente, considerará como ingreso al valor reconocido a su favor en el momento en que se produzca el hecho generador de conformidad con la ley.

**Artículo 8.- Anticipo calculado por la sociedad que sea mayor al impuesto a la renta causado.-** En caso de que el anticipo de impuesto a la renta calculado se convierta en pago definitivo del impuesto, para efectos de calcular los ingresos gravados por dividendos distribuidos, será reconocido, como impuesto pagado por la sociedad atribuible al dividendo, el valor del anticipo calculado que corresponda proporcionalmente a dicho dividendo.



**Artículo 9.- Cálculo del impuesto atribuible al dividendo gravado cuando existe reducción de la tarifa del impuesto a la renta por reinversión.-** Cuando exista reinversión de utilidades de conformidad con el tercer inciso del artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para establecer el impuesto atribuible al dividendo gravado se deberá multiplicar el impuesto causado por el coeficiente obtenido de la relación entre el impuesto a la renta causado correspondiente al saldo de la utilidad no reinvertida sobre el total del impuesto causado, conforme el siguiente ejemplo:

Concepto	Valor (En Dólares)	Cálculo
Utilidad gravable	120,00	$a = (b + c)$
Utilidad a reinvertir	20,00	b
Saldo utilidad gravable (no reinvertida)	100,00	c
Impuesto a la renta sobre utilidad a reinvertir tarifa 12%* (10 puntos porcentuales menos)	2,40	$d = (b * 0,12)$
Impuesto a la renta sobre el saldo de utilidades no reinvertidas tarifa 22%*	22,00	$e = (c * 0,22)$
Impuesto a la renta causado	24,40	$f = (d + e)$
Factor de proporción IR utilidad no reinvertida	0,9016	$g = (e / f)$
Impuesto atribuible al dividendo gravado	22,00	$h = (g * f)$

\* La tarifa de impuesto a la renta para sociedades utilizada para el ejemplo es 22%; sin embargo, la tarifa dependerá de cada caso.

Con el impuesto atribuible al dividendo gravado obtenido se procederá al cálculo para cada accionista, socio, partícipe o titular de derechos representativos de capital de acuerdo con su participación en la sociedad y este valor será considerado como el impuesto pagado por la sociedad atribuible al dividendo, sin perjuicio de los límites establecidos para la utilización del crédito tributario por dividendos.

**Artículo 10.- Límites al crédito tributario para personas naturales residentes a quienes se les distribuye dividendos de varias sociedades.-** Cuando en un mismo ejercicio fiscal a una persona natural se le distribuya dividendos, directa o indirectamente, de varias sociedades residentes fiscales o establecidas en el Ecuador, deberá considerarse, para efectos de determinar su crédito tributario por el impuesto pagado por dichas sociedades, el valor que resulte menor de los siguientes:

- La sumatoria de los impuestos pagados por las sociedades en las que es accionista, beneficiario o partícipe, correspondiente a los dividendos distribuidos.

- b) La sumatoria de los resultados de multiplicar los valores de los ingresos gravados por la tarifa del 22% ó 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos.
- c) El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por los dividendos obtenidos y registrados en su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global, que incluyera los dividendos, menos el impuesto causado en su renta global si no incluyera dichos dividendos.

**Artículo 11.- La información tributaria al beneficiario del dividendo.-** La sociedad que distribuya dividendos deberá informar al accionista, socio, partícipe o titular de derechos representativos de capital al que le realice la retención, cuando este lo solicite, lo siguiente:

- a) El ingreso gravado por el dividendo distribuido y el ejercicio fiscal al que corresponde dicho dividendo.
- b) El crédito tributario que le corresponde de conformidad con el artículo 137 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Artículo 12.- Emisión del comprobante de retención a personas naturales residentes en el Ecuador a través de más de una sociedad residente en el Ecuador.-** En caso que una sociedad residente en el Ecuador distribuya el dividendo a una persona natural residente en el Ecuador, cuando el mismo dividendo ha sido recibido a través de otras sociedades residentes en el Ecuador, solicitará a la primera sociedad residente en el Ecuador que haya distribuido dichos dividendos la información certificada sobre:

- a) El valor del dividendo distribuido correspondiente a esa persona residente.
- b) El impuesto a la renta pagado por esa sociedad atribuible al dividendo distribuido correspondiente a esa persona residente.

**Artículo 13.- Emisión del comprobante de retención por la existencia de un beneficiario efectivo.-** Para el caso de distribución de dividendos a un beneficiario efectivo a través de una sociedad residente o establecida en el exterior, el comprobante de retención se emitirá a nombre de esta última. Sin embargo, el agente de retención emitirá una copia certificada del mismo y la entregará al beneficiario efectivo dentro de los cinco días (5) siguientes a la fecha de efectuada la retención. En el comprobante de retención se incluirá la información detallada en las letras a) y b) del artículo 11 de la presente resolución y adicionalmente se registrará la frase "BENEFICIARIO EFECTIVO" seguido del número de cédula de identidad y ciudadanía, RUC o pasaporte y los nombres y apellidos de la persona natural referida.

En caso que el agente de retención mencionado en el inciso anterior hubiere recibido el mismo dividendo a través de otras sociedades residentes en el Ecuador, para efectos del cálculo de la retención de los dividendos a ser distribuidos a la sociedad residente o establecida en el exterior,



deberá solicitar a la primera sociedad residente en el Ecuador que distribuyó esos dividendos la información certificada sobre:

- a) El valor del dividendo distribuido correspondiente al beneficiario efectivo.
- b) El impuesto a la renta pagado por esa sociedad atribuible al dividendo distribuido correspondiente al beneficiario efectivo.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA.-** En el periodo comprendido desde enero del año 2015 hasta la fecha en la que entre en vigencia esta Resolución, las sociedades que hayan efectuado retenciones, aún cuando no era menester hacerlo o en porcentajes distintos a los indicados en esta resolución, deberán haber depositado dichos recursos al Estado y efectuado su declaración de retenciones dentro de los plazos fijados en la normativa tributaria vigente. Los valores que se hayan retenido constituirán crédito tributario para el sujeto pasivo a quien se le haya efectuado la retención, a liquidarse en las respectivas declaraciones, en las formas y condiciones previstas en la normativa tributaria vigente.

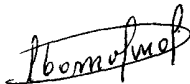
**DISPOSICIÓN FINAL.-** La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

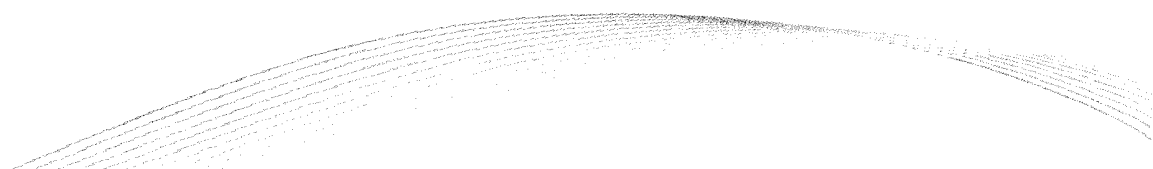
Quito, D. M., a 08 JUL 2015

Dictó y firmó la Resolución que antecede, la Econ. Ximena Amoroso Ifiguez, Directora General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D. M., a 08 JUL 2015

Lo certifico.-



Dra. Alba Molina P.  
**SECRETARIA GENERAL**  
**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**



## ANEXO

Tabulacion Encuesta  
Preguntas a contadores y financieros  
Compañías Multinacionales  
Muestreo 10

Su empresa ha iniciado algun estudio o accion para el cambio de domicilio de su casa matriz, a partir del 2015

SI	NO	No sabe
9	0	1

Su tarifa de impuesto a la renta es de 22% o 25%

22%	25%
3	7

Si su respuesta fue 25% considera usted que sujetarse a esta tarifa ha sido producto de la decision por no presentar informacion de accionistas

SI	NO
4	3