

**EFFECTO DE LOS LINEAMIENTOS DE LA OCDE RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE
DIVIDENDOS EN EL ECUADOR**

**EFFECT OF THE OECD LINEAMENT ABOUT THE TAXATION OF DIVIDENDS IN
ECUADOR**

Ing. Stefany Sánchez Moreno

 <https://orcid.org/0000-0002-0182-1308>

Universidad Católica Santiago de Guayaquil (Guayaquil, Ecuador)
stefanysanchez350@gmail.com

Mentor Córdova Naranjo, Ph.D.

 <https://orcid.org/0000-0002-9874-7860>

Universidad Católica Santiago de Guayaquil (Guayaquil, Ecuador)
cordovamentorn@hotmail.com

Julio Sánchez Lindao, Mgtr.

 <https://orcid.org/0009-0004-8399-2304>

Universidad Católica Santiago de Guayaquil (Guayaquil, Ecuador)
ju.sanchez.ec@gmail.com

Lcdo. Nelson Arcos Escobar

 <https://orcid.org/0000-0003-2912-2645>

Universidad Católica Santiago de Guayaquil (Guayaquil, Ecuador)
nelson.arcos@cu.ucsg.edu.ec

ARTÍCULO DE INVESTIGACIÓN

Recibido: 18 de junio de 2023

Aceptado: 21 de agosto de 2023

RESUMEN

El presente artículo se enfoca en el tratamiento tributario a distribución de dividendos contemplado en el marco legal tributario ecuatoriano. La metodología aplicada corresponde al enfoque cualitativo con la modalidad de investigación documental, por lo que, se compararon las recomendaciones del Informe de la Acción 2 del modelo BEPS (del inglés: Base Erosion and Profit Shifting y del español: Erosión de la Base Imponible y traslado de beneficios) y su aplicación en la normativa ecuatoriana. Este artículo surge de la percepción de la inestabilidad jurídica generada por la normativa tributaria ecuatoriana debido a la modificación constante del



tratamiento a la renta de dividendos al momento de someterla a imposición. Para el presente artículo se analizaron datos de la Administración Tributaria, respecto a rubros declarados por los contribuyentes en los Formularios de Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta y Formulario de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2017 al 2020 por dividendos, y se evaluó el nivel de percepción a expertos en fiscalidad internacional, con lo cual permitió concluir que, la normativa ecuatoriana ha aplicado parcialmente las reglas secundarias planteadas por la Acción 2 del modelo BEPS, debido a que su legislación interna mantiene el criterio de fuente y de residencia, o también denominado sistema de renta mundial.

Palabras claves: Imposición en la distribución de dividendos, acción 2 del modelo BEPS, lineamientos de la OCDE, beneficiario efectivo.

ABSTRACT

This article focuses on the tax treatment of dividend distribution contemplated in the Ecuadorian tax legal framework. The methodology applied is the qualitative approach with the documentary research modality, therefore, the recommendations of the Report of Action 2 of the BEPS model (Base Erosion and Profit Shifting) were compared and its application in Ecuadorian regulations. This article arises from the perception of the legal instability generated by the Ecuadorian tax regulations due to the constant modification of the treatment of dividend income at the time of submitting it to taxation. For this article, data from the Tax Administration was analyzed, regarding items declared by taxpayers in the Income Tax Withholding Forms and Income Tax Form for fiscal years from 2017, to 2020. by dividends, and the level of perception to experts in international taxation was evaluated, which allowed us to conclude that the Ecuadorian regulations have partially applied the secondary rules proposed by Action 2 of the BEPS model, due to the fact that its internal legislation maintains the criterion of source and residence or world income system.

Keywords: Withholding tax on dividends, action 2 of the BEPS model, OECD guidelines, beneficial owner.

INTRODUCCIÓN

“Las jurisdicciones tienen soberanía y capacidad autónoma para crear normas con la finalidad de tener un control adecuado sobre los tributos” (Jácome, 2017). Sin embargo, los estados se han visto en la necesidad de apegarse a mecanismos internacionales que buscan evitar la doble tributación, teniendo como referencia los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – (OCDE).

Considerando que el 5 de octubre de 2015, la OCDE publicó las 15 recomendaciones finales, en relación con la Erosión de la Base y la Ubicación de Utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés), en donde los ministros de finanzas de los países que integran el Grupo de los Veinte (G20) estuvieron de acuerdo con dichas recomendaciones y con la implementación de los planes para llevar a cabo los cambios en las reglas tributarias internacionales.

“La globalización de los sistemas tributarios es cada vez más competente” (Orellana et al., 2019). Esto se origina porque las transacciones comerciales, prestaciones de servicios y capitales están incluidos en normativas fiscales particulares que pretenden someter a imposición las rentas percibidas en contexto internacional.

“Los impuestos en las normativas tributarias internacionales tienen como objetivo no afectar la economía” (Campos, 2019). Ecuador es un país que se encuentra en vías de desarrollo, por consiguiente, se plantea como propósito adoptar la mejor metodología para el recaudo de los tributos sin que afecte las inversiones extranjeras y el comercio internacional.

“La Administración Tributaria pretende cubrir vacíos legales que ayudan a caer en la evasión y/o elusión” (Granizo, 2018). Es así como la normativa ecuatoriana ha sufrido diversas modificaciones en el tratamiento de la renta de dividendos. De acuerdo con la (OCDE, 2015), “toda vez que se regularice los desajustes fiscales, las legislaciones tributarias van a impedir que los sujetos pasivos utilicen estructuras elusivas para modificar la base imponible y desplazar los beneficios”.

REVISIÓN DE LITERATURA

Contextualización

Evolución normativa de la tributación de los dividendos

En el Ecuador, “los dividendos son considerados renta” de acuerdo con los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno – LRTI (Asamblea Nacional del Ecuador, 2021), y éstos pueden ser percibidos desde una fuente ecuatoriana o desde el exterior.

El artículo 2 de la LRTI considera como renta todos los ingresos obtenidos de fuente ecuatoriana o extranjera, mismos que serán sometidos a imposición. De acuerdo con el artículo 8 ibidem, la Administración Tributaria ecuatoriana considera como renta de fuente ecuatoriana, los ingresos percibidos por diversas actividades, y prestación de servicios tales como: 1. Laborales y profesionales en territorio ecuatoriano, 2. Desarrolladas en otro estado, 3. Utilidades que se originan por enajenar bienes ubicados en territorio ecuatoriano, 4. Regalías, 5. Utilidades y dividendos percibidos por entidades residentes; y, entre otros.

A partir del año 2020 y hasta la actualidad, “las rentas por dividendos se tributan de acuerdo con el artículo 39.2 de la LRTI” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2019) en donde únicamente se considera exenta la distribución de dividendos de una sociedad a otra sociedad local. Y, se considera renta gravada cuando la distribución se efectúa a: (i) persona natural residente, (ii) no residentes; así también por el incumplimiento de informar la composición societaria.

Asimismo, es importante mencionar que entre los años 2015 y 2019, la Administración Tributaria permitía a los sujetos pasivos imputar un crédito tributario sobre el Impuesto a la Renta Causado por concepto de retenciones en la fuente por dividendos.

La renta percibida por parte del sujeto pasivo residente en relación con la distribución efectuada por una sociedad debe ser declarada en su Impuesto a la Renta (IR), ocasionando una doble imposición económica local sobre un mismo hecho generador, mientras que la renta percibida por parte de un sujeto pasivo no residente, es considerada exenta en el Ecuador, pudiendo llegar a ocasionar una doble no imposición en el caso de que el otro estado no incluya dicha renta en la base imponible sujeta a tributación.

Precisamente en este artículo se analiza el impacto de los numerosos cambios en la normativa tributaria que establecen el tratamiento de la distribución de dividendos, mismo que trasciende en los diversos escenarios en los cuales puede encontrarse un sujeto pasivo considerado como accionista, para analizar si la renta percibida debe ser sometida a gravamen y su tasa impositiva, tal como se resumen en la siguiente tabla:

Tabla 1.

Evolución Normativa de la Tributación de los Dividendos

Sujeto pasivo	Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000509		Resolución No. NAC-DGERCGC19-0000043		Resolución No. NAC-DGERCGC20-0000013	
	Vigencia: 2015 - 2016 - 2017 - 2018 - 2019		Vigencia: 2019		Vigencia: 2020 - 2021 - 2022 - 2023	
	Dividend o gravado	Dividendo exento	Dividend o gravado	Dividend o exento	Dividend o gravado	Dividend o exento
Sociedad no residente Beneficiario efectivo persona natural residente	X		X		X	

Sujeto pasivo	Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509		Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000043		Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000013	
	Vigencia: 2015 - 2016 - 2017 - 2018 - 2019		Vigencia: 2019		Vigencia: 2020 - 2021 - 2022 - 2023	
	Dividend o gravado	Dividendo exento	Dividend o gravado	Dividend o exento	Dividend o gravado	Dividend o exento
Sociedad residente		X		X		X
Sociedad no residente Beneficiario efectivo persona natural no residente		X		X	X	
Sociedad no residente paraíso fiscal	X			X	X	
Sociedad no residente paraíso fiscal Beneficiario efectivo persona natural residente	X		X		X	
Persona natural residente	X		X		X	
Persona natural no residente		X		X	X	
Sociedad residente (incumple el deber de informar su cadena societaria)	X		X		X	

En el cuadro precedente, se sintetizan los diversos cambios adoptados desde el año 2015 hasta la actualidad. Cabe señalar que, el ingreso gravado desde el periodo fiscal 2015 hasta el 2019 correspondía al 100% del valor distribuido. A partir del periodo fiscal 2020, corresponde al 40% del valor distribuido después del pago de impuestos.

Cabe señalar que “la distribución de dividendos corresponde a una decisión de los socios que son los encargados de reunirse y plasmar la decisión mediante un informe denominado junta de accionistas, creando el hecho generador” (J. Sánchez et al., 2021), conforme lo establecido en el numeral 1 del artículo 9 de la LRTI, publicada en el Primer Suplemento del Registro Oficial No. 463 (Asamblea Nacional, 2022). Adicional, de acuerdo con el “artículo 15 del Reglamento Aplicado a la Ley de Régimen Tributario RA-LRTI, publicado en el Primer Suplemento del Registro Oficial No. 209” (Asamblea Nacional, 2021), se distribuye dividendos después del pago de Impuesto a la Renta.

La tarifa de retención por concepto de dividendos distribuidos ha cambiado conforme las diferentes resoluciones. A continuación, se expone un cuadro explicativo detallando el rubro o porcentaje retenido desde el ejercicio fiscal 2015 hasta la actualidad.

Tabla 2.

Retención en la Fuente por Concepto de Dividendos

Sujeto pasivo	Resolución No. NAC-DGERCGC15- 00000509 Vigencia: 2015 - 2016 - 2017 - 2018 – 2019	Resolución No. NAC- DGERCGC19- 00000043 Vigencia: 2019	Resolución No. NAC- DGERCGC20- 00000013 Vigencia: 2020 - 2021 - 2022 - 2023
Sociedad no residente Beneficiario efectivo persona natural residente	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere la diferencia entre la tarifa máxima establecida del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y la tarifa general de sociedades. Es decir 13% (35% - 22%)	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere el 10%	25%
Sociedad residente	N/A: Exento	N/A: Exento	N/A: Exento
Sociedad no residente Beneficiario efectivo persona natural no residente	N/A: Exento	N/A: Exento	25%

Sujeto pasivo	Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509 Vigencia: 2015 - 2016 - 2017 - 2018 - 2019	Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000043 Vigencia: 2019	Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000013 Vigencia: 2020 - 2021 - 2022 - 2023
Sociedad no residente paraíso fiscal	10%	N/A: Exento	25%
Sociedad no residente paraíso fiscal Beneficiario efectivo persona natural residente	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere la diferencia entre la tarifa máxima establecida del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y la tarifa general de sociedades. Es decir 13% (35% - 22%)	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere el 10%	25%
Persona natural residente	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere la diferencia entre la tarifa máxima establecida del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y la tarifa general de sociedades. Es decir 13% (35% - 22%)	La retención aplicable es el resultado de restar el Impuesto a la Renta Causado por dividendo (-) Crédito Tributario; con la condición de que, la retención no supere el 10%	Hasta el 25% (conforme tabla progresiva)
Persona natural no residente	N/A: Exento	N/A: Exento	25%
Sociedad residente (incumple el deber de informar su cadena societaria)	25%	25%	25%

Adicionalmente, el artículo 37 de la LRTI prevé un caso de presunción de dividendos anticipados cuando una entidad entrega a sus partícipes (i) préstamos de dinero; y, (ii) préstamos no comerciales. Su base imponible es el 100% sobre el valor entregado, debiendo la sociedad retenerle conforme la tarifa general prevista para Impuesto a la Renta de personas jurídicas, esto es, el 22% durante los años 2015, 2016 y 2017; y el 25% en el 2018 hasta la actualidad.

Los lineamientos de los Informes BEPS de la OCDE

El proyecto BEPS “es un plan en el cual han trabajado conjuntamente la OCDE y el G20 y tiene como propósito imponer medidas desarrolladas que brinden soluciones a los retos que expone la fiscalidad internacional” (OCDE, 2016). Define a “la reducción de la base imponible sujeta a gravamen y el traslado de beneficios fiscales que se originan por vacíos legales que existen entre las diferentes jurisdicciones impositivas” (OCDE, 2023).

En este contexto, la OCDE tiene como objetivo establecer lineamientos que favorezcan la igualdad, trabaja en proponer soluciones que “permitan fomentar la cultura tributaria y la lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional” (OCDE, 2023). Para alinear a nivel internacional el impuesto sobre las sociedades, “el proyecto BEPS realizó un llamado a plantear recomendaciones a las normativas tributarias” (OCDE, 2015). Es así como “varias jurisdicciones crearon normas con el objetivo de apegarse a los lineamientos propuestos” (Hermosin, 2017).

Por lo anterior, se analiza la acción 2 del modelo BEPS publicado por la OCDE, “*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*” (OCDE, 2015) la cual plantea lineamientos en relación a la tributación de la renta por dividendos, “abarcando las diferencias en el tratamiento fiscal de un sujeto pasivo sometido a normas de dos o más estados logrando un efecto de doble no imposición” (Benitez, 2020), por lo que “pretende regularizar las consecuencias de mecanismos híbridos” (Fundación, impuestos y competitividad, 2015).

Informe Final de la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE

Los temas que aborda el informe BEPS de la acción 2 se sintetizan en cuatro casos, por los cuales la OCDE plantea recomendaciones a través de reglas, en donde la regla primaria se enfoca en el estado pagador de la renta, y la regla secundaria o defensiva hace énfasis al tratamiento tributario en el estado receptor. A continuación, se resume cada caso con sus respectivas recomendaciones para cada una de las situaciones o casos abordados:

Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidades, instrumentos financieros híbridos y transferencias híbridas

a. Instrumentos financieros híbridos

Hace referencia al uso de un gasto financiero, sin la generación de una renta. Según (Sanz, 2014) “se produce cuando un gasto es considerado deducible (efecto D) en el estado de la entidad pagadora, y como ingreso exento (efecto NI) en el estado de la entidad perceptora, ocasionando la falta de tributación en dos estados”.

Ejemplo: País A emite un instrumento financiero al país B. En el país A se consigna una deuda y el instrumento híbrido es considerado gasto deducible, mientras que en el país B se consigna un ingreso y es considerado como exento.

Recomendaciones:

Regla primaria: El estado de la entidad pagadora, niegue la deducibilidad del gasto.
Regla secundaria: El estado de la entidad perceptora, considera la renta como gravada

b. Transferencias híbridas

Este caso destaca a las asimetrías fiscales, originadas por el diferente tratamiento que regulan dos jurisdicciones implicadas en una misma operación de transferencias. La (OCDE, 2015) “lo describe como un préstamo con garantía”. Según la (Revolución fiscal, 2014), “las transferencias híbridas son acuerdos que tienen derechos compartidos entre diferentes jurisdicciones”.

La asimetría fiscal se produce cuando: (i) un estado determina la sustancia económica de una transacción mediante la existencia de un préstamo, por lo tanto, se considera el gasto como deducible; y, (ii) el segundo estado evidencia la sustancia económica mediante la venta de activos con posterior recompra, renta exenta. Ejemplo: La participación en acciones con fondos propios a cambio de un financiamiento.

Recomendaciones:

Regla primaria: Negar la deducibilidad del gasto. Regla secundaria: Incluir la renta en la base imponible del estado de la entidad perceptora.

Efecto deducción y no inclusión (D/NI) entidad pagadora híbrida y entidad perceptora híbrida

a. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidad pagadora híbrida

Estudia la afectación a una entidad híbrida, por tener un tratamiento fiscal diferente en dos estados implicados, al momento de realizar un pago, el gasto es deducible (sucursal o filial) pero no será considerado como un ingreso gravado en el otro estado (matriz). Aplica específicamente con transacciones entre partes relacionadas.

Ejemplo: Una sociedad matriz ubicada en el país A otorga un préstamo a su filial ubicada en el país B. El país A considera a la sucursal como una sociedad transparente, es decir, “se trata de una entidad inexistente para el país A por no contar con personalidad jurídica” (Daugareilh, 2009); como consecuencia de lo anterior, en el país A no existe un préstamo ni sus intereses. Mientras que, el país B considera a la sucursal o filial como parte de una entidad consolidada, por lo tanto, los intereses pagados son considerados deducibles.

Recomendaciones:

Regla primaria: Negar la deducibilidad del gasto (filial, o subfilial). Regla secundaria: Incluir la renta en la base imponible del estado de la entidad perceptora (matriz).

b. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidad perceptora híbrida

Caso de un híbrido invertido, es decir, las rentas que provienen de inversiones de otro estado, y no son sujetas a gravamen. Se enfoca en transacciones donde se ven implicadas tres jurisdicciones consideradas entidades vinculadas.

Ejemplo: Una entidad matriz ubicada en el país A, tiene una sucursal ubicada en el país B y una filial ubicada en el país C. La sucursal ubicada en país B otorga un préstamo a su vinculada del país C. La filial C tiene derecho a la deducción de un gasto por el préstamo adquirido, es decir, por el pago de capital e intereses. La sucursal B es considerada en su propio país, como una sociedad transparente, consecuentemente a efectos fiscales no le corresponde consignarse un ingreso por intereses percibidos. La sucursal B es considerada en el país A como un sujeto pasivo independiente, por lo cual, la renta obtenida debido al préstamo otorgado tampoco tributa en el país A.

Recomendaciones:

Regla única: Negar la deducibilidad como gasto financiero.

Efecto doble deducción (D/D): entidad pagadora híbrida

Este sub-punto, hace énfasis a la deducción de un mismo pago en dos entidades diferentes, es decir, doble deducción.

A manera de ejemplo, se expone el siguiente caso: Una entidad matriz ubicada en el país A, tiene una filial ubicada en el país B. A su vez, ésta filial tiene una subfilial en el mismo país denominada B sub 1. La filial B adquiere un préstamo a una entidad financiera no vinculada.

El país A considera a las sociedades del país B como transparentes. El país B considera a su filial como un sujeto pasivo independiente, y a la subfilial B sub 1 como parte de un régimen de consolidación fiscal.

La filial B paga el préstamo considerando dicho gasto como deducible y lo puede imputar de los ingresos obtenidos por su subfilial B sub 1 por efecto de consolidación final. La matriz ubicada en el país A, también tiene derecho a la deducción de gasto por los pagos que realiza su filial B.

Recomendaciones:

Regla primaria: Negar la deducibilidad en el país A (no es necesario que las operaciones sean entre partes vinculantes). Regla secundaria: Negar la deducibilidad en el país B (si es necesario que las operaciones sean entre partes relacionadas)

Efecto doble deducción (D/D): entidades con doble residencia

Entidad que tiene residencia en dos estados diferentes, es decir, doble residencia. Por lo tanto, tiene derecho a doble deducibilidad de un mismo pago. Ejemplo: Una entidad matriz ubicada en el país A, tiene una filial ubicada en el país B. La filial B adquiere un préstamo a una entidad financiera. La filial B paga el préstamo considerando dicho gasto como deducible tanto en el país A (la matriz), como en el país B por tener residencia en ambos países.

Recomendaciones:

Regla única: Negar la deducibilidad en todos los demás países que den lugar a una doble deducción.

MATERIALES Y MÉTODOS

El presente artículo tiene un enfoque cualitativo, ya que analiza las recomendaciones del informe de la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE, y si su tratamiento sugerido es aplicado en Ecuador. Según (F. Sánchez, 2019) “el enfoque cualitativo se centra en evidenciar que la investigación está orientada a una descripción más profunda”. Además, según (Amaiquema et al., 2019) “busca dispersión de la información y recaudación de datos”.

La presente investigación es documental, basándose en registros que establecen lineamientos para regir un principio tributario en común a nivel internacional. Según (Cabrera, 2019) “la investigación documental indaga temas sobre los cuales ya existe un estudio previo”. Además, según (Mujica, 2022) “es posible obtener nueva información por cuanto se puede analizar, comparar y describir el tema objeto de estudio”.

La investigación descriptiva y narrativa justifica el desenvolvimiento de las fuentes recaudadas en el presente estudio, considerando los análisis expuestos en el mismo, respecto a las normativas nacionales e internacionales. De acuerdo con (Ramos, 2020), “la investigación descriptiva tiene como objetivo realizar estudios de tipo narrativos y constructivos, describiendo el objeto de estudio”. Mientras que, (Nieto & Pérez, 2022) indican que “la investigación narrativa constituye una forma creativa de generar ideas y construir conocimientos”.

El instrumento utilizado es la entrevista. Según (Piza et al., 2019), “se trata de un instrumento más estrecho que se usa, por lo cual se pueden realizar preguntas abiertas”. De acuerdo con (Arias, 2020), “no es necesario que exista una confiabilidad estadística”. Por lo contrario, pueden existir criterios de expertos en el área objeto de estudio que fundamenten su opinión.

Establecido lo anterior, a continuación, se describe la aplicación de las técnicas de investigación empleadas en el presente trabajo, consistentes en: la comparación cualitativa entre las recomendaciones del informe 2 de la Acción BEPS y su aplicación en normativa ecuatoriana, análisis estadístico cuantitativo, así como también entrevistas realizadas a profesionales considerados expertos tributarios por su trayectoria académica, profesional y/o laboral.

Comparación cualitativa entre las recomendaciones del Informe 2 de la Acción BEPS y su aplicación en normativa ecuatoriana.

Ecuador no es un país perteneciente a la OCDE; sin embargo, se analiza si Ecuador ha implementado o no en su normativa tributaria interna, las recomendaciones que plantea la OCDE en la acción 2 del modelo BEPS respecto a dividendos. Consecuentemente, como parte de la metodología cualitativa, se comparan las recomendaciones propuestas por la OCDE versus el Régimen Tributario Interno de Ecuador.

Regla primaria (pagador): El numeral 1 del artículo 2 de la LRTI considera como un ingreso proveniente de fuente ecuatoriana, todos aquellos obtenidos por actividades o prestaciones de servicio a título gratuito o a título oneroso. Asimismo, el artículo 8 de la LRTI menciona a más detalle, cuáles pueden ser los ingresos descritos en el apéndice anterior. El artículo 13 de la LRTI describe cuáles son los pagos al exterior que son considerados como deducibles, siempre y cuando sean necesarios para la generación de una renta gravada.

Regla secundaria (perceptor): El numeral 2 del artículo 2 de la LRTI trata los ingresos percibidos en el exterior, por residentes ecuatorianos. Mientras que, el artículo 49 de la LRTI hasta el año 2021 normaba el tratamiento sobre las rentas del exterior, y exoneraba de impuestos, aquellas rentas que hayan tributado previamente en otro estado. A partir del año 2022, Ecuador prevé el método de imputación, es decir, otorga el derecho de usar crédito tributario el impuesto que un sujeto pasivo residente haya pagado en otro estado sobre la misma renta.

Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidades, instrumentos financieros híbridos y transferencias híbridas

Regla primaria (pagador): Ecuador no tiene definido instrumentos financieros híbridos en su normativa interna; sin embargo, únicamente a instrumentos financieros híbridos, lo más apegado a los lineamientos de la OCDE en el presente caso, es lo normado en el numeral 2 del artículo 10 de la LRTI considerando deducibles los intereses contraídos mediante financiamiento con motivo del giro del negocio, siempre y cuando: (i) no excedan la tasa definida por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, (ii) el crédito externo y sus pagos estén registrado en el Banco Central del Ecuador.

Regla secundaria (perceptor): Ecuador no tiene definido transferencias híbridas en su normativa interna; sin embargo, Ecuador graba toda renta percibida, en razón a que es un país que tributa de acuerdo con renta de fuente y renta mundial. Además, asocia todo gasto a la generación de un ingreso gravado.

Efecto deducción y no inclusión (D/NI) entidad pagadora híbrida y entidad perceptora híbrida

Regla primaria (pagador): Ecuador no posee definiciones respecto a operaciones híbridas en su normativa interna; sin embargo, lo más cercano y apegado a los lineamientos de la OCDE, es lo normado en el numeral 2 del artículo 10 de la LRTI donde establece que, para que los intereses pagados por un crédito externo otorgado por partes relacionadas sean considerados como deducibles, no debe superar el 300% en relación con patrimonio de la entidad residente.

Regla secundaria (perceptor): Ecuador no posee definiciones respecto a operaciones híbridas; sin embargo, la regla con mayor aproximación a los lineamientos de la OCDE es que por principio general, Ecuador grava todos los ingresos extranjeros, conforme el numeral 2 del artículo 8 y el artículo 49 de la LRTI descrito en párrafos anteriores.

Efecto doble deducción (D/D): entidad pagadora híbrida

En el caso de Ecuador no existe norma específica para una doble deducción de esta índole, puesto que, existe un principio general que consiste en que todo gasto esté vinculado con los ingresos propios de la actividad económica del sujeto pasivo residente.

Efecto doble deducción (D/D): entidades con doble residencia

Regla única (pagador y perceptor): Ecuador no posee norma específica respecto a este caso; sin embargo, lo más cercano y apegado a los lineamientos de la OCDE, son los artículos 2 y 10 de la LRTI. El artículo 2 de la LRTI define la renta como un ingreso que puede ser obtenido de fuente ecuatoriana o del exterior. Mientras que el artículo 10 de la norma ibidem define los gastos que se consideran como deducibles en el marco jurídico ecuatoriano, siempre y cuando se incurran en los mismos con la finalidad de obtener, mantener y mejorar la renta gravada.

Análisis de la recaudación fiscal por dividendos declarados en el Ecuador

Con la finalidad de complementar el análisis cualitativo del presente artículo, se solicitó a la Administración Tributaria, la información de los datos declarados de recaudación por dividendos de los sujetos pasivos por los ejercicios fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020.

Como resultado del proceso anterior, el departamento de planificación institucional de coordinación de investigaciones y estudios de la Administración Tributaria proporcionó información mediante correo electrónico 10 de febrero de 2023 mediante contestación

No. 917012023OCEF000228, donde se reflejan datos que permiten analizar la tributación por la renta de dividendos en el Ecuador. A continuación, se muestra a manera de resumen, se muestra la información recopilada.

Tabla 3

Sujetos Pasivos con Estado Activo

Año fiscal	Personas Naturales	Sociedades
2016	1.306.003	121.556
2017	1.409.312	132.958
2018	1.528.646	145.993
2019	1.676.376	160.315
Suman	5.920.337	560.822

Nota. Esta tabla muestra el número de sujetos pasivos que se encuentran en estado activo en la base de datos la Administración Tributaria, con corte 6 de enero de 2023.

A continuación, se analiza la información desde el punto de vista del pagador del impuesto (Formulario de Retenciones en la Fuente):

Recaudación por renta de dividendos: De acuerdo con la información proporcionada por la Administración Tributaria, los tributos retenidos por renta de dividendos desde el año 2017 hasta el año 2020 ascienden a USD 3.604.121.707,90, correspondiendo USD 62.137,22 (0,0017%) a las personas naturales y USD 3.604.059.570,68 (99,9983%) a las sociedades.

Estos tributos debieron ser declarados y pagados a la Administración Tributaria, en cumplimiento con lo establecido en la legislación interna. Las sociedades han generado más recaudación en relación con el impuesto objeto de estudio.

A continuación, se analiza la información desde el punto de vista del receptor del impuesto únicamente con la información del Formulario de Impuesto a la Renta Sociedades:

Retenciones por dividendos anticipados: Las retenciones por dividendos anticipados en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 157.089.109,50, declaradas como siguen: 2017: USD 55.410.268,69 (35,27%); 2018: USD 43.576.974,23 (27,74%); 2019: 37.029.563,26 (23,57%); y, 2020: USD 21.072.303,32 (13,41%). De tal forma, se evidencia que se han mantenido en un promedio del 25% durante los años 2017 al 2020.

Dividendos por cobrar y dividendos por pagar: Los dividendos por cobrar en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 1.696.848.083,18, declarados como siguen: 2017: USD 1.297.392.791,75 (76,46%), 2018: USD 118.892.778,08 (7,01%), 2019: USD 151.118.332,90 (8,9%); y, 2020: USD 129.444.180,45 (7,63%).

Los dividendos por pagar en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 2.530.998.897,49, declarados como siguen: 2017: USD 493.294.203,48 (19,49%), 2018: USD 508.906.574,46 (20,11%), 2019: USD 867.452.922,52 (34,27%); y, 2020: USD 661.345.197,03 (26,13%).

Con los datos expuestos, se observa que en el año 2017 los dividendos por cobrar son superiores a los dividendos por pagar, pudiendo interpretar que por lo general los sujetos pasivos registran cuentas pendientes de cobrar a no residentes, es decir, tienen sus inversiones fuera del país. Respecto a los años 2018, 2019 y 2020, los dividendos por pagar fueron superiores a los dividendos por cobrar, pudiendo concluir que las sociedades han cumplido el hecho generador en la distribución de dividendos, esto es mediante el establecimiento de actas de juntas de accionistas; sin embargo, dichos rubros aún se encuentran pendientes de pago parcialmente.

Dividendos distribuidos y dividendos pagados: Los dividendos distribuidos en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 40.815.666.853,78, declarados como siguen: 2017: USD 1.482.395.782,82 (20%), 2018: USD 2.629.104.447,75 (36%), 2019: USD 2.385.698.318,63 (33%); y, 2020: USD 805.037.331,22 (11%).

Los dividendos pagados en los años 2017 al 2020, ascienden a USD, declarados como siguen: 2017: USD 1.854.535.883,95 (23,39%), 2018: USD 2.818.353.348,88 (35,54%), 2019: USD 2.442.871.249,48 (30,80%); y, USD 814.406.645,81 (10,27%).

De acuerdo con los datos expuestos, los porcentajes existentes entre dividendos distribuidos versus dividendos pagados, no se ven incrementados a gran escala; sin embargo, es importante considerar que dentro de los dividendos pagados también se incluyen aquellas rentas que fueron destinadas al exterior, Por lo tanto, no exactamente se trata de un caso en el que las sociedades paguen las rentas por dividendos al mismo margen en que éstas sean distribuidas.

Dividendos gravados y dividendos exentos: Los dividendos gravados en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 3.988.147.669,24 declarados como siguen: 2017: USD 1.821.635.028,13 (45,68%), 2018: USD 594.106.628,59 (14,90%), 2019: USD 1.017.329.521,51 (25,51%); y, 2020: USD 555.076.491,01 (13,92%).

Los dividendos exentos en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 3.912.372.245,67, declarados como siguen: 2017: USD 1.768.405.019,60 (45,20%), 2018: USD 583.976.035,96 (14,93%), 2019: USD 1.010.718.989,64 (25,83%); y, 2020: USD 549.272.200,47 (14,04%)

Conforme la información proporcionada por la Administración Tributaria se comprueba que los ingresos gravados versus los ingresos exentos se encuentran con porcentajes similares, por lo cual, se puede interpretar que las personas naturales tienen un detrimento de la capacidad contributiva similar al de sociedades como para incursionar en las inversiones.

Dividendos cobrados: Los dividendos cobrados en los años 2017 al 2020, ascienden a USD 2.122.272.924,48 declarados como siguen: 2017: USD 433.684.292,53 (20,43%), 2018: USD 456.145.580,19 (21,49%), 2019: USD 853.232.031,73 (40,20%); Y, 2020: USD 379.211.020,03 (17,87%).

En virtud de lo anterior, se analiza que ha existido un incremento respecto a los ingresos percibidos por dividendos, lo cual colige lo analizado durante el presente artículo en relación con el sujeto pasivo receptor debido a que las rentas pueden ser obtenidas por residentes y no residentes.

Entrevistas

Se realizaron entrevistas por nivel de percepción a expertos en fiscalidad internacional, que se encuentren laborando en (i) la Administración Tributaria, (ii) en el sector privado; y, (iii) en el sector académico, obteniendo como resultado criterios y datos recopilados en base a la búsqueda de teorías. En la siguiente tabla se presentan las 5 preguntas que fueron formuladas en entrevistas como parte de la presente investigación:

Tabla 4.

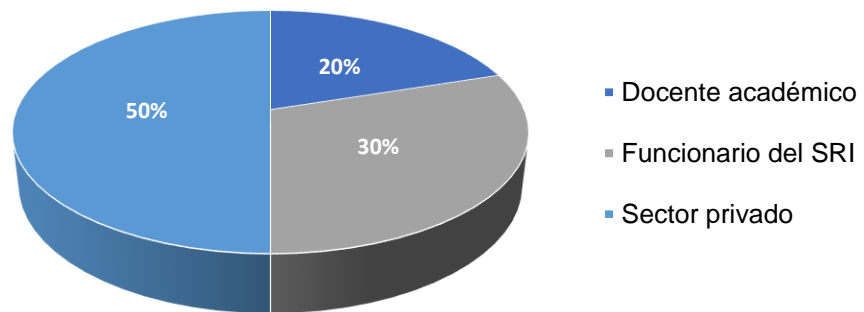
Cuestionario para Entrevistas

Ítem	Preguntas
1	¿Conoce usted el tratamiento tributario vigente en Ecuador, respecto a la renta proveniente de la distribución de dividendos? Justifique su respuesta
2	¿Considera usted que el tratamiento aplicado por Ecuador para la renta por dividendos se basa en un modelo externo? Justifique su respuesta

Ítem	Preguntas
3	¿Considera usted que la tributación en la renta de dividendos genera doble imposición actualmente en Ecuador? Justifique su respuesta
4	¿Qué opina usted sobre la modificación constante que ha existido en la normativa ecuatoriana respecto al tratamiento tributario en la distribución de dividendos?
5	Actualmente la renta distribuida a un no residente es sometida a imposición, ¿Cómo considera usted que este tratamiento afecta a las inversiones extranjeras?

Luego de las entrevistas realizadas a profesionales expertos en el área tributaria de fiscalidad internacional, a continuación, se presenta la tabulación de los datos recopilados:

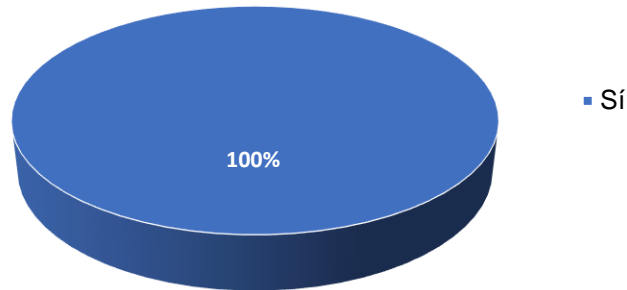
Figura 1.
Área Laboral del Entrevistado



Dentro del grupo de personas entrevistadas tenemos profesionales que laboran como docentes académicos, funcionarios del Servicio de Rentas Internas y en el sector privado, desempeñando funciones relacionadas a un mismo perfil tributario, siendo esto clave para la recopilación de información por cuanto la esencia de los datos obtenidos se basa en los conocimientos adquiridos a raíz de la experiencia.

Figura 2.

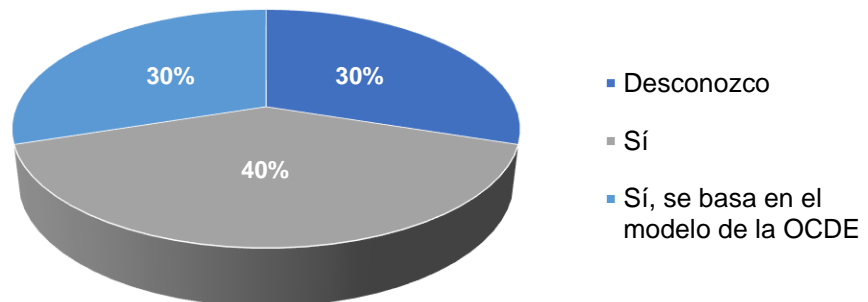
Pregunta 1. ¿Conoce usted el tratamiento tributario vigente en Ecuador, respecto a la renta proveniente de la distribución de dividendos?



El 100% de los entrevistados alegan conocer el tratamiento tributario vigente en Ecuador, respecto a la renta proveniente de la distribución de dividendos, por lo que se colige lo expuesto en el párrafo anterior en razón a que el personal entrevistado se encuentra especializado en el área, a pesar de que han existido actualizaciones constantes en el tema objeto de estudio del presente artículo.

Figura 3.

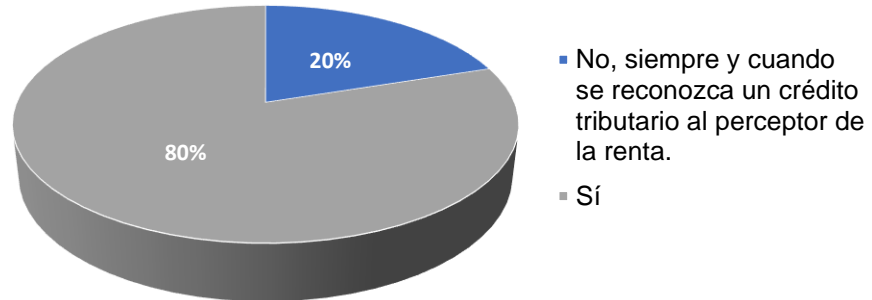
Pregunta 2. ¿Considera usted que el tratamiento aplicado por Ecuador para la renta por dividendos se basa en un modelo externo?



El 30% de los encuestados indican desconocer si el tratamiento aplicado por Ecuador para la renta por dividendos se basa en un modelo externo; sin embargo, el 70% restante alegan que Ecuador sí se apegó a un modelo externo.

Figura 4.

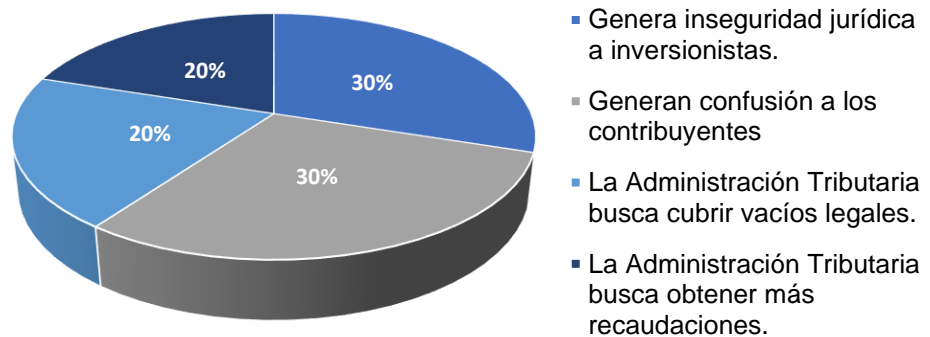
Pregunta 3. ¿Considera usted que la tributación en la renta de dividendos genera doble imposición actualmente en Ecuador?



El 80% de los entrevistados consideran que la tributación en la renta de dividendos genera doble imposición actualmente en Ecuador. El 20% restante concuerdan que esto se puede evitar siempre y cuando la Administración Tributaria permita a los sujetos pasivos perceptores de la renta, imputarse un crédito tributario respecto al rubro que le ha sido retenido previamente.

Figura 5.

Pregunta 4. ¿Qué opina usted sobre la modificación constante que ha existido en la normativa ecuatoriana respecto al tratamiento tributario en la distribución de dividendos?



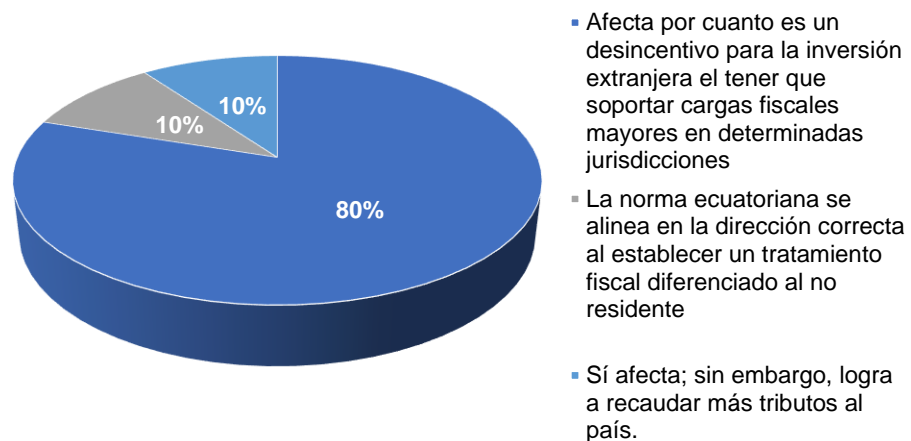
En relación a la modificación constante que ha existido en la normativa tributaria ecuatoriana respecto al tratamiento tributario en la distribución de dividendos, el 30% de los entrevistados consideran que es un factor que genera inseguridad jurídica a los inversionistas debido a que previo a invertir, es necesario realizar una proyección económica financiera calculando la rentabilidad aproximada que se obtendría, pero al existir cambios internos en las normativas tributarias, esta rentabilidad se puede ver afectada por cuanto varía el tributo retenido.

El otro 30% de los entrevistados alegan que la frecuencia con la cual se realizan cambios a la normativa tributaria genera confusión incluso para los mismos residentes, ya que son los encargados de aplicar un correcto tratamiento tributario para retener el impuesto, como para tributar sobre la renta percibida.

El 20% de los entrevistados establecen que la Administración Tributaria modifica las normas internas con la finalidad de las posibles brechas legales en temas tan dinámicos como la renta por dividendos, mismos que pueden ocasionar una posible evasión de tributos. El 20% restante de los entrevistados, establecen que la Administración Tributaria busca obtener más recaudaciones de impuestos.

Figura 6.

Pregunta 5. Actualmente la renta distribuida a un no residente es sometida a imposición, ¿Cómo considera usted que este tratamiento afecta a las inversiones extranjeras?



El 80% de los entrevistados consideran que al someter a gravamen la renta por dividendos distribuida a un no residente afecta por cuanto es un desincentivo para la inversión extranjera al tener que soportar cargas fiscales mayores en determinadas jurisdicciones respecto de otras; no obstante, las decisiones que esta naturaleza son influenciadas también por otros factores como tamaño del mercado, regulaciones, seguridad jurídica, sistema de justicia, eficiencia del Estado, entre otros.

El 10% de los entrevistados sintetizan que a nivel internacional es necesario proponer un tratamiento fiscal diferenciado al no residente, en ese sentido, la norma ecuatoriana se alinea en la dirección correcta.

El 10% restante de los entrevistados comentan que sí afecta a la inversión extranjera; sin embargo, genera beneficios a Ecuador en la medida en que se incrementa la recaudación de los tributos.

CONCLUSIONES

La inclusión de normas anti híbridas dentro de la legislación de cada país es la alternativa más aconsejable de implementar, para impedir que los sujetos pasivos aprovechen los vacíos legales existentes en la ley sobre la renta de sus respectivas jurisdicciones.

De tal manera, los trabajos de la OCDE representan un pilar fundamental en establecer acuerdos entre las legislaciones internacionales con la finalidad de ajustar los diversos casos que pueden existir como mecanismos híbridos evitando la erosión de la base imponible.

Ecuador no es un país miembro de la OCDE; sin embargo, conforme lo expuesto en el presente artículo y como resultado de investigaciones descritas, se evidencia que Ecuador ha adoptado parcialmente en su normativa tributaria interna las reglas secundarias planteadas por el Informe de la Acción 2 del modelo BEPS de la OCDE, en vista que Ecuador mantiene el criterio de renta mundial (fuente y residencia)

Adicionalmente, Ecuador también cuenta con sus propios lineamientos que norman la renta de dividendos, a través de resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaiquema, F., Vera, J., & Zumba, I. (2019). Enfoques para la formulación de la hipótesis en la investigación científica. *Revista pedagógica de la Universidad de Cienfuegos | ISSN: 1990-8644*, 15(70), 7.
- Arias, J. (2020). *Técnicas e instrumentos de investigación científica* (1.^a ed.). www.cienciaysociedad.org
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2019). *Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Primer Suplemento del Registro Oficial 463 (2004)*.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021a). *Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Primer Suplemento del Registro Oficial 463 (2004)*.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021b). *Ecuador, Reglamento Aplicado a la Ley de Régimen Tributario, Primer Suplemento del Registro Oficial No. 209, Decreto Ejecutivo No. 374 (2010)*.

- Benitez, P. (2020). *Asimetrías híbridas. Especial referencia a los mecanismos híbridos estructurados*.
- Cabrera, V. (2019). *La política de dividendos y su incidencia en la rentabilidad de las empresas grandes del sector de calzado del Ecuador*.
- Campos, C. (2019). *Efecto tributario del reparto de dividendos a sociedades tenedoras de acciones cuando el beneficiario efectivo es un residente en Ecuador* [Universidad Católica De Santiago de Guayaquil]. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/13765/1/T-UCSG-PRE-JUR-DER-457.pdf>
- Daugareilh, I. (2009). *Responsabilidad social de las empresas transnacionales: Análisis crítico y prospectiva jurídica*. 27(1 77-106), 30.
- Fundación, impuestos y competitividad. (2015). *Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*.
- Granizo, J. (2018). *La tributación del dividendo en Ecuador: Una propuesta para su simplificación y efectividad* [Instituto de Altos Estudios Nacionales La Universidad de Posgrado del Estado].<https://repositorio.iaen.edu.ec/bitstream/handle/24000/4867/Trabajo%20de%20Titulaci%3%b3n%20%20Julio%20Adri%3%a1n%20Granizo%20Ramos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Hermosin, M. (2017). Acción 2 del plan BEPS: Recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España. *UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas*, 148.
- Jácome, L. (2017). *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*. [Universidad Andina Simón Bolívar]. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5833/1/T-2399-MPTFI-Jacome-Afectacion.pdf>
- Mujica, R. (2022). *¿Qué es la investigación documental?*
- Nieto, J., & Pérez, J. (2022). *Investigación narrativa en educación*. <http://hdl.handle.net/11634/44755>
- OCDE. (2015a). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2—2015 Final Report*. <https://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>
- OCDE. (2015b). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes finales 2015*.
-

- OCDE. (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
- OCDE. (2023). *BEPS*.
- Orellana, M., Gutiérrez, N., & Feijoo, E. (2019, noviembre 4). Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador. *4/11/2019*, 40(38), 13.
- Piza, N., Amaique, F., & Beltrán, G. (2019). Métodos y técnicas en la investigación cualitativa. Algunas precisiones necesarias. *Revista Conrado*, 15(70), 5.
- Ramos, C. (2020, octubre 21). Los alcances de una investigación. *Cienciamérica*, 9(3). *Revolución fiscal* (p. 36). (2014). <https://www.cesr.org/sites/default/files/RevolucionFiscal-2014.pdf>
- Sánchez, F. (2019, junio 15). Fundamentos Epistémicos de la Investigación Cualitativa y Cuantitativa: Consensos y Disensos. *Revista digital de investigación en docencia universitaria ISSN 2223-2516*, 13(1), 21.
- Sánchez, J., Castro, J., & Quesada, D. (2021, noviembre 1). La carga tributaria del empresario en la triple funcionalidad, socio, directivo, asalariado. Un hecho generado tripartito. *Revista jurídica IUS doctrina*, 14(1), 25.
- Sanz, E. (2014). Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos. *Crónica tributaria - Instituto de estudios fiscales*, 4, 35-48.
- Servicio de Rentas Internas. (2015). *Ecuador, Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509, Primer Suplemento del Registro Oficial No. 545*.
- Servicio de Rentas Internas. (2019). *Ecuador, Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000043, Primer Suplemento del Registro Oficial No. 31*.
- Servicio de Rentas Internas. (2020). *Ecuador, Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000013, Primer Suplemento del Registro Oficial No. 157*.