



FACULTAD DE DERECHO

LA DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS
NATURALES Y SOCIEDADES RESIDENTES O NO EN ECUADOR, SOBRE
DIVIDENDOS Y/O UTILIDADES DISTRIBUIDOS POR SOCIEDADES
CONSTITUIDAS O ESTABLECIDAS EN EL PAÍS

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos
para obtener el título de
Abogado de los Tribunales de la República

PROFESOR GUÍA:

Juan Gabriel Reyes Varea

AUTOR:

NICOLÁS AUGUSTO MALDONADO ZAMBRANO

2011

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el/la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

Juan Gabriel Reyes Varea

Abogado de la República del Ecuador

C.C. 170726243-0

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”

Nicolás Augusto Maldonado Zambrano

C.C. 171476310-7

AGRADECIMIENTO

A mis padres, abuelos, hermanas, cuñados y sobrinos, por su paciencia, dedicación y por toda la confianza depositada en mi a lo largo de esta carrera.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo
a mis padres,
Nicolás y
RosaVictoria.

RESUMEN

El presente trabajo comprende un breve análisis de los supuestos incorporados en la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, con relación al tratamiento que deben dar las personas naturales y jurídicas, residentes ó no en el Ecuador, respecto a la determinación y pago del Impuesto a la Renta sobre los dividendos y/o utilidades que perciban conforme a la participación que estos posean en el patrimonio de sociedades constituidas o establecidas en el país.

Adicionalmente, realiza un breve acercamiento al concepto de la doble tributación revisando la forma en la que los legisladores han implementado la legislación para evitar que se produzcan supuestos de elusión y evasión tributaria.

ABSTRACT

This work comprises a brief analysis of the assumptions incorporated into the amendment of the Organic Internal Tax Regime Law and its Regulations in relation to the treatment that is to be given by individuals and legal entities, whether residing in Ecuador or not, to the assessment and payment of income tax on dividends and/or profits distributed to them according to their shares in the capital of companies incorporated or established in Ecuador.

Furthermore, it makes a brief approach to the concept of double taxation, studying the way in which lawmakers have implemented legislation for the purpose of precluding tax avoidance and evasion

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.....	4
CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DIVIDENDOS DE COMPAÑÍAS ANÓNIMAS Y LIMITADAS.....	4
1.1. LOS DIVIDENDOS, GENERALIDADES:.....	4
1.2. DE LA REPARTICIÓN DE LAS UTILIDADES.....	10
CAPITULO II.....	18
ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA A.....	18
LA LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO	18
2.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INCORPORADOS EN LA CONSTITUCIÓN DE MONTECRISTI:.....	21
2.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD:.....	22
2.1.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD:.....	25
2.1.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD:.....	29
2.1.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	30
2.2 LA EFICIENCIA RECAUDATORIA Y LA CONTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE IMPUESTOS.....	32
2.3 PRIORIZACIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS:	40
2.3.1 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	41
2.3.2 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.	42
2.3.3 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ECUADOR.....	45
2.3.3.1 IMPUESTOS INDIRECTOS:.....	45
2.3.3.2 IMPUESTOS DIRECTOS:.....	48
CAPITULO III.....	57
APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN VIGENTE RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS	

COMO MATERIA GRAVADA CON EL IMPUESTO A LA RENTA.....	57
3.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	57
3.2 EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS SEGÚN LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.....	61
3.2.1 DIVIDENDOS COMO INGRESO DE FUENTE ECUATORIANA..	61
3.2.2 DIVIDENDOS COMO INGRESO EXENTO DE LA DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	64
3.3 EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS SEGÚN EL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.....	66
3.3.1 EL TRATAMIENTO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS REPARTIDOS.	66
3.3.1.1 DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A FAVOR DE SOCIEDADES DOMICILIADAS EN PARAÍSO FISCALES.....	66
3.3.1.2 DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A FAVOR DE PERSONAS NATURALES RESIDENTES EN ECUADOR.	68
3.3.1.3 CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES A FAVOR DE PERSONAS NATURALES RESIDENTES EN ECUADOR.	73
3.3.1.4 EJEMPLO 1: CASO EN EL QUE EL LÍMITE DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ES EL IMPUESTO GENERADO POR ESE INGRESO DENTRO DE LA RENTA GLOBAL.....	75
3.3.1.5 EJEMPLO 2: CASO EN EL QUE EL LÍMITE DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ES EL IMPUESTO PAGADO POR LA SOCIEDAD.....	79
3.3.1.6 EJEMPLO 3: CASO EN EL QUE LOS INGRESOS CORRESPONDEN ÚNICAMENTE A DIVIDENDOS.....	80
CAPITULO V.....	85
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	85
BIBLIOGRAFIA	93
ANEXOS	96

INTRODUCCIÓN

Con la expedición de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente y publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial Suplemento No. 94 del 23 de Diciembre de 2009, se incorporaron a nuestra legislación varias reformas y modificaciones al Código Tributario y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Una de las reformas más relevantes de esta última innovación tributaria es la incorporación de nueva materia gravada en nuestra legislación, se trata de los dividendos distribuidos por compañías ecuatorianas a sus accionistas, socios o beneficiarios.

Es un hecho indiscutible la importancia que tienen los tributos para el aparato estatal y es que aquellos forman parte fundamental de los ingresos estatales utilizados para el financiamiento del gasto público, razón por la cual es de vital importancia que el asambleísta incorpore figuras que permitan una mejor recaudación de ingresos.

En estos últimos cuatro años de gobierno, el Ecuador ha sufrido una serie de múltiples reformas tributarias, todo debido a la necesidad del Estado de consolidar el marco jurídico tributario del país conforme a las necesidades de éste último debido al elevado gasto público que se ha generado por la llamada Revolución Ciudadana. Sin entrar a innecesarias elucubraciones sobre los elevados costos que representa dicha transformación, el país se ha visto envuelto en la necesidad de elevar, modificar y aumentar la carga tributaria para los contribuyentes.

Estas modificaciones en la legislación tributaria ecuatoriana, fuera de ser necesarias, innecesarias, justas o injustas, han generado una gran expectativa

entre los contribuyentes, tanto nacionales como extranjeros, así como en los inversionistas y posibles inversionistas, debido a la necesidad de estos de conocer y entender la situación jurídica tributaria del país.

Está claro que existe la necesidad de realizar un análisis global del impacto de las reformas y hacer una proyección a futuro de la afectación que estas puedan ocasionar en los patrimonios de los contribuyentes, me refiero a este último punto debido a que los dividendos y utilidades obtenidos por una compañía tanto nacional como extranjera durante un ejercicio fiscal, antes de la 2009 constituían materia No gravada, en otras palabras eran ingresos exentos y no formaban parte de la renta global obtenida por los contribuyentes.

Como se analizara en este trabajo, esta reforma afecta básicamente a las personas naturales residentes en el Ecuador, los demás, no deben considerar estas rentas como ingresos de fuente ecuatoriana.

La presente disertación conforme a la enumeración que propongo a continuación, tiene como objetivo principal analizar la situación actual, el tratamiento y la manera que se prevé en la legislación vigente para aplicar las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno respecto a la tributación de los dividendos y utilidades distribuidos por sociedades establecidas en el país.

Los capítulos contenidos en este trabajo tratan los temas que se mencionan a continuación:

El primer capítulo analiza y revisa la definición de los dividendos en la legislación ecuatoriana, la doctrina y las resoluciones de la Superintendencia de Compañías del Ecuador, respecto a las compañías de responsabilidad limitada y anónima.

El segundo capítulo analiza el marco jurídico tributario del país y los aspectos relevantes de la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,

El tercero contiene la explicación de las condiciones actuales del régimen tributario de los dividendos y las distintas opciones bajo las cuales estos tributan en el país, además de una explicación de cómo se utiliza el crédito tributario de los mismos para las personas jurídicas que los reparten y las personas naturales y jurídicas que son beneficiarios de los mismos.

Por último, el capítulo cuarto de esta tesis contiene las conclusiones y recomendaciones que el autor puede dar respecto al manejo y aplicación de las reformas respecto a la tributación de los dividendos distribuidos en el país.

CAPITULO I

CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DIVIDENDOS DE COMPAÑÍAS ANÓNIMAS Y LIMITADAS

1.1. LOS DIVIDENDOS, GENERALIDADES:

Para entrar en el estudio del dividendo, es necesario definir este término. Tanto la ley, como la doctrina y los estudios sobre materia societaria, financiera y tributaria han definido al dividendo de distintas maneras, a continuación cito algunas definiciones que he considerado relevantes.

Respecto a los dividendos, la Enciclopedia Jurídica Omeba contiene la siguiente definición:

“En la compleja dinámica de la vida de la empresa mercantil moderna, adquiere singular relevancia, por constituir el interés que mueve a la inversión del capital, el acto mediante el cual la compañía procede a hacer efectivo el pago de las ganancias habidas en un ejercicio comercial terminado.

Dividendo es la cuota proporcional que corresponde a cada acción al distribuir sus ganancias una compañía mercantil, o, como con mayor propiedad define Vivante, la utilidad líquida, pagadera periódicamente, sobre cada acción.

Constituye, pues, uno de los derechos primordiales del socio o el accionista, según la denominación que reciba el tipo societario que hace a la esencia misma del aporte efectuado y del interés que lo movió a hacerlo.

Que percibir los dividendos es un derecho inherente a la condición y calidades de socio o accionista, no es materia de discusión alguna, pues

no puede concebirse una sociedad comercial que adopte temperamentos que impliquen la negación de este derecho, ya que hacerlo sería negar, justamente, su carácter “comercial”, ante la expresa disposición del artículo 282 del Código de comercio, que impone el requisito de partir el lucro resultante de la actividad comercial, como requisito para la existencia de la sociedad de tal carácter. En cambio, la naturaleza jurídica de dicho derecho, la fuente de la que el mismo emana, mantiene dividida a la doctrina.

Sostienen algunos tratadistas que el derecho emana de los estatutos sociales, limitándose la ley a reconocerlo y reglamentarlo. Por el contrario la opinión opuesta los hace emanar directamente de la ley, sosteniendo que los estatutos que desconocieran el derecho al dividendo adolecerían de absoluta nulidad¹.”

De la lectura de esta definición, entendemos que los dividendos no son más que los beneficios sociales de una compañía que le corresponden a cada una de las personas que conforman el capital social de ésta en proporción a la inversión que estas personas hayan realizado y, que estos, no son más que las ganancias obtenidas por la compañía durante un ejercicio económico. .

Guillermo Cabanellas menciona que es el estatuto de una compañía el documento que regla la repartición de los beneficios obtenidos por una persona jurídica durante un ejercicio económico, definiéndolos de la siguiente manera:

“La ley no exige solamente que la sociedad tenga un fin común de obtención de beneficios, sino que exige asimismo que el contrato social no excluya totalmente a algún socio de la participación en los beneficios.

¹ VARIOS AUTORES, Enciclopedia Jurídica Omeba , Tomo IX, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L, Buenos Aires-Argentina, 1958. Pag. 11.

En el contrato social, en consecuencia, la participación en los beneficios constituye un derecho irrenunciable de los socios. Un “socio” que participa exteriormente como tal sin tener derecho sobre los beneficios que obtenga la sociedad se encuentra vinculado a ésta por razones que no son las propias de la participación societaria en sentido estricto: animus donandi- por ejemplo, a favor de otros socios-; contraprestaciones externas al contrato de sociedades; participaciones ocultas en los beneficios, etc.

El derecho de los socios respecto de los beneficios no es un derecho inmediato sobre el patrimonio de la sociedad; no da derecho a que el socio inmediatamente se apropie de los incrementos patrimoniales que supone la obtención de beneficios por la sociedad. Los socios sólo tienen derecho respecto de tales incrementos a través de los mecanismos de distribución de beneficios que en cada caso correspondan según la sociedad de que se trate²”.

La legislación ecuatoriana, acoge en este mismo sentido a la repartición de utilidades y beneficios sociales, estableciendo como un derecho fundamental de los socios u accionistas, la facultad de percibir los beneficios que le correspondan, a prorrata de la participación que cada uno de estos tengan sobre el capital social de la sociedad.

La norma que prevé el derecho a percibir dichos beneficios es la Ley de Compañías, pero esta también restringe la capacidad de reclamo del socio sobre tales beneficios.

*En este sentido y para comprender de mejor manera tal restricción, a continuación cito el literal b) del artículo 114 de la norma *Ibíd.**

² CABANELLAS DE LAS CUEVAS, GUILLERMO, Derecho Societario. Los socios. Derechos, Obligaciones y Responsabilidades, Editorial Heliasta S.R.L., Barcelona-España, 1997, pag. 87-88.

“ Art. 114. Derechos.- El contrato social establecerá los derechos de los socios en los actos de la compañía, especialmente en cuanto a la administración, como también a la forma de ejercerlos, siempre que no se opongan a las disposiciones legales. No obstante cualquier estipulación contractual, los socios tendrán los siguientes derechos:

b) A percibir los beneficios que le correspondan, a prorrata de la participación social pagada, siempre que en el contrato social no se hubiere dispuesto otra cosa en cuanto a la distribución de las ganancias³.”

En este mismo sentido, la enciclopedia en línea Wikipedia, menciona:

“Clases de dividendos

Dividendo Activo

Por un lado, el dividendo activo, es la parte del beneficio obtenido por las sociedades mercantiles cuyos órganos sociales acuerdan que sea repartido entre los socios de las mismas. Es decir, una vez acordado su reparto, es un crédito del socio frente a la sociedad.

Anualmente, las sociedades mercantiles tienen la obligación legal de efectuar el cierre de cuentas, normalmente referido al último día del año natural, si bien la fecha del cierre puede ser libremente elegida por los socios en los estatutos sociales.

³ Art. 114. Ley de Compañías.

Dividendo Pasivo

De otro lado, el dividendo pasivo es el crédito que ostenta la sociedad mercantil frente al socio, por la parte del capital social que suscribió y que se comprometió a desembolsar.

Es el crédito que ostenta la sociedad frente al socio que habiendo suscrito un determinado número de acciones, bien con motivo de la fundación de la sociedad, bien con motivo de un aumento de capital con emisión de nuevas acciones, no ha desembolsado la totalidad del valor de las acciones suscritas

Política empresarial de dividendos

El objetivo financiero de la empresa es aumentar el valor de mercado de las acciones. Todas las empresas tienen que formular su propia política de dividendos, incluido el caso extremo de aquellas que excepcionalmente deciden no pagar ningún dividendo.

Aplicaciones de la política de dividendos

- *Dividendo anual constante. El exceso de beneficios sirve para dotar una cuenta de reservas que puede servir en ejercicios en que no fuera suficiente el beneficio obtenido para el pago del dividendo constante.*
- *Porcentaje fijo sobre los beneficios del ejercicio.*
- *Arbitrarios según las situaciones y conveniencias de la empresa. Puede existir como variante el pago de un dividendo mínimo que se completa en su caso por la entrega de acciones liberadas o dividendos extraordinarios⁴.*

⁴[http://es.wikipedia.org/wiki/Dividendo_\(econom%C3%ADa\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Dividendo_(econom%C3%ADa))

Una de las definiciones existentes y, de las más reconocidas a nivel mundial sobre el término objeto de este estudio, es aquella contenida en el numeral 3 del artículo 10 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición internacional, que establece:

“3. El término “dividendos” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.”⁵”

Del artículo citado, podemos determinar que los dividendos son ingresos que forman parte de la renta de los propietarios de aquellas acciones, participaciones, bonos de disfrute, etc., que permiten beneficiarse de los rendimientos obtenidos por una sociedad durante un ejercicio fiscal,

A pesar que la citada definición sea parecida a las anteriores, a mi parecer ésta es de suma importancia puesto que la OCDE, organismo cuyo objetivo es el de coordinar las políticas económicas e impositivas a nivel mundial, internacionaliza el término dividendo y su definición, lo que en un sentido práctico generaliza que los dividendos son ingresos obtenidos por los propietarios de estos derechos reales ya sea en el país de residencia del contribuyente o en cualquier otro donde este posea títulos valores.

⁵ EVANS MÁRQUEZ, RONALD, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición, Primera Edición, Legis Editoriales S.A. Bogotá-Colombia, 2006.

1.2. DE LA REPARTICIÓN DE LAS UTILIDADES.

Para entender cómo el socio de una compañía puede beneficiarse del derecho a percibir los dividendos y utilidades que ésta pueda generar durante un ejercicio fiscal, debemos empezar por realizar una clasificación de los títulos en que se origina el beneficio o derecho a percibirlo.

El contrato de compañías es aquél por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades⁶, los suscriptores, deben aportar al capital social de la compañía, ya sea en numerario o en especie, hasta el monto que para el efecto fije la Superintendencia de Compañías, US\$400 para compañías de responsabilidad limitada que estarán divididas en participaciones y US\$800 para compañías de responsabilidad anónima que estarán divididas en acciones.

Existen 2 clases de acciones, acciones ordinarias y acciones preferidas, según lo dispone el artículo 170 de la Ley de Compañías, que cito a continuación:

“Art. 170.- Las acciones pueden ser ordinarias o preferidas, según lo establezca el estatuto.

Las acciones ordinarias confieren todos los derechos fundamentales que en la ley se reconoce a los accionistas.

⁶ Art. 1 de la Ley de Compañías. **Art. 1.-** *Contrato de compañía es aquél por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades.*

Este contrato se rige por las disposiciones de esta Ley, por las del Código de Comercio, por los convenios de las partes y por las disposiciones del Código Civil.

Las acciones preferidas no tendrán derecho a voto, pero podrán conferir derechos especiales en cuanto al pago de dividendos y en la liquidación de la compañía.

Será nula toda preferencia que tienda al pago de intereses o dividendos fijos, a excepción de dividendos acumulativos.⁷

La enciclopedia Omeba establece que las acciones ordinarias “*pertenecen estas acciones al tipo más común y usual, que confieren el derecho de participar en las ganancias percibiendo los dividendos que se liquiden, sin gozar de beneficios, privilegios o preferencias con respecto a otros accionistas*” y respecto a las acciones preferidas, establece que son “*las acciones que en la práctica se manifiesta el privilegio mediante la fijación de un dividendo mínimo, que perciben en primer término, esto es, con preferencia sobre los demás títulos, sin perjuicio de participar en el remanente de las utilidades, junto con los otros tipos de acciones emitidas por la sociedad.*⁸”

Resumiendo, las acciones ordinarias son aquellas por las cuales se otorga al socio portador de dichos títulos, la facultad de gozar de todos los derechos que por ley le correspondan en especial de aquellos que el artículo 207 de la Ley de Compañías precisa. Por otra parte, las acciones preferidas, que según la ley no podrán exceder del 50% del capital suscrito de la compañía⁹, coarta la capacidad del socio a ejercer su derecho al voto en las Juntas Generales que se realicen en la compañía, pero, otorga el privilegio de ser los primeros a los que se realice la liquidación en caso de que se cierre la sociedad y también ostentan el derecho de recibir un porcentaje adicional en la repartición de las ganancias u dividendos de la compañía, respecto al

⁷ Ley de Compañías, Sección VI de la compañía anónima..

⁸ VARIOS AUTORES, ENCICLOPEDIA JURÍDICA OBEMA, TOMO IX, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L, Buenos Aires-Argentina, 1958. Pag. 14

⁹ Art. 171. Ley de Compañías.

porcentaje que los accionistas ordinarios recibirán a prorrata de su participación en el capital social de la sociedad.

Dentro de la legislación ecuatoriana no existe un cuerpo legal que defina a los dividendos de manera expresa, por esta razón, he tomado las disposiciones contenidas en la Ley de Compañías para comprender este concepto.

Primeramente, se debe entender que es obligación de los administradores de la compañía elaborar, en los plazos establecidos por la ley, el balance general, el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias y la propuesta de distribución de beneficios, y presentarlos a consideración de la junta general con la memoria explicativa de la gestión y situación económica y financiera de la compañía¹⁰.

El balance general y el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias y sus anexos reflejarán fielmente la situación financiera de la compañía a la fecha de cierre del ejercicio social de que se trate y el resultado económico de las operaciones efectuadas durante el ejercicio.¹¹

En definitiva se debe entender que el balance general y el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias reflejaran las ganancias o pérdidas habidas en el ejercicio. La utilidad no puede existir sino en la medida en que los ingresos obtenidos superen a los gastos efectuados durante un período fiscal..

¹⁰ Ley de Compañías, Sección VI de la compañía anónima.

¹¹ Art. 289. Ley de Compañías. Los administradores de la compañía están obligados a elaborar, en el plazo máximo de tres meses contados desde el cierre del ejercicio económico anual, el balance general, el estado de pérdidas y ganancias y la propuesta de distribución de beneficios, y presentarlos a consideración de la Junta General con la memoria explicativa de la gestión y situación económica y financiera de la compañía (...)"

Es importante tener en cuenta que para obtener la utilidad líquida se debe calcular y pagar la participación laboral de conformidad con los porcentajes y reglas establecidas en el artículo 97 del Código del Trabajo y adicionalmente, calcular el porcentaje que manda la ley para efectos del pago del Impuesto a la Renta.

El artículo 97 del Código del Trabajo ordena:

“Art. 97.- Participación de trabajadores en utilidades de la empresa.- El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así:

El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador.

El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge o conviviente en unión de hecho, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad.

El reparto se hará por intermedio de la asociación mayoritaria de trabajadores de la empresa y en proporción al número de estas cargas familiares, debidamente acreditadas por el trabajador ante el empleador. De no existir ninguna asociación, la entrega será directa.

Quienes no hubieren trabajado durante el año completo, recibirán por tales participaciones la parte proporcional al tiempo de servicios.

En las entidades de derecho privado en las cuales las instituciones del Estado tienen participación mayoritaria de recursos públicos, se estará a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.¹²”

Según Guillermo Cabanellas, las utilidades líquidas y realizadas suponen una expansión en el patrimonio societario, plenamente determinable en dinero y definido en base a operaciones que, conforme a las reglas contables utilizadas, han dado lugar a la incorporación definitiva del incremento patrimonial de la sociedad¹³.

En otras palabras, mientras no se cumplan con las obligaciones laborales y tributarias que manda la legislación ecuatoriana, estas son, repartición del 15% de la utilidad bruta a los empleados de la compañía y, el pago del Impuesto a la Renta para sociedades, correspondiente al ejercicio fiscal, el incremento o decrecimiento patrimonial de la sociedad no se podrá verificar para efectos del cálculo de la utilidad neta para ser repartida entre los beneficiarios de la sociedad.

Una vez calculados y pagadas las obligaciones laborales y tributarias, la sociedad a través de su órgano de administración deberá cumplir con las siguientes operaciones: i) compensar las pérdidas que la sociedad tenga acumuladas de ejercicios anteriores, si las hubiere y, ii) por expresa disposición legal, se debe deducir de la utilidad realizada y liquida un porcentaje no menor

¹² Código de Trabajo, Parágrafo II, Capítulo VI De los salarios, de los sueldos, de las utilidades y de las bonificaciones y remuneraciones adicionales.

¹³ CABANELLAS DE LAS CUEVAS, GUILLERMO, Derecho Societario. Los socios. Derechos, Obligaciones y Responsabilidades, Editorial Heliasta S.R.L., Barcelona-España, 1997, pag. 89-90.

del 10%, destinado al fondo de reserva legal. Esta deducción se la debe realizar hasta que dicho fondo alcance el 50% del valor del capital social de la compañía.

La norma legal que dispone esta deducción, es aquella contenida en el artículo 297 de la Ley de Compañías, que ordena:

“Art. 297.- Salvo disposición estatutaria en contrario de las utilidades líquidas que resulten de cada ejercicio se tomará un porcentaje no menor de un diez por ciento, destinado a formar el fondo de reserva legal, hasta que éste alcance por lo menos el cincuenta por ciento del capital social.

En la misma forma debe ser reintegrado el fondo de reserva si éste, después de constituido, resultare disminuido por cualquier causa.

El estatuto o la junta general podrán acordar la formación de una reserva especial para prever situaciones indecisas o pendientes que pasen de un ejercicio a otro, estableciendo el porcentaje de beneficios destinados a su formación, el mismo que se deducirá después del porcentaje previsto en los incisos anteriores.

De los beneficios líquidos anuales se deberá asignar por lo menos un cincuenta por ciento para dividendos en favor de los accionistas, salvo resolución unánime en contrario de la junta general.

Sin embargo, en las compañías cuyas acciones se hubieren vendido en oferta pública, obligatoriamente se repartirá por lo menos el treinta por ciento de las utilidades líquidas y realizadas que obtuvieren en el respectivo ejercicio económico. Estas compañías, podrán también,

previa autorización de la junta general, entregar anticipos trimestrales o semestrales, con cargo a resultados del mismo ejercicio.¹⁴”

Realizadas estas operaciones, y en el caso que se determine que existe un beneficio, este podrá ser repartido entre los socios, siendo la Junta General de la compañía el órgano encargado de establecer la cuantía, el momento y la forma de pago del dividendo a repartir.

Por último debemos tener en cuenta que la distribución de los beneficios se realiza a favor de los miembros de la compañía, en proporción del capital que cada uno de estos hubiese aportado a la misma, de conformidad con el artículo 298 y de la Ley de Compañías que cito a continuación:

“Art. 298.- *Sólo se pagará dividendos sobre las acciones en razón de beneficios realmente obtenidos y percibidos o de reservas expresas efectivas de libre disposición.*

La distribución de dividendos a los accionistas se realizará en proporción al capital que hayan desembolsado.

La acción para solicitar el pago de dividendos vencidos prescribe en cinco años¹⁵”.

Como se analizó a lo largo de este capítulo, los dividendos son los beneficios sociales que los accionistas u socios de las compañías tienen derecho a percibir cuando la sociedad, a través de su balance general y su estado de pérdidas y ganancias, arroje como resultado una ganancia o un incremento en el patrimonio social; dicho resultado solo podrá palpase si y

¹⁴ Art. 297, Ley de Compañías.

¹⁵ Art. 298, Ley de Compañías.

solo si, dicha utilidad haya cumplido con las obligaciones que la ley ecuatoriana le imponga, pago del 15% de la utilidad para los trabajadores que consten en nómina y, pago del Impuesto a la Renta para sociedades. Una vez cumplidas con las obligaciones mencionadas y, si el órgano rector de la sociedad así lo dispone de conformidad con el contrato social de la compañía, los socios y accionistas recibirán a prorrata de su aporte el dividendo correspondiente.

Por tanto, está claro que los dividendos se encuentran condicionados a muchas reglas dentro de la técnica jurídica y contable, de manera que estos no siempre se generan y por lo tanto no siempre pueden ser distribuidos.

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA A LA LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

Es un hecho indiscutible la importancia que tienen los tributos para el aparato estatal y es que aquellos forman parte fundamental de los ingresos estatales utilizados para el financiamiento del gasto público, razón por la cual es de vital importancia que el asambleísta incorpore figuras que permitan una mejor recaudación de estos ingresos.

El Estado ha buscado fortalecer el sistema tributario con el firme propósito de disminuir la dependencia del sector petrolero y así obtener más recursos para satisfacer las necesidades sociales.

Así lo confirma la sección segunda “Política Fiscal” del Título VI “Régimen de Desarrollo” de la Constitución de la República del Ecuador al establecer como objetivos específicos:

“1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”¹⁶

En este sentido, la norma constitucional citada pretende que en ejercicio del “Poder Tributario” el Estado pueda hacer uso de las facultades que este

¹⁶ Constitución de la República del Ecuador, Título VI, Régimen de Desarrollo.

derecho le otorga, actividad estatal que se enfoca en un sector determinado; en la doctrina se la conoce como “la imposición”¹⁷.

En palabras del profesor Albert Hensel, por derecho de imposición debe entenderse “la facultad que tiene un Ente de derecho público de hacer uso de las facultades inherentes al poder a él competente (en virtud de un derecho propio o derivado), con el objeto de recaudar de las personas que le están sujetas – siendo necesario mediante fuerza de coacción – los tributos llamados “impuestos”. El ejercicio de este derecho presupone una voluntad de imposición del ente público.”

Para comprender cómo se manifiesta la voluntad del Estado de hacer uso de este derecho otorgado por el Poder Tributario, Hensel, en su libro “El Derecho a la imposición, en Derecho Tributario” establece que se pueden determinar dos modos de manifestación de la voluntad de imposición:

“a) El Estado hace uso en un primer momento de su derecho a la imposición creando las normas de imposición, o mejor dicho, establece normativamente los hechos generadores del impuesto, con la concreta realización de los cuales surge una pretensión de impuesto a su favor.

b) Cuando tales hechos generadores se realizan de modo concreto respecto de una persona jurídicamente sujeta al Ente, el Estado procede con la actividad de sus autoridades administrativas a la “efectiva ejecución” de la pretensión a el competente”¹⁸

Así, el asambleísta, conminado por el Ejecutivo para crear nuevas formas de imposición, mejorar y modificar las existentes, con el fin de precautelar los ingresos del Estado incluyó en la Ley Reformatoria a la Ley de

¹⁷ HENSEL ALBERT, El Derecho a la imposición, en Derecho Tributario, Ed. Nova Tesis, Rosario-Argentina. Pag. 91.

¹⁸ HENSEL ALBERT, El Derecho a la imposición, en Derecho Tributario, Ed. Nova Tesis, Rosario-Argentina. Pag. 92.

Régimen Tributario Interno publicada en R.O. 94 de 23 de diciembre de 2009 una serie de medidas que en su mayoría se reducen a obligaciones de dar por parte de los contribuyentes y a medidas para mejorar la eficiencia en el control de tributos por parte de la Administración Tributaria pues, una de las principales preocupaciones que han tenido en cuenta los legisladores en la expedición de esta reforma, ha sido la evasión y la elusión tributaria que se producen constantemente en nuestro país y que perjudican al Estado en detrimento de los intereses de sus habitantes.

Para comprender algunos de los motivos de la expedición de las reformas contenidas en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario es importante analizar primeramente los considerandos de este cuerpo normativo, que son los que se cita a continuación:

“Que, la Constitución de la República del Ecuador ha incorporado nuevos principios al Régimen Tributario, orientados a la eficiencia en la recaudación tributaria y la contribución equitativa de los habitantes en los recursos estatales;

Que, la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador regulan los Impuestos Fiscales administrados por la Administración Tributaria Central con mayor representación en el presupuesto del Estado, siendo importante optimizar y simplificar su control;

Que, uno de los objetivos de la Constitución es priorizar los impuestos directos y progresivos, teniendo trascendental importancia mejorar aquellos impuestos con estas características, para que la conformación de los recursos tributarios estatales estén integrados prioritariamente de éstos.”¹⁹

¹⁹ Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno Registro Oficial Suplemento 94, de 23 de diciembre de 2009.

Los considerandos mencionan que las reformas se realizan en aplicación de los nuevos principios tributarios²⁰, además de la necesidad de mejorar la eficiencia recaudatoria y de la contribución equitativa de habitantes a los recursos estatales, además aclaran que es necesario priorizar los impuestos directos y progresivos debido a su importancia, en este marco encontramos el impuesto a la renta que es el que grava a los dividendos.

El presente capítulo tiene como fin principal llegar a comprender los aspectos principales que llevaron al legislador a aprobar mediante la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador la expedición de los preceptos generales y obligatorios del actual régimen tributario ecuatoriano, en especial aquellos que tratan sobre el manejo de los dividendos. Debe tenerse en consideración que antes de la reforma que se comenta, el régimen tributario sobre dividendos era sencillo: Luego de que la sociedad pagaba Impuesto a la Renta, podía distribuir libremente dividendos, siendo éstos ingreso exentos para los accionistas, socios, partícipes o beneficiarios..

2.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INCORPORADOS EN LA CONSTITUCIÓN DE MONTECRISTI:

Efectivamente en la sección quinta “Régimen Tributario” del Título VI “Régimen de Desarrollo” contenidos en la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008, se incluyeron los principios constitucionales en los que se basará la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente.

Los principios incorporados en materia de impuestos en la Carta Magna son:

²⁰ Los principios referidos se analizarán más adelante.

“Art. 300.- *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.*

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”²¹

La Constitución de la República del Ecuador, incorporó en el orden constitucional, los siguientes principios tributarios, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora; el Código Tributario, recoge la mayor parte de estos principios, por tanto, examinaremos someramente los principios tributarios relevantes recogidos en la Constitución de Montecristi.

2.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

A pesar que a este principio taxativamente no se lo incluyó dentro del artículo antes citado, la legalidad tributaria surge a través de mandato legal, condicionado por la Constitución.

Como se dijo anteriormente, legalidad está sometida a la Constitución, así, este principio se encuentra recogido en el artículo 120 numeral 7 de la Carta Magna, el cual establece que dentro de las atribuciones de la asamblea nacional está la de: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”²²

Así, el artículo 132 en concordancia con el artículo 301 que ordena *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la*

²¹ Constitución de la República del Ecuador Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

²² Constitución Política del Estado. Artículo 120.

Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley".²³ establecen que la creación, modificación y extinción de los tributos será potestad privativa del poder legislativo.²⁴

Con respecto esta potestad legislativa, el profesor Víctor Uckmar establece que "El legislador no está obligado a determinar todos los elementos de la prestación tributaria, pero puede limitar o establecer criterios idóneos a excluir la arbitrariedad de la autoridad delegada, y definir los elementos necesarios para aplicar la ley tributaria, tales como sujeto activo, sujeto pasivo, el hecho imponible, las modalidades de determinación de la base imponible, la alícuota."²⁵

El principio de legalidad establece que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe ajustarse a lo dispuesto por las normas legales, base fundamental para afianzar la seguridad jurídica propia del Estado de Derecho, así, este principio atiende tanto a la seguridad y certeza jurídica como al principio de irretroactividad de las leyes.

Con respecto a la seguridad jurídica el profesor Hernán Salgado Pesantes establece que: "La seguridad proviene de las disposiciones dadas por las normas jurídicas, en el sentido de que los individuos saben a qué atenerse, es decir, pueden calcular las consecuencias jurídicas de sus conductas o de sus actos (...) lo contrario trae incertidumbre"²⁶

El principio de legalidad en la esfera normativa es conocido como reserva de ley, de acuerdo a este criterio la parcela tributaria debe ser aplicada exclusivamente al ámbito legal. Existen legislaciones en donde el principio de

²³ Constitución de la República del Ecuador Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

²⁴ Constitución Política del Estado. Artículo 132 y 301.

²⁵ UCKAR VICTOR, Principios del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia, 2002. Pag.21.

²⁶ SALGADO PESANTES HERNAN, . Introducción al Estudio del Derecho. Quito, Editora Nacional, 2002. Pág. 19.

legalidad es absoluto y otras en donde el principio de reserva de ley es relativo, la primera defiende que toda norma sustantiva tributaria debe ser regulada por la ley y la segunda defiende que únicamente será regulado por ley todo aquello relativo a los elementos fundamentales de los tributos.

Sin perjuicio de que el principio de reserva de ley sea absoluto o relativo, “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca”²⁷.

Como se ha mencionado en sendas ocasiones en esta tesis, el país está atravesando cambios políticos importantes lo que ha generado que se aumente el gasto público, por ende, el ejecutivo ha pretendido trasladar dicha deuda a los contribuyentes a través de la creación de nuevos tributos o el aumento en el recaudo de otros, como es el caso del Impuesto a la Renta, a través de la inclusión de los dividendos como ingresos de fuente ecuatoriana. Esta política de traslado del gasto al contribuyente, evidentemente genera una inseguridad jurídica, principio que como vimos, es parte fundamental del estado de derecho.

Al respecto, el profesor Uckmar menciona que:

“Generalmente se ha preferido sancionar nuevos impuestos o modificar el régimen normativo vigente con el propósito de aumentar el recaudo (por ejemplo, disminuir las deducciones) y no aumentar las alícuotas que trae serias repercusiones en la psicología del contribuyente.

La “inflación” legislativa, de un bajo nivel técnico, además de poner en crisis el sistema tributario (que debería inspirarse en criterios de equidad, eficiencia y transparencia), frecuentemente ha puesto en duda el principio de certeza. Ya Adam Smith apuntaba que “the tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary”. Además, la incerteza lleva

²⁷VALDES COSTA, RAMON, Curso de Derecho Tributario. Editorial Temis, Buenos Aires Argentina, 1996. Pág. 295

inevitablemente a la dificultad en la interpretación, empuja a la evasión tributaria, al aumento de litigios y a una crisis interna del sistema tributario.”²⁸

De acuerdo a los antecedentes analizados con respecto al principio de legalidad se concluye que es necesario que la ley establezca la seguridad y certeza jurídica necesaria para implantar en un sistema tributario confianza y certidumbre entre los contribuyentes, para así evitar arbitrariedades y efectos de elusión y evasión tributaria

Aun cuando el principio de legalidad no se lo incluyó expresamente en el texto constitucional como uno de los que rigen el régimen tributario ecuatoriano, este se lo debe entender como un principio rector por el resto de normas constitucionales, que forman parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

2.1.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD:

Según la doctrina este principio nació de la necesidad de abolir los privilegios de las clases que caracterizaban los sistemas de las épocas antiguas, dicho principio tomó fuerza luego de la Revolución francesa donde la nobleza y el clero consideraban deshonroso el pago de impuestos. Según el profesor Giuliani, el principio de igualdad ante las cargas fiscales es inseparable de la concepción democrática de Estado ya que dicho principio recibió su primera formulación legal en el derecho público, gracias a la Revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente²⁹.

Este principio no es más que un imperativo categórico y derecho fundamental de nuestra Carta Magna, la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos.

²⁸ UCKMAR, VICTOR, Principios del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia, 2002. Pag.28.

²⁹GIULLIANI FONROUGE, CARLOS M, Derecho Financiero, Volumen I, Editorial La Ley, Buenos Aires – Argentina, 2005, Pag. 294.

Según el profesor Victor Uckmar, la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos³⁰:

“a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.

b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.”

El profesor Uckmar establece una diferenciación entre las formas en las que cada Estado puede concebir la forma en las que el régimen fiscal exija de los contribuyentes, para contribuir según su capacidad contributiva; por una parte, establece una igualdad absoluta sin discriminación, por lo que los contribuyentes se encuentran en igualdad de condiciones ante un mismo régimen fiscal y, por otra parte, establece una diferenciación en el sentido de cuanto puede sacrificar cada contribuyente para con el fisco, en virtud de su capacidad económica.

La doctrina define a la capacidad contributiva como la capacidad económica para soportar la carga tributaria, en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.³¹

Varios tratadistas han definido a la capacidad contributiva de las siguientes formas:

³⁰ UCKMA VICTOR, Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2002, Pag. 59.

³¹ RODOLFO R, SPISSO. Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 2000. Pág. 353.

“Concepto jurídico – positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente. Es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito.

Concepto ético – económico (de justicia económica material). Aquí por capacidad contributiva se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro, la necesidad que de tales recursos tiene.³²”

Los conceptos recogidos por el profesor Pérez de Ayala, definen en dos sentidos el cómo se debe entender la aptitud que tiene cada contribuyente para aportar al régimen tributario de cada Estado, en sentido jurídico, define al sujeto pasivo como aquel que tiene derechos y obligaciones otorgadas a través de una normativa jurídica; y por otra parte, se categoriza al sujeto pasivo según la capacidad que tenga para aportar al fisco, en relación con la cantidad de recursos que este genere o que posea en su patrimonio.

El Tribunal Constitucional español en la sentencia 27/981 con respecto a la capacidad contributiva manifiesta que este principio implica: *“La incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”³³*

El legislador al momento de la creación de nuevos impuestos busca procurarse de medios pecuniarios para asegurar el cumplimiento del tributo y, a su vez, cumplir los fines y propuestas de gobierno; se pagan los tributos porque se verifican los supuestos de hecho que la ley ha previsto.

³² PEREZ DE AYALA, J.L Y GONZALEZ, E., Curso de Derecho Tributario, 6ta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid – España, 1991, Pag. 174

³³ *Ibídem*

En la creación del hecho imponible de estos impuestos, por lo general el legislador busca gravar un fenómeno económico. El hecho imponible que grava al fenómeno económico, por tanto el tributo exigido, debe según el principio de capacidad contributiva estar acorde con las posibilidades de pago del sujeto pasivo. No se imponer cargar muy elevadas a sujetos que no tendrán la capacidad para satisfacer el pago..

Quienes se ajustan al hecho impositivo deben ser quienes tengan aptitud para pagar tributos, es decir, deben poseer la suficiente riqueza para el pago de la obligación tributaria. Quienes más riqueza tienen deben contribuir en porciones mayores al financiamiento del Estado que quienes tienen menos riqueza.

En este sentido, al momento de verificar los presupuestos económicos para gravar nuevas rentas, entendiéndose como estas, las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades establecidas o constituidas en el país³⁴, como ingresos de fuente ecuatoriana, según lo dispuestos por el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el legislador tomó un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, que no es más que la existencia de la capacidad contributiva para ciertos contribuyentes. Como se analizará en este trabajo, las rentas obtenidas por concepto de dividendos y utilidades pagadas por sociedades ecuatorianas, sólo alzan a los contribuyentes que, de verificarse un determinado supuesto económico, deberán considerar estas rentas, como materia gravada.

La causa de dicha gradación del impuesto, según J. L. Pérez de Ayala y Eusebio Gonzales radica en la capacidad de pago, como la del beneficio que genera el impuesto para la sociedad, en virtud de la repartición de la riqueza, es decir, *“se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, renta, etc., o por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público. La razón que explica la existencia, como presupuestos de una*

³⁴ Número 5 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

*obligación tributaria, de hechos muy diferentes, pero todos con un cierto contenido económico implícito, es la única razón que explica la graduación del impuesto, según la valoración económica del presupuesto de hecho; es el concepto que establece el fundamento del hecho imponible.*³⁵

2.1.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD:

La doctrina señala que los principios de igualdad y generalidad se encuentran íntimamente y profundamente vinculados, y que el principio de generalidad se deriva del de igualdad.

La Carta Magna propugna que los tributos se deben aplicar con generalidad, que implica que no existan discriminaciones en la imposición de tributos y que éstos deben ser aplicados a todos los contribuyentes comprendidos en las mismas circunstancias.

El catedrático Fernando Sainz de Bujanda, indica que “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas” , y que “ esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados por la ley.”³⁶

De lo anterior entendemos que los tributos se deben imponer sin discriminaciones y que éstos, como se dijo anteriormente, deben alcanzar a todos los contribuyentes de los que se pueda verificar la ocurrencia del hecho económico, así como los preceptos de ley que contemplan la carga tributaria; esto significa que no todas las personas son sujetos pasivos de todos los

³⁵ PEREZ DE AYALA, J.L Y GONZALEZ, E., Curso de Derecho Tributario, 6ta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid – España, 1991, Pag. 174

³⁶ CASAS, JOSÉ OSVALDO, UCKMAR VICTOR, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis, Bogotá – Colombia, 2002, Pag.160.

impuestos que prevé la legislación tributaria del estado, si no, únicamente aquellos que se encuentren comprendidos en los preceptos contemplados en la norma. Hay que precisar que todas las personas son potenciales sujetos pasivos de los impuestos que conforman el ordenamiento tributario del país donde residan.

Así lo confirma el profesor Giuliani, quien al respecto del principio de generalidad menciona: “Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal sustento los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto de impuesto.”

Para concluir con el análisis de este principio, se debe comprender también que la norma, según el tipo de impuesto, puede conceder exenciones o rebajas y, los que no posean capacidad contributiva, como los menores de edad o aquellos que perciban rentas que no alcancen la base imponible para el pago del Impuesto a la Renta, como es lógico, no tendrán la obligación de pagar el impuesto.

2.1.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD:

El legislador también fundó las reformas a la Ley y a su Reglamento en el principio de progresividad que se entiende como aquel principio que tiene como objeto *“hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad*

contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad.³⁷

La capacidad contributiva según los profesores Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres es:

“El concepto de capacidad contributiva es simple, directo y así debería mantenerse, sin ser contaminado con teorizaciones que le quiten la efectividad que nace, precisamente, de su más pura lógica. Nos parece adecuado definirlo como una “aptitud” efectiva del contribuyente para ser sujeto de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.³⁸”

Si bien se podría entender que este principio atenta contra el principio de generalidad y el de igualdad de los ciudadanos en el sistema tributario, en un sentido amplio, se lo debe comprender como un principio rector de justicia social e intrínsecamente anexo al sistema tributario, más no a un tributo en particular, por tanto, un sistema tributario no deja de ser progresivo si algunos de los impuestos son de naturaleza proporcional; lo que importa es que la aplicación conjunta de unos y otros, den como resultado una tributación progresiva³⁹.

³⁷ PISTONE, PASQUALE Y TAVEIRA TORRES, HELENO, Estudio de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Ukmar, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2005, Pág. 106.

³⁸ PISTONE, PASQUALE Y TAVEIRA TORRES, HELENO, Estudio de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Ukmar, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2005, Pág. 409.

³⁹ PISTONE, PASQUALE Y TAVEIRA TORRES, HELENO, Estudio de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Ukmar, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2005, Pág. 106.

En el caso que nos acoge, el legislador ha tomado el principio de progresividad para incluir a los dividendos y utilidades distribuidos por sociedades ecuatorianas a favor de sus accionistas, socios o beneficiarios como un ingreso gravado para un impuesto determinado: el Impuesto a la Renta. Dicha medida va estrictamente ligada con la progresividad del tributo y con la capacidad de las personas naturales que reciben estas rentas, de contribuir en mayor proporción que el resto de ciudadanos, con el único fin de redistribuir equitativamente la riqueza.

2.2 LA EFICIENCIA RECAUDATORIA Y LA CONTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE IMPUESTOS.

La evasión y elusión fiscal han sido uno de los fenómenos que más han afectado a los entes recaudadores de tributos, por ocasionar un importante deterioro de la estructura social, así como también, una ineficiente asignación de recursos y una disminución de los ingresos del Estado.

El profesor Gustavo A. Krause Mugiendo al respecto de la elusión menciona que, *“La denominada elusión de las obligaciones tributarias no se agota en la utilización de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, también puede producirse por aprovechamiento de abstracciones formales, lagunas, imprecisiones y contradicciones de la ley impositiva. Esta actitud del contribuyente puede ser dejada de lado a través de una adecuada intervención del Fisco o, eventualmente, de los jueces, y no constituirá, como ya lo hemos mencionado conducta ilícita alguna, a menos que llega a tipificar una infracción o delito impositivo expresamente contemplado en las normas legales.”*⁴⁰

Respecto a la evasión y elusión, la Enciclopedia en línea Wikipedia, los define de la siguiente manera:

⁴⁰ KRAUSE MURGUIAONDO, GUSTAVO A. La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario, La Ley S.A., Buenos Aires – Argentina, 2000, pag. 204.

“La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.”⁴¹

“La evasión fiscal, evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos.”⁴²

Para efecto de evitar que se produzcan los dos supuestos antes mencionados –elusión y evasión-, y con el fin de crear un ambiente de riesgo al incumplimiento de las obligaciones tributarias la Administración Tributaria ha adoptado varias medidas. Entre los mecanismos destacados encontramos la calificación e inclusión de normas para combatir la fuga de capitales a los “agujeros negros” o mejor conocidos como paraísos fiscales. Además de la inclusión, en los convenios tributarios, de cláusulas de intercambio de información, entre otros.

Al respecto de la evasión y del intercambio de información entre las administraciones tributarias, el autor Juan Francisco Jaramillo S., dice que, *“que la creación de estímulos fiscales en otras jurisdicciones promueve el traslado de ingresos o beneficios de una jurisdicción de lata imposición a otras*

⁴¹ http://es.wikipedia.org/wiki/Elusi%C3%B3n_tributaria

⁴² http://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_fiscal

de baja tasación o donde se dan beneficios a ciertas rentas. Este deterioro de las bases imponibles causado por simulaciones de transacciones ha llevado a la reafirmación del principio de la residencia como elemento sustancial de protección de los ingresos fiscales de los países desarrollados, a tal punto que se crean presunciones de conductas elusivas o evasivas cuando se hacen negocios en ciertas jurisdicciones. Esta actitud se ve confirmada por el hecho de la imposición de medidas que controlan precios de transferencia y subcapitalización. Estas medidas han llevado a las administraciones tributarias a fortalecerse a tal punto que colaboran entre sí para el eficiente intercambio de información y la adopción de mecanismos consensuados para aplicar los ajustes que resulten de las medidas de control y la consiguiente aplicación de impuestos a dichos ajustes.”⁴³

En relación a las medidas antes mencionadas debemos tener en cuenta que, se considera, según la legislación ecuatoriana a los paraísos fiscales a aquellos jurisdicciones que se encuentran enmarcadas dentro de los parámetros establecidos por la Ley.

La legislación ecuatoriana es clara respecto a la facultad que el Servicio de Rentas Internas tiene para determinar qué debe entenderse por Paraísos Fiscales (artículo innumerado agregado a continuación del cuarto de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno):

“Art. (...) ...Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI...”⁴⁴

⁴³ JARAMILLO, JUAN FRANCISCO, La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional, Estudios de derecho internacional tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogota-Colombia, 2006, Pag. 100.

⁴⁴ Artículo innumerado posterior al Art. 4, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Para comprender de mejor manera la norma antes citada, a continuación encontramos la definición dada por el Fondo Monetario Internacional, a este tipo de jurisdicciones, quien nombra a los paraísos fiscales, *“bajo el eufemismo CFE, Centros Financieros Extraterritoriales, (offshore financial center, OFC). Designa así a aquellas jurisdicciones fiscales, o demarcaciones acotadas legalmente, que no requieren la residencia de los operadores financieros en el territorio y que, junto a otras características, configuran una zona privilegiada fiscalmente y opaca, que se identifica con actividades de evasión y fraude fiscal y planificación fiscal internacional y con actividades ilícitas de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo”*⁴⁵

Mediante resolución No. 182 de 29 de febrero de 2008, el Servicio de Rentas Internas ejerció la facultad que le otorga la norma anteriormente citada estableciendo un listado de países que constituyen Paraísos Fiscales. En ese listado no se halla a los Estados Unidos de América y tampoco a los Estados que lo conforman.

El artículo 3 de la resolución No. 182 establece:

*“Art. 3.- se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.”*⁴⁶

Existen dos interpretaciones posibles de este artículo:

⁴⁵ <http://abelgalois.wordpress.com/2010/06/09/paraisos-fiscales-o-centros-financieros-offshore/>

⁴⁶ Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008.

- a) Que, a futuro, el SRI agregará al listado de PFs, aquellos dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, en los que la tasa de Impuesto a la Renta o similar (en adelante, IR), sea inferior a un sesenta por ciento (60%) de la que rija en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza.

Esta interpretación cobra fuerza y sentido por las siguientes razones:

- i) Porque al enumerar los Paraísos Fiscales, la Resolución No. 182 utiliza el siguiente texto:

*“Para todos los efectos previstos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, **se consideran** como paraísos fiscales y como regímenes fiscales preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detallan a continuación:...”*

Es decir, la Resolución utiliza el presente del verbo “consideran”. Es decir, luego de un análisis literal de la norma, se concluye que, al momento de expedirse la Resolución en cuestión, los países allí enumerados adquirieron ya la calidad de PFs.

Por el contrario, el artículo 3 de la Resolución utiliza el futuro del verbo “considerarán”, advirtiendo que, en el futuro, el SRI tendrá la facultad de añadir al listado de Paraísos Fiscales, otros en los que se cumpla el presupuesto establecido en la norma (en los que la tasa de Impuesto a la Renta sea inferior a un sesenta por ciento (60%) de la que rija en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza).

ii) Porque el SRI tiene la facultad de designar Paraísos Fiscales en cualquier momento.

iii) Porque la Constitución de la República en su artículo 82 garantiza el derecho a la seguridad jurídica de todos los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros⁴⁷.

b) Que, **desde la expedición de la Resolución 182**, constituyen Paraísos Fiscales, aquellos dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, en los que la tasa de Impuesto a la Renta, sea inferior a un 60% de la que rija en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza.

Al amparo de esta interpretación, existe la contingencia de que el Servicio de Rentas Internas afirme que cualquier estado de los Estados Unidos es un Paraíso Fiscal, en vista de que no exige el pago de Impuesto a la Renta sobre el dividendo pagado desde Ecuador, cuando éste es recibido a través de una *“Limited Liability Company” LLC*.

Adicionalmente el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, incorporó en la legislación nuevas definiciones que buscan pelear la elusión y evasión fiscal e incentivar en los contribuyentes una cultura de responsabilidad fiscal, los artículos 24, 25 y 26 de la norma *Ibidem*, disponen lo siguiente:

“Art. 24.- Definición de empresas inexistentes.- De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se

⁴⁷ Art. 82 Constitución de la República del Ecuador. El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, pública y aplicadas por las autoridades competentes.

considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.⁴⁸

“Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- *Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.*

La realización de actos simulados, será sancionada de conformidad con las normas de defraudación, tipificadas en el Código Tributario⁴⁹.”

“Art. 26.- *No serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes⁵⁰.*”

En muchas ocasiones las empresas fantasmas han sido utilizadas para la distribución de ingresos, el aumento de los gastos y como consecuencia de esto, la reducción de la base imponible para efectos del pago de impuesto a la renta, pago de la distribución del 15% de la utilidad para los trabajadores y por ende, el vehículo perfecto para la evasión “legal” de impuestos en el Ecuador.

A través de las medidas expuestas anteriormente y aquellas que la Administración Tributaria ecuatoriana pretende incluir, como por ejemplo, el control que se ha ejercido en las Declaraciones Patrimoniales del los sujetos

⁴⁸Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 209, de 8 de junio de 2010.

⁴⁹Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 209, de 8 de junio de 2010.

⁵⁰Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 209, de 8 de junio de 2010.

pasivos que sobrepasen las bases establecidas por la Ley y el Reglamento⁵¹, se ha obtenido un importante incremento de la recaudación anual, por esta razón, y para mejorar aún más los incrementos en las rentas fiscales, el SRI ha a través de la reforma, como hemos analizado en este trabajo, ha implementado nuevas medidas de restricción e incremento de las bases imponibles calculadas sobre la renta global de los contribuyentes; un ejemplo de aquello es la inclusión de los dividendos pagados y distribuidos por las compañías ecuatorianas a sus accionistas, como renta gravable para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta para personas naturales.

A continuación se incluye un cuadro comparativo de la recaudación anual del Servicio de Rentas Internas

Cuadro2.1.: Estadísticas de recaudación por tipo de impuesto, año, mes, provincia, cantón. Corte al 12/enero/2010. Cifras en UD\$ Dólares.

Rótulos de fila	Valores			
	Suma de 2007	Suma de 2008	Suma de 2009	Suma de 2010
AZUAY	229.205.345	317.651.051	324.219.756	375.181.567
BOLIVAR	3.898.612	4.332.085	4.221.268	5.990.028
CAÑAR	12.898.493	13.908.539	16.127.797	18.709.650
CARCHI	7.926.532	10.010.503	9.233.157	11.794.929
CHIMBORAZO	19.655.692	26.068.187	28.674.910	33.597.541
COTOPAXI	17.284.189	22.081.266	20.554.563	24.950.831
EL ORO	41.371.784	60.010.576	61.884.084	78.068.868
ESMERALDAS	20.614.933	26.326.622	25.664.007	27.139.133
GALAPAGOS	4.669.140	6.735.328	6.898.309	10.108.788
GUAYAS	1.612.678.286	2.026.292.381	2.045.147.914	2.369.597.891
IMBABURA	27.133.776	32.678.712	30.295.921	36.712.500
LOJA	24.458.841	31.980.621	31.807.608	37.527.739
LOS RIOS	17.172.672	24.746.663	24.743.557	34.610.713
MANABI	71.668.428	100.196.691	102.718.468	121.500.402
MORONA SANTIAGO	4.456.393	4.806.002	4.718.127	7.422.062
N/D	24.990.383	31.103.941	49.938.275	47.664.131
NAPO	3.702.191	3.829.311	3.797.878	5.701.751
ORELLANA	6.562.653	6.999.523	7.656.642	10.396.217
PASTAZA	4.201.545	4.294.012	4.162.957	7.563.134
PICHINCHA	3.107.235.757	3.562.812.772	3.810.805.561	4.616.839.999
SANTA ELENA	303.161	1.374.780	11.205.735	12.894.394
SANTO DOMINGO DE LOS TSÁCHILAS	2.391.660	5.627.580	26.241.406	32.572.655
SUCUMBIOS	8.549.268	10.041.687	8.325.558	11.714.484
TUNGURAHUA	72.061.491	90.872.973	97.230.095	110.399.262
ZAMORA CHINCHIPE	2.851.436	3.067.454	7.462.741	13.381.129
Total general	5.347.942.661	6.427.849.261	6.763.736.294	8.062.039.798

Fuente: http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticasgeneralesderecaudación?p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column3&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc

⁵¹ Art. 40A (40.1) de la ley de Régimen Tributario Interno. Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.

Estas estadísticas se refieren a la comparación de la recaudación anual por parte de la Administración Tributaria, Servicio de Rentas Internas, de todos los impuestos que prevé la legislación tributaria ecuatoriana en los últimos 4 años.

2.3 PRIORIZACIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS:

Por último y para terminar con el análisis de los preceptos constitucionales recogidos por el legislador para incluirlos en la Reforma a la Ley de Régimen Tributario, a continuación un examen del porqué de la priorización de los impuestos directos y progresivos para la conformación de los recursos tributarios estatales ecuatorianos.

Muchas han sido las clasificaciones que se han proyectado y que han tomado las legislaciones positivas y la doctrina internacional para hacer una clasificación de los Impuestos, a pesar que como dice el profesor Einaudi, “toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración⁵²”.

La razón de tan difícil clasificación es que cada tratadista y cada legislación adaptan tales clasificaciones, según los fines que se persigan o se quiera alcanzar, al ser diversos los fines también lo son sus clasificaciones; a continuación se citan las clasificaciones que bajo nuestro punto de vista son las más destacadas.

⁵² ENAUDI, Principios, p.9, GUILIANI FONRUGE, CARLO, Derecho Financiero, Tomo 1, 9na edición, La Ley S.A.E. e. I, Buenos Aires – Argentina, 2005, Pag. 253.

2.3.1 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Según el tratadista italiano Sax Cossa, los impuestos tiene la siguiente clasificación: “ *atendiendo a la calidad de las riquezas que constituyen el impuesto, en impuestos en especie y pecuniarios; en fijos, proporcionales y progresivos; por su carácter permanente o transitorio, en ordinarios y extraordinarios; por la naturaleza de la entidad sujeta al impuesto, en directos e indirectos; por el modo de determinarse las sumas que se han de pagar, en impuestos de cuota y de cupo o contingente; por su objeto, en reales y personales*⁵³”

Adam Smith, los clasifica en tres categorías: “1) *Impuestos que gravitan directamente sobre la renta. 2) Impuestos que gravitan sobre el capital considerando como una fuente de renta. 3) Impuestos que gravitan sobre las industrias y profesionales consideradas como medio de asegurar una renta*⁵⁴.”

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, en su obra, Curso de Derecho Tributario, realizan una clasificación muy conocida y completa de los impuestos, que citamos a continuación:

- a) *“La que atendiendo a la naturaleza del ente impositor divide los impuestos en federales o nacionales, estatales o regionales (nosotros diríamos autonómicos), provinciales y municipales;*

- b) *La que en función de la riqueza gravada (elemento objetivo o material del hecho imponible) y subsiguientes técnicas recaudadoras utilizables, distingue entre impuestos sobre la propiedad, sobre los rendimientos, sobre el tráfico y sobre el consumo;*

⁵³ Varios Autores, Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires – Argentina, Pag, 151.

⁵⁴ Varios Autores, Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires – Argentina, Pag, 151.

c) *La que según el grado de consideración de las circunstancias personales del contribuyente dentro del presupuesto de hecho, divide a los impuestos en personales y reales (clasificación que según algunos autores no coincide exactamente con la de impuestos subjetivos y objetivos que depende del grado de precisión con que venga definido el elemento subjetivo del hecho imponible.⁵⁵*”

Coincidimos en que la clasificación más extendida, conocida y completa, pero según estos autores, la más criticada, es la que divide a los impuestos en directos e indirectos.

En palabras de J. L. Pérez de Ayala y E. González, “*Lo más sorprendente de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es que pese a las innumerables y fundadas críticas de que la misma ha sido objeto, dicha clasificación persiste en la práctica en la totalidad de las legislaciones contemporáneas.*”⁵⁶”

2.3.2 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Por Impuestos Directos entendemos que son aquellos establecidos de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza⁵⁷.

Según Sax Cossa, desde el punto de vista de la cosa gravada, en su clasificación citada anteriormente, “*los impuestos indirectos son los que gravan a través de sus manifestaciones mediatas (transferencias, consumos,*

⁵⁵ PEREZ DE AYALA, J.L, Y GONZALEZ, E., Curso de Derecho Tributario, 6ta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid – España, 1991, Pag. 193.

⁵⁶ PEREZ DE AYALA, J.L, Y GONZALEZ, E., Curso de Derecho Tributario, 6ta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid – España, 1991, Pag. 193.

⁵⁷ CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires – Argentina, 1993.

transportes)”⁵⁸; así mismo, Leroy Beulieu considera impuesto indirecto a aquellos impuestos por los que el Estado no encamina empadronamiento alguno y del que el Estado ignora quién es el que paga el impuesto, este último lo paga en ocasión de un acto de consumo⁵⁹.

La enciclopedia en línea, Wikipedia, define a estos impuestos de la siguiente manera:

“Impuesto directo o imposición directa es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc. En sistemas fiscales históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal.

Impuesto indirecto o imposición indirecta es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo. Históricamente, es el caso de la alcabala castellana del Antiguo Régimen y de los consumos del siglo XIX.

⁵⁸ Varios Autores, Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires – Argentina, Pag, 153.

⁵⁹ Varios Autores, Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires – Argentina, Pag, 153.

Existe otra posibilidad de definición de ambos tipos de imposición, teniendo en cuenta consideraciones jurídicas, según las que son directos los impuestos en los que el contribuyente de iure (aquel que la ley designa como responsable del ingreso del tributo al fisco), es el mismo que el contribuyente de facto (quien soporta la carga impositiva), al tiempo que considera indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente de iure al contribuyente de facto. Si bien esta traslación puede presentarse en distintos sentidos (hacia adelante si se la traslada a los clientes; hacia atrás, si se la traslada a los factores de la producción; lateral, si se la traslada a otras empresas), debe considerarse, a los fines de esta concepción de impuesto indirecto, sólo la traslación hacia adelante. Esta posición es ampliamente difundida, pero presenta asimismo aspectos muy discutidos, en el sentido de que es muy difícil determinar quién soporta verdaderamente la carga tributaria y en qué medida. No obstante, esta definición suscita las más interesantes discusiones sobre los efectos económicos de los impuestos.⁶⁰”

Citando nuevamente las definiciones contenidas en la Enciclopedia Jurídica Omeba, respecto de los impuestos directos e indirectos, hacemos alusión a la doctrina internacional, respecto a la opinión del autor A. Ruzzo, quien señala que:

“la ciencia pura está, incuestionablemente, a favor de los impuestos directos. Desde el punto de vista político, estos tienen respecto a los indirectos, la ventaja de que facilitan el contralor de los contribuyentes sobre la acción del gobierno, porque en realidad, mas siente el sujeto del tributo el peso del gravamen directo que el del indirecto. El impuesto directo lo paga teniendo la conciencia exacta de lo que entrega y el impuesto indirecto lo satisface sin orientación alguna respecto de la finalidad del sacrificio. Esto explica los movimientos sociales tan intensos

⁶⁰<http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>.

que agitan a los pueblos cuando se trata de aumentar cualquier impuesto directo. Un acrecentamiento, por mínimo que sea, en la contribución territorial, por ejemplo, despierta mayor resistencia que cualquier impuesto nuevo a los consumos⁶¹”

De lo anterior, entendemos y asumimos que los estados anteponen los denominados impuestos directos por sobre los indirectos, por tener sobre los primeros control de cobro pero sobre todo la facultad y capacidad para basar sus políticas fiscales de recaudación en la determinación de las tarifas y proyecciones precisas de presupuestos; estos trabajos se los puede realizar fácilmente, si las administraciones tributarias y el estado en general poseen padrones, catastros, censos etc, de los contribuyentes, tanto personas naturales como jurídicas en los que se puedan determinar bases de la capacidad contributiva de cada uno de los constantes en los registros públicos.

En este sentido las administraciones tributarias podrán ejercerán plenamente las facultades otorgadas el artículo 67 del Código Tributario, para determinar y perseguir el cobro exacto de estos tributos.

2.3.3 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ECUADOR.

A grosso modo, revisaremos los impuestos, directos e indirectos, administrados y recaudados por la autoridad tributaria ecuatoriana, el Servicio de Rentas Internas.

2.3.3.1 IMPUESTOS INDIRECTOS:

Como pudimos entender de lo expuesto anteriormente, los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo de determinados bienes o servicios, y que dependen de la voluntad del contribuyente para que se genere

⁶¹ Varios Autores, Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires – Argentina, Pag, 153 - 154.

el hecho generador, esto es, la transferencia, venta o consumo personal de estos bienes o servicios.

La legislación tributaria ecuatoriana a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el tratamiento y regulación de 2 tipos de impuestos indirectos, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a los Consumos Especiales.

- **Impuesto al Valor Agregado**, es el impuesto que grava al valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados⁶².

Se denomina Impuesto al Valor Agregado, por imponer un gravamen a la parte agregada o generada, en cada etapa de comercialización de los bienes. En caso de servicios, cada que se los preste.

Con excepción de los bienes taxativamente incluidos en el artículo 54 de la Ley, todos los restantes, gravaran IVA en las transferencias e importaciones de dichos bienes, la tarifa de de este impuesto es de 0 % para los bienes y servicios descritos en el artículo 55 y 56 respectivamente, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de 12 % para los demás.

La base imponible del IVA está constituida por el precio total de los bienes que se vendan o los servicios que se presten, precios que incluirán impuestos, tasas por servicios u otros gastos atribuibles al precio⁶³.

⁶² Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁶³ Art. 58. Ley de Régimen Tributario Interno. Base imponible general. La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los

En importaciones la base imponible se calculará sobre el valor CIF más impuestos, aranceles y otros gastos imputables al precio⁶⁴.

- **Impuesto a los Consumos Especiales ICE**, se aplicará a los bienes y servicios de procedencias nacionales o importadas, detallados en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

A diferencia del IVA, los sujetos pasivos del ICE son:

1. Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto;
2. Quienes realicen importaciones de bienes gravados con este impuesto; y,
3. Quienes presten servicios gravados.⁶⁵

La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valórem que se establecen en la Ley⁶⁶.

servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio (...)

⁶⁴ Art. 59. Ley de Régimen Tributario Interno. Base imponible en los bienes importados. La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor CIF los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

⁶⁵ Art. 80, Ley de Régimen Tributario Interno.

⁶⁶ Art. 76, Ley de Régimen Tributario Interno.

Las tarifas a las que se refiere el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, antes citado, son aquellas establecidas por el artículo 82 de la norma *Ibíd*em, que clasifica y categoriza primeramente, los bienes y servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales y segundo, establece, mediante 4 grupos las tarifas ad-valorem para calcular el impuesto a pagar.

Las tarifas referidas van desde un 150% del valor del precio de venta al público, en el caso de Cigarrillos y productos derivados del tabaco, hasta un 5% del valor del precio de venta al público en el caso de vehículos motorizados.

2.3.3.2 IMPUESTOS DIRECTOS:

Como se dijo al inicio de este resumen, la Constitución de la República del Ecuador, en su Sección Quinta prioriza la recaudación de los impuestos directos, por el simple hecho que estos impuestos gravan directamente a los ingresos y propiedades de los sujetos pasivos obligados por la norma, dentro de un determinado período, el Estado lo que busca es afectar directamente al patrimonio y rentas obtenidas por los contribuyentes en base a la capacidad contributiva de cada uno de ellos según los ingresos obtenidos durante un ejercicio fiscal.

Este mandato constitucional derivo que el legislador en la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, prevea la inclusión de las utilidades pagadas a los accionistas (personas naturales y jurídicas; en ambos casos, residentes o no en Ecuador), como ingresos gravados para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, que es, como veremos más adelante, un impuesto directo.

La legislación tributaria ecuatoriana a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el tratamiento y regulación de 6 tipos de

impuestos directos, el Impuesto a la Renta, Impuesto a los Vehículos Motorizados, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos Totales en el exterior y, el Impuesto de tierras rurales.

- **Impuesto a la Renta**, es el impuesto que grava la renta global obtenida por las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, residentes en Ecuador; Se considera renta gravada⁶⁷, 1) todos los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y, 2) todos los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales⁶⁸.

La renta global se calculará sobre los ingresos percibidos durante un ejercicio fiscal, que comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre⁶⁹.

Como quedó mencionado, la renta global se alimentará de los ingresos de fuente ecuatoriana, que son aquellos descritos en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que incluye, desde la emisión de la reforma analizada por este capítulo, se incluyeron como ingresos de fuente ecuatoriana a las “*utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país*”⁷⁰, además de las rentas obtenidas en el exterior por personas naturales y jurídicas residentes en el Ecuador.

La ley prevé, a través del artículo 9 que ciertos ingresos deben ser considerados como exonerados para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, entre estas exenciones se considera, por ejemplo,

⁶⁷ Art. 1 Ley de Régimen Tributario Interno.

⁶⁸ Art. 2 Ley de Régimen Tributario Interno.

⁶⁹ Art. 7 Ley de Régimen Tributario Interno.

⁷⁰ Numeral 5 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

los ingresos obtenidos por los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro pagados por entidades del sistema financiero del país, los obtenidos por discapacitados acreditados por el organismo competente, entre otros; El mismo artículo, en su número 1 prevé la exoneración de las rentas obtenidas por sociedades nacionales o extranjeras no domiciliadas en paraísos fiscales, así como aquellas recibidas por personas naturales no residentes en el país, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador⁷¹.

La base imponible del impuesto se constituye de la forma dispuesta por el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece:

“En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”

Los sujetos pasivos de este impuesto son, por una parte, las personas naturales y las sucesiones indivisas, que calcularan y liquidaran el impuesto aplicando las tarifas contenidas en la tabla establecida por el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece como tarifa máxima del Impuesto a la Renta, el 35% de la renta global, menos las partidas positivas (ingresos exentos, gastos profesionales y gastos personales).

Las tarifas a las que se refiere el literal a) del artículo 36 de la norma *Ibíd*em, se detallan en la siguiente tabla:

⁷¹ Art. 9. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Cuadro 2.2: Tabla de Impuesto a la renta para
Personas naturales.

Impuesto a la Renta - Año 2011			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0,00	9.210	0	0%
9.210	11.730	0	5%
11.730	14.670	126	10%
14.670	17.610	420	12%
17.610	35.210	773	15%
35.210	52.810	3.413	20%
52.810	70.420	6.933	25%
70.420	93.890	11.335	30%
93.890	En adelante	18.376	35%

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Por otra parte, las sucesiones indivisas, obligadas a llevar contabilidad, así como las sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador, calcularán y liquidarán dicho impuesto en base de los resultados que arrojen los estados financieros al finalizar el ejercicio impositivo⁷² y, calcularán su impuesto en base a la tarifa única del 24% del impuesto a la renta para el ejercicio 2011..

El Código Orgánico de la Producción para el Ecuador, estableció, en la Disposición Transitoria Primera, como incentivo tributario, la reducción de 1 punto en la tarifa del impuesto a la renta para sociedades

⁷² “Art. 4. Ley de Régimen Tributario Interno. Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el Impuesto a la Renta en base de los resultados que arroje la misma”

durante el primer período de vigencia del código esto es el ejercicio 2011 adicionalmente, prevé la reducción de 2 puntos adicionales hasta el 2013⁷³.

Para terminar con el análisis de este impuesto, cabe mencionar que el Servicio de Rentas Internas recauda durante todo el ejercicio fiscal ingresos provenientes de la depuración de este impuesto por parte de los contribuyentes, a través de las siguientes fuentes:

- i. Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta.
 - ii. Anticipo de Impuesto a la Renta.
 - iii. Impuestos provenientes de herencias, legados y donaciones.
- **Impuesto a la Salida de Divisas**, El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), es un impuesto creado por la Ley para Equidad Tributaria del Ecuador (LETE), que grava el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior; el agente de retención de este impuesto lo constituyen las instituciones que integran el sistema financiero ecuatoriano⁷⁴.

La base imponible del impuesto en el caso de transferencias, traslados o envíos de divisas al exterior es el valor total de las divisas transferidas, trasladadas o enviadas, siendo la tarifa de dicho impuesto el 2% del monto total de tales divisas⁷⁵.

- **Impuesto a los activos en el exterior**; es un impuesto mensual que grava la tenencia de activos monetarios fuera de territorio ecuatoriano, mediante cuentas a la vista, cuentas corrientes, depósitos a plazo, fondos de inversión, etc, de entidades privadas reguladas por la

⁷³ Disposición Transitoria Primera, Código Orgánico de la Producción.

⁷⁴ Art. 155 Ley de Equidad Tributaria Ecuador.

⁷⁵ Art. 162 Ley de Equidad Tributaria Ecuador.

Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la mencionada institución⁷⁶.

Para el cálculo del impuesto se considerará como base imponible el saldo promedio mensual de los fondos disponibles en entidades extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional que mantengan los sujetos pasivos⁷⁷.

La tarifa de este impuesto es del 0.084% mensual sobre la base imponible⁷⁸.

- **Impuesto a los Vehículos Motorizados**, Es el impuesto anual que debe pagar el propietario de un vehículo motorizado de transporte terrestre tanto de uso particular como de servicio público⁷⁹.

La base imponible de este impuesto se calculará en base al avalúo de vehículos que conste en la base de datos de vehículos motorizados que para el efecto llevará el SRI.

Para la determinación de estos avalúos la administración tributaria tomará en cuenta la información sobre precios de venta al público, incluidos impuestos que presentaran los fabricantes y importadores de estos transportes terrestres, en caso de vehículos nuevos y para vehículos de años anteriores, del valor declarado u informado se deducirá una depreciación anual del 20% sin que el valor residual sea inferior al 10%⁸⁰.

⁷⁶ Art. 1. Reglamento para la aplicación del Impuesto a los Activos en el Exterior.

⁷⁷ Art. 4. Reglamento para la aplicación del Impuesto a los Activos en el Exterior.

⁷⁸ Art. 5. Reglamento para la aplicación del Impuesto a los Activos en el Exterior.

⁷⁹ Art. 1. Ley 2001-41 "Impuesto a los Vehículos "

⁸⁰ Art. 4. Ley 2001-41.

Sobre la base imponible, es decir, el avalúo del vehículo se aplicaran las tarifas contenidas en el artículo 5 de la Ley 2001-41.

- **Impuesto a los Ingresos Extraordinarios.** Es el impuesto anual que grava los ingresos extraordinarios percibidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado ecuatoriano para la explotación y exploración de recursos naturales no renovables⁸¹.

Se considera ingresos extraordinarios a aquellos percibidos por las empresas contratantes, generados en ventas a precios superiores a los pactados o previstos en los respectivos contratos⁸².

De conformidad con el artículo 169 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, la base imponible estará constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios, constituyendo estos la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio.

La tarifa de este impuesto es del 70% que se aplicará a la base imponible antes referida⁸³.

- **Impuesto a las Tierras Rurales.** Es el impuesto anual que grava la propiedad y posesión de inmuebles o tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural según la delimitación efectuada por cada municipalidad en las ordenanzas correspondientes y que se encuentren ubicados dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua definidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería o por la autoridad

⁸¹ Art. 164. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

⁸² Art. 165. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

⁸³ Art. 170. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

ambiental. La propiedad o posesión se entenderá conforme se determine en el Reglamento⁸⁴.

Para el cálculo del impuesto se considerará como base imponible el área del inmueble determinada en el catastro que para el efecto elaborará el Servicio de Rentas Internas con la información anual que le proporcionarán los Municipios del país y el Ministerio de Agricultura y Ganadería⁸⁵.

Para el establecimiento de la superficie de tierras gravadas con este impuesto se sumarán todos los predios del contribuyente⁸⁶.

La tarifa u cuantía de este impuesto es el equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen⁸⁷.

Con el fin de verificar que se estén cumpliendo los preceptos constitucionales así como la correcta aplicación de las normas tributarias, relativas a la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, a continuación incluimos el detalle de metas de recaudación del Servicio de Rentas Internas para el ejercicio 2011.

⁸⁴ Art. 173 y 174 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

⁸⁵ Art. 176. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

⁸⁶ Art. 174. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

⁸⁷ Art. 177. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Cuadro 2.3: Meta de recaudación del Servicio de Rentas Internas,
Año 2011. (Valores en US\$ Dólares)

TOTAL BRUTO ⁽⁶⁾		Meta 2011
Notas de Crédito y Compensaciones		
TOTAL EFECTIVO ⁽⁸⁾		8.694.689.200
TOTAL NETO ⁽⁷⁾		8.330.000.000
Devoluciones		(364.689.200)
Devoluciones de I.Renta		
Devoluciones IVA		
Devoluciones Otros		
IMPUESTOS DIRECTOS	Impuesto a la Renta Recaudado	2.780.647.600
	Relaciones Mensuales	1.727.339.900
	Anticipos al IR	280.086.600
	Herencias, legados y donaciones	439.1950
	Saldo Anual ⁽⁹⁾	768.829.150
	Personas Naturales	98.788.650
	Sociedades	670.040.500
	Impuesto Ingresos Extraordinarios	231.035.000
	Impuesto a los Vehículos Motorizados	146.474.300
	Salida de Divisas	325.823.900
	Activos en el exterior	37.382.300
	RISE	5.854.000
	Regalías y patentes de conservación minera	12.329.100
	Tierras Rurales	
SUBTOTAL IMPUESTOS DIRECTOS	3.539.546.200	
IMPUESTOS INDIRECTOS	Impuesto al Valor Agregado	4.472.596.000
	IVA de Operaciones Internas	2.624.269.700
	IVA Importaciones	1.848.326.300
	Impuesto a los Consumos Especiales	623.257.100
	ICE de Operaciones Internas	494.736.700
	ICE de Importaciones	128.520.400
SUBTOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	5.095.853.100	
Otros	Intereses por Mora Tributaria	26.032.700
	Multas Tributarias Fiscales	31.981.700
	Otros Ingresos	1.275.500
	SUBTOTAL OTROS	59.289.900

Fuente: http://www.sri.gob.ec/web/quest/estadisticas/generalesrecaudacion?p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column3&p_p_col_count=2&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc.com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc.com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc

CAPITULO III

APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN VIGENTE RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS COMO MATERIA GRAVADA CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

Una vez que hemos analizado la definición y la evolución histórica de los dividendos dentro de la legislación ecuatoriana, a continuación encontramos una breve explicación de la situación actual y el tratamiento que se prevé en la legislación vigente respecto a la tributación sobre los dividendos y utilidades distribuidos por sociedades establecidas en el país.

Antes de iniciar con el análisis, es de suma importancia abordar el tema de la doble tributación tanto interna como externa (internacional) y, cómo las reformas planteadas en la Ley podrían afectar a los contribuyentes.

3.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Como bien lo dijo Ukmar, “los estados soberanos pueden imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de la potestad de imperio”⁸⁸, en este sentido, la ley de un Estado rige para todos los que se encuentren dentro del territorio nacional, en aplicación del fenómeno de la extensión de la ley tributaria en el espacio.

La internacionalización de las economías de los estados, introdujo en el derecho internacional, el fenómeno de la superposición internacional, debido a que como se dijo anteriormente, los estados tienen la facultad de elaborar sus legislaciones tributarias de un modo soberano, provocando conflictos

⁸⁸ V. Uckmar. Los Tratados Internacionales en materia tributaria. En. Curso de derecho tributario internacional, tomo I, Editorial Temis, Bogotá – Colombia, 2003, Página 86.

fiscales en los contribuyentes que han mantenido en dos o más estados, relaciones jurídicas de tipo comercial.

Estos conflictos, por ejemplo se pueden dar cuando un Estado aplique en su legislación tributaria el principio de territorialidad, mientras otro puede aplicar el principio de residencia. Esta desigualdad de principios puede ocasionar:

- Que una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta
- Que una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos.
- Que un mismo bien sea gravado en dos países distintos⁸⁹.

Para evitar estas sobreimposición fiscales, los países establecen políticas internas para evitar la doble imposición, que pueden consistir en deducciones o exoneraciones de rentas percibidas por los contribuyentes no residentes en el país, pero que, ejercen una actividad económica en aquel.

Adicionalmente a las políticas mencionadas, y con el objetivo de consolidar las teorías de la tributación internacional, y atraer inversiones, la comunidad internacional ha desarrollado varios modelos económicos, entre los más destacados se encuentran los promulgados por la Organización de las Naciones Unidas ONU y por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que han derivado en la creación de los denominados Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI).

Según el profesor Cesar García Novoa, los CDI son “tratados internacionales que pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición,

⁸⁹ http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n

estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o los tributos a los que afecta el convenio.”⁹⁰.

En el mismo sentido, la Enciclopedia electrónica Wikipedia, al respecto de los CDI menciona:

“Los convenios para evitar la doble imposición tienen por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países, sea clarificada, unificada y garantizada.”⁹¹

Por otro lado, existe la posibilidad de que se produzca una doble imposición a nivel interno. En el caso que nos acoge, tal posibilidad podría generarse cuando la utilidad neta, que ha sido sujeta al pago de impuestos por parte de la sociedad, y luego se reparta en forma de beneficios a sus socios, tenga que nuevamente ser gravada por el mismo impuesto esta vez, en forma de dividendo, en “cabeza” del socio; en este caso. En términos generales, la doble imposición es de tipo económico cuando:

- Una misma renta soporta, en dos personas distintas, un mismo impuesto.

Para evitar este fenómeno las administraciones pueden crear mecanismos que busquen reducir la carga que sufre una misma renta.

Un ejemplo de esto son los mecanismos que enumera Juan Calvo Vérguez, en su artículo denominado “La deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos en el impuesto sobre sociedades: cuestiones

⁹⁰ García Novoa Cesar, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. En: Estudios de derecho internacional tributario “Los Convenios de Doble Imposición”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., Bogotá – Colombia, 2006, Página 5.

⁹¹ http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n

sustantivas y procedimentales”, en el cual, respecto a los métodos para evitar la doble imposición interna, menciona:

“Con carácter general este fenómeno de doble imposición económica surgido con ocasión de la distribución de dividendos societarios puede ser eliminado mediante diversos métodos. En primer lugar, operando en la sociedad que distribuye el dividendo, ya sea a través de una eliminación de los dividendos distribuidos en la propia base imponible o bien fijando un gravamen inferior para los distribuidos. En segundo término, operando en el socio preceptor del dividendo, bien a través del método de exención (con la no inclusión total o parcial del dividendo percibido en la renta fiscal del socio, ya sea o no como consecuencia de la existencia de un gravamen o retención liberatoria), bien a través del método de la imputación (permitiendo deducir de la cuota una cantidad equivalente al impuesto satisfecho una vez integrado el dividendo en la base imponible del socio).

La elección de uno u otro método, así como de sus diversas modalidades, exige considerar además que este fenómeno de la doble imposición económica puede presentar una triple escenario que es conveniente analizar. Así, cabe referirse en primer término a supuestos de dividendos distribuidos por una sociedad a favor de sus socios personas físicas, lo que constituiría un supuesto de doble imposición por dividendos en el último titular de la renta. Igualmente pueden plantearse supuestos de distribución de dividendos a favor de socios residentes en país distinto al del pagador (supuesto de doble imposición económica internacional). Finalmente es posible aludir a supuestos de distribución de dividendos que realiza una sociedad (filial) a otra sociedad (matriz) que originan una doble imposición intersocietaria.⁹²”

Del artículo antes citado podemos deducir que el método empleado por la legislación ecuatoriana vigente, para evitar la doble tributación interna sobre

⁹² CALVO VÉRGEZ, Juan, <http://vlex.com/vid/dividendos-sustantivas-procedimentales-322211>, 3 de Marzo de 2005.

dividendos, es el de la imputación. Este mecanismo procura reducir sustancialmente el fenómeno de doble imposición que se puede generar respecto a los dividendos, al permitir que el socio o accionista compute como crédito tributario el impuesto a la renta pagado por la sociedad de la que es socio o accionista, con ciertas limitaciones que se analizan más adelante.

Es interesante concluir que para que este método sea aplicable, fue preciso que exista una presunción de derecho: Que el impuesto pagado por la sociedad, sea considerado como un impuesto pagado por su accionista. Sólo de esa manera, el accionista puede utilizar el impuesto pagado por un tercero, como crédito al impuesto que está obligado a pagar de manera individual y personal, como se explica en el punto siguiente.

3.2 EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS SEGÚN LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

3.2.1 DIVIDENDOS COMO INGRESO DE FUENTE ECUATORIANA.

Como lo hemos mencionado en varias ocasiones durante el presente trabajo, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009, introdujo nueva “materia gravada” –al dejar sin efecto una exoneración– para efectos del cálculo de la renta global de una persona natural; el numeral 5 del artículo 8 de la Ley calificó como ingreso de fuente ecuatoriana a las rentas obtenidas por concepto de utilidades y dividendos percibidos por personas naturales residentes en el Ecuador, en sus calidades de socios o accionistas de sociedades constituidas o domiciliadas en el país⁹³, y paralelamente eliminó la exoneración que estuvo vigente hasta tal reforma, sobre los ingresos provenientes de dividendos y utilidades.

⁹³ Numeral 5 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno. “5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o domiciliadas en el país.”

Así lo ratifica el literal e) del artículo 36 de la norma mencionada anteriormente, la que ordena a los beneficiarios de las rentas obtenidas en virtud del reparto de los beneficios sociales de las compañías residentes en Ecuador, así como los beneficiarios de fideicomisos mercantiles, a que las consideren dentro de su renta global para el cálculo y liquidación del Impuesto a la Renta⁹⁴.

Cabe mencionar y resaltar que el ingreso gravado, que formará parte de la renta global del contribuyente, es la totalidad del dividendo percibido, que debe incluirse en el cálculo de la renta global del contribuyente, y que según el literal a) del artículo 36 de la Ley en ningún caso podrá calcular y pagar impuestos por sobre la tarifa máxima establecida, 35% del valor de la base imponible.

Regresando al tema, el artículo 36 de la norma *Ibidem*, además de determinar la obligación arriba detallada, otorga un beneficio para dichos contribuyentes, al establecer que éstos podrán utilizar como crédito tributario para la liquidación de su impuesto a la renta global, el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a esa utilidad neta distribuida. El crédito tributario, así generado, en ningún caso podrá ser mayor al 25% de su valor, que corresponde al Impuesto a la Renta pagado por la sociedad, antes de la obtención de la utilidad distribuible.

El artículo en mención, impone un límite en la utilización del crédito tributario correspondiente al dividendo del que fue beneficiario el contribuyente residente en Ecuador, estableciendo que éste, no podrá ser mayor al impuesto que le corresponderá pagar al sujeto pasivo, en virtud de ese ingreso dentro de

⁹⁴ Literal e) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno. "e) Los dividendos y las utilidades de sociedades así como los beneficios obtenidos por fideicomiso mercantiles, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global, teniendo derecho a utilizar, en su declaración de impuesto a la renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor al 25% de su valor. El crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global.

su renta global. En otras palabras, el sujeto pasivo no podrá realizar una declaración de Impuesto a la Renta sin valor a pagar, cuando éste haya recibido rentas por concepto de beneficios sociales distribuidos por sociedades constituidas o residentes en el Ecuador.

Conforme lo ordenado por el último párrafo del artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁹⁵, el crédito tributario por concepto de dividendos y utilidades distribuidas, se configurará en virtud de la retención en la fuente que tendrá que realizar la sociedad ecuatoriana de la que el beneficiario es socio o accionista, según los porcentajes establecidos en el Reglamento a dicha ley, y que se analizarán más adelante.

Adicionalmente, nuestro régimen tributario prevé una nueva presunción de derecho –que no admite prueba en contrario-, al considerar que los préstamos otorgados por una sociedad a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, serán considerados como dividendos o beneficios anticipados para los contribuyentes que los reciben, debiendo la sociedad efectuar la retención en la fuente del 25% sobre su monto; retención que constituirá crédito tributario para el agente de retención de esta obligación⁹⁶. Nótese que en este caso ocurre una situación *sui generis*, y es que el valor que se retenga al amparo de esta circunstancia, constituye crédito tributario del propio agente de retención, y no del beneficiario del pago, como ocurre en el resto de las retenciones en la fuente ordenadas por la legislación ecuatoriana.

⁹⁵ Art. 37 Ley de Régimen Tributario Interno.- Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible. (...)

Sobre los dividendos y utilidades de las sociedades y sobre los beneficios obtenidos de fideicomisos mercantiles, fondos de cesantía y fondos de inversión gravados, que constituyan renta gravada, se realizará la retención en la fuente conforme se establezca en el Reglamento a esta Ley. Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención del 25% sobre su monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración a la Renta.

⁹⁶ Art. 37 Ley de Régimen Tributario Interno

3.2.2 DIVIDENDOS COMO INGRESO EXENTO DE LA DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Por otra parte, el numeral primero del artículo 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, exoneró de la liquidación y determinación del cálculo de la renta global del Impuesto a la Renta, a los ingresos percibidos por sociedades nacionales o extranjeras no domiciliadas en paraísos fiscales y a personas naturales no residentes en el Ecuador, por concepto de dividendos, utilidades y beneficios, distribuidos por sociedades residentes en Ecuador.

La norma en mención ordena:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- Los 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.

También estarán exentos de impuesto a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional.”

Recapitulando, la legislación tributaria ecuatoriana, como ha quedado señalado en los capítulos anteriores, prevé que la tarifa del Impuesto a la Renta para sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos

permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (24%) sobre su base imponible⁹⁷.

La base imponible está compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos⁹⁸.

Una vez que se ha realizado la determinación del Impuesto a la Renta en base a los resultados que arroje la contabilidad de la compañía, se haya repartido y pagado el 15% de participación de los trabajadores en la utilidad y por último se haya pagado el impuesto a la renta (entendiendo que ya no exista obligación de apropiar reservas) , se podrá obtener la utilidad neta repartible como beneficio social entre los socios o accionistas que conformen el capital social de la compañía.

Regresando al tema que nos acoge, la ley prevé que el impuesto a la renta del 24% causado por la compañía que reparta utilidades y dividendos, será atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, siempre que los beneficiarios sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador⁹⁹.

También se establece que a los beneficiarios de los ingresos por concepto de utilidades y dividendos, que se envíen al exterior, se les aplicará, sobre estos valores, la retención en la fuente cuya tarifa única es del 24% sobre el ingreso gravable; esta retención se la efectuará una vez que se haya aplicado la deducción del crédito tributario según lo expuesto anteriormente¹⁰⁰.

⁹⁷ Art. 37 Ley de Régimen Tributario Interno. Esta tarifa es aplicable para el ejercicio 2011 únicamente. Para el ejercicio 2012, la tarifa será del 23%, y para el ejercicio 2013 y siguientes, la tarifa será del 22%.

⁹⁸ Art. 16 Ley de Régimen Tributario Interno.

⁹⁹ Art. 38 Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁰⁰ Art. 39 Ley de Régimen Tributario Interno.

La compañía que repartió estas utilidades, dividendos o beneficios se constituirá como agente de retención de estos ingresos¹⁰¹.

3.3 EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS SEGÚN EL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

3.3.1 EL TRATAMIENTO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS REPARTIDOS.

Una vez que se ha analizado el marco legal que rige el tratamiento tributario para el reparto de utilidades, dividendos y beneficios, para sociedades nacionales y extranjeras así como para personas naturales no residentes y para las residentes, a continuación realizaremos un resumen de las normas que contiene el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a cómo se debe manejar el crédito tributario derivado de la retención de los beneficios sociales repartidos por una sociedad ecuatoriana a sus socios o accionistas, personas naturales residentes en el Ecuador y personas jurídicas residentes en paraísos fiscales.

3.3.1.1 DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A FAVOR DE SOCIEDADES DOMICILIADAS EN PARAÍOS FISCALES.

De acuerdo con lo analizado, las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales no son sujetos de exoneración del impuesto a la renta según lo prescrito por el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en este sentido, estos contribuyentes deben incorporar en su renta global los ingresos provenientes de los beneficios sociales distribuidos por sociedades ecuatorianas a su favor.

¹⁰¹ Art. 39 Ley de Régimen Tributario Interno.

Así lo ratifica el párrafo cuarto del artículo 15 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece lo siguiente respecto a estas sociedades distribuidas en jurisdicciones de menor imposición.

“Art. 15 (...) Cuando los dividendos o utilidades sean distribuidos a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente del impuesto a la renta. El porcentaje de esta retención será del 10%¹⁰²”

Esta exigencia reglamentaria de que se aplique una retención en la fuente del 10% sobre dividendos pagados a sociedades residentes en paraísos fiscales genera una contradicción muy importante con la norma legal: Por una parte, la Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 38) considera que el impuesto pagado por la sociedad ecuatoriana es atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador (así lo manifesté en el punto 3.2.2.) . Y por otra, el reglamento exige que se aplique una retención en la fuente del 10% sobre dividendos pagados a socios o accionistas que residan en paraísos fiscales. Cabe entonces una pregunta ¿es legal que una compañía constituida en un paraíso fiscal soporte la retención adicional del 10%? ¿Al soportar esa retención no habrá satisfecho un impuesto del 34% (24% por el impuesto pagado por la sociedad ecuatoriana que distribuye el dividendo, que al amparo del artículo 38 de la Ley de Régimen Tributario, le es atribuible al socio extranjero; y 10% adicional por la retención en la fuente que soporta)?

En el caso antes reseñado, se produce una situación en que la norma reglamentaria (que exige una retención en la fuente del 10% sobre dividendos pagados a accionistas que residen en paraísos fiscales) se extralimita, y obliga al pago de un impuesto superior al establecido en la norma legal.

¹⁰² Art. 15. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.3.1.2 DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A FAVOR DE PERSONAS NATURALES RESIDENTES EN ECUADOR.

La forma que encontró el legislador para que la administración tributaria pueda tener un mayor grado de control, eficiencia en la recaudación y por supuesto mayores ingresos, fue considerando como ingreso gravado a los dividendos y utilidades distribuidas por sociedades ecuatorianas a sus accionistas, personas naturales residentes en el país y personas jurídicas domiciliadas en jurisdicciones de menor imposición. Este objetivo se materializó con la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la incorporación de los artículos 15, 125, 126 y 137 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Primeramente, el artículo 15 de la norma mencionada establece la retención en la fuente de los ingresos sobre los dividendos que se distribuyen y la no exoneración del pago del Impuesto a la Renta por parte de las sociedades que los distribuyen, ratificando la calidad de ingresos gravados que los dividendos tienen para quienes los perciben.

Según el mismo artículo, la sociedad que generó la utilidad distribuible, se constituye en el agente de retención de este ingreso.

El Reglamento estableció la aplicación progresiva de la retención de acuerdo con los ingresos recibidos en este concepto por el contribuyente, de conformidad con la siguiente tabla:

Cuadro 3.4: Tabla de retención en la fuente a los dividendos repartidos.

FRACCIÓN BÁSICA	EXCESO HASTA	RETENCIÓN FRACCIÓN BÁSICA	PORCENTAJE DE RETENCIÓN SOBRE LA FRACCIÓN EXCEDENTE
-	US \$100.000	0	1%
US \$100.000	US \$200.000	US \$1.000	5%
US \$200.000	En adelante	US \$6.000	10%

Fuente: Art. 15, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Según esta tabla, el sujeto pasivo podrá ser sujeto de retención hasta por un 10% del valor recibió por éste, en adición al valor fijo que deba retenerse sobre la “Fracción Básica”.

El artículo 15 de la norma *Ibídem*, también establece la aplicación de la retención en la fuente con los porcentajes arriba detallados, cuando *“mediante la utilización de fideicomisos, se generen beneficios a favor de personas naturales residentes en el Ecuador o sociedades extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, que provengan de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de tales fideicomisos constituidos por dichos sujetos pasivos.”*¹⁰³ Esta retención se fundamenta en el artículo 17 del Código Tributario, ya que se califica como “renta gravada”, por tanto, hecho generador del Impuesto a la Renta, a los ingresos obtenidos por los sujetos pasivos en razón beneficios fiduciarios recibidos de fideicomisos en los que el sujeto pasivo es constituyente.

El principio establecido en el artículo 17 del Código Tributario, establece el principio de la esencia sobre la forma en materia tributaria, facultando a la

¹⁰³ Art. 15, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Autoridad Tributaria a considerar, para efectos tributarios, la esencia de la transacción, sin que importen las formas de ésta.

Con tal limitación, el Reglamento evita que los sujetos pasivos de este impuesto pretendan eludir el pago de tributos en el Ecuador.

Según la norma citada, el valor de la retención que deba soportar el sujeto pasivo, accionista, socio o participe, se calculará en base al valor del dividendo que le corresponda al accionista más el valor del impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese dividendo.¹⁰⁴.

En concordancia con el artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuando una sociedad distribuya dividendos u beneficios “anticipados”, es decir, antes de la finalización del ejercicio fiscal ó, cuando la sociedad otorgue préstamos a los accionistas, socios o beneficiarios, con cargo a utilidades, esta última deberá efectuar las retenciones correspondientes¹⁰⁵.

Para estos casos la sociedad deberá, además de la retención establecida según las tarifas del cuadro detallado anteriormente, efectuar una retención adicional del 25% sobre el monto de tales pagos. Tal retención constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la renta¹⁰⁶.

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones, depositar los valores retenidos y entregar los comprobantes en favor del retenido, será sancionado con las siguientes penas:

1. De no efectuarse la retención, de hacerla en forma parcial o de no depositar los valores retenidos, el agente de retención será obligado a depositar en las entidades autorizadas para recaudar tributos el

¹⁰⁴ Art. 15. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁰⁵ Art. 125 Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁰⁶ Art. 126 Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, o que realizadas no se depositaron, las multas e intereses de mora respectivos.

2. El retraso en la presentación de la declaración de retención será sancionado de conformidad con lo previsto por la Ley Orgánica de Régimen Tributario. El retraso en la entrega de los tributos retenidos dará lugar a la aplicación de los intereses correspondientes, sin perjuicio de las demás sanciones previstas en el Código Tributario.
3. La falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario¹⁰⁷.

Siguiendo la línea del Reglamento, a continuación realizamos 2 casos prácticos para ejemplificar la aplicación de las retenciones que se deben efectuar tanto a personas naturales residentes como para sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición:

¹⁰⁷ Art. 50. Ley de Régimen Tributario Interno.

Cuadro 3.5: Caso práctico 1, retención en la fuente por concepto de dividendos repartidos a accionistas.

DIVIDENOS ANTICIPADOS A PERSONAS NATURELES RESIDENTES			
Dividendo anticipado			US \$175.000
Descripción	Agente de Retención	Porcentaje de Retención	Valor
Retención al Accionista	Compañía	5%	US \$4.750
Retención de la Compañía por concepto de anticipo	Compañía	25%	US \$43.750
Valor del dividendo efectivamente recibido			US \$48.500

Fuente: Autor.

Cuadro 3.6: Caso práctico 1, retención en la fuente por concepto de dividendos repartidos a accionistas

DIVIDENOS A SOCIEDADES DOMICILIADAS EN PARAÍSO FISCALES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN			
Dividendo distribuido			US \$175.000
Descripción	Agente de Retención	Porcentaje de Retención	Valor
Retención al Accionista	Compañía	10%	US \$17.500
Valor del dividendo efectivamente recibido			US \$157.500

Fuente: Autor.

En este sentido, si el accionista, socio o beneficiario recibiese un crédito ó utilidad anticipado, superior a US \$200.000, automáticamente el agente de retención deberá efectuar una retención del 35% de dicho valor, en adición a

los US \$6.000 que se deberá pagar por concepto de “Impuesto a la Fracción Básica”.

Se debe tener en cuenta que los valores que el accionista ha debido soportar según el anterior ejemplo, ubican al accionista en el límite establecido en la Ley para el pago del impuesto a la renta para personas naturales, según la tarifa del 35%,

3.3.1.3 CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES A FAVOR DE PERSONAS NATURALES RESIDENTES EN ECUADOR.

Conforme lo analizamos en el sub capítulo “**4.2.1. Dividendos como Ingreso de Fuente Ecuatoriana**”, la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 36, permitió que el impuesto a la renta pagado por la sociedad, en razón de la retención efectuada por concepto de dividendos distribuidos, sea utilizado por los contribuyentes a los que se haya efectuado dicha retención, como Crédito Tributario para la liquidación y determinación del Impuesto a la Renta.

El Reglamento estableció la forma en la que deben utilizar el crédito tributario, los contribuyentes sujetos a la retención analizada, se establecieron los siguientes parámetros de consideración antes de poder tomarse este beneficio tributario¹⁰⁸:

- El contribuyente deberá considerar el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese valor distribuido, como ingreso gravado por tanto, renta global para el cálculo del Impuesto a la Renta.

¹⁰⁸ Art. 136. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- El crédito generado, no podrá superar el 25% del Impuesto a la Renta pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, ni el 25% del ingreso considerado en la renta global del contribuyente y, en ningún caso podrá ser superior al valor del impuesto a la renta que le correspondería pagar a ese contribuyente.
- El crédito tributario que podrá ser utilizado por el sujeto pasivo corresponderá al impuesto pagado por la primera sociedad, cuando se reciba un mismo dividendo, utilidad o beneficio a través de más de una sociedad.
- El contribuyente que reciba dividendos de sociedades que tengan derechos a incentivos o beneficios tributarios, y que estos, afecten a la conciliación tributaria de la sociedad, podrá el sujeto pasivo tomar como crédito tributario el valor de impuesto a la renta que la sociedad hubiese tenido que pagar sin esos beneficios o incentivos tributarios.

Las sociedades tienen la obligación de informar a los perceptores de ingresos por concepto de dividendos, el valor de crédito tributario a que estos tienen derecho, este nuevo requisito establecido en el Reglamento, condiciona el monto al que asciende el crédito tributario aplicable y permite a la Administración Tributaria tener un mayor grado de control y eficacia en la recaudación.

La obligación de informar a los contribuyentes que reciban estos ingresos se la deberá efectuar en la forma y modo que defina el Servicio de Rentas Internas; hasta el momento, el SRI no se ha pronunciado respecto a esta obligación.

El reglamento por su parte, incluyó varios ejemplos prácticos para la aplicación de las consideraciones señaladas para el uso del crédito tributario; a continuación realizaremos un resumen de los ejemplos.

Es inconcebible que un reglamento, el cual es una norma de carácter complementario y explicativo, que mantiene una relación directa con la ley, se haya transformado en un manual matemático que condicione la aplicación y los límites para el uso del crédito tributario respecto a la tributación de dividendos.

3.3.1.4 EJEMPLO 1: CASO EN EL QUE EL LÍMITE DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ES EL IMPUESTO GENERADO POR ESE INGRESO DENTRO DE LA RENTA GLOBAL.

El primer ejemplo al que hace elusión el artículo 137 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario, se refiere a la forma de calcular el techo que podría alcanzar el crédito tributario generado por utilidades, aplicando el tercer inciso del literal b) del artículo mencionado, que ordena:

“ iii) El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global incluido el valor de la utilidad, beneficio o dividendo, menos el impuesto causado en su renta global si no se consideraría la utilidad, beneficio o dividendo.”

Para la conciliación contable de la sociedad, se establecieron los siguientes valores, como ingresos percibidos por la sociedad durante el ejercicio 2010:

Cuadro 3.6: Ejemplo 1. Aplicación del Límite 1.

SOCIEDAD	
Utilidad antes de IR	20.000
(-) IR pagado por la sociedad	5.000
(=) Valor distribuido	15.000

Fuente: Autor.

De conformidad con el literal a) del artículo 137, se consideran dentro de la renta global del accionista que percibirá los dividendos, como ingresos gravables, el valor distribuido por la sociedad, que en este caso es (US \$15.000) mas el impuesto a la renta pagado por la sociedad correspondiente al ejercicio 2010, que en este caso es de (US \$5.000).

En el ejemplo, se incluye que el accionista generó, bajo su actividad profesional, los siguientes ingresos, que se sumarán a los ingresos gravados por concepto de dividendos. Valores a los que según la Ley, se les aplicarán las retenciones en la fuente que correspondan.

Cuadro 3.7: Ejemplo 1 continuación Aplicación del Límite 1.

ACCIONISTA - 100%			
TIPO DE INGRESO	RENTA IMPONIBLE	% RET	RETENCIÓN
Servicios profesionales	30.000	8%	2.400
Dividendos	20.000	1%	200
TOTAL	50.000		2.600

Fuente: Autor.

Una vez que se ha calculado la renta global del contribuyente, se deberán realizar los cálculos para determinar el límite máximo del crédito tributario generado por dividendos, de conformidad con límites establecidos en el literal b) del artículo 137.

Cuadro 3.8: Ejemplo 1 continuación Aplicación del Límite 1.

Límite i):

i) IR pagado por la sociedad:	5.000	
--------------------------------------	--------------	--

Límite ii):

ii) 25% del ingreso considerado en la renta global - (beneficios):	5.000	
---	--------------	--

Límite iii):

iii) IR persona natural:		
IR CAUSADO (US\$50,000)	6.489	(a)
<u>(-) IR SERVICIOS PROFESIONALES</u>	<u>2.693</u>	<u>(b)</u>
(=) IR CAUSADO DIVIDENDOS	3.797	(a) - (b)


EL MENOR DE LOS TRES

Fuente: Autor.

Determinado el límite, la conciliación tributaria para el accionista se la realizará de la siguiente forma:

Cuadro 3.9: Ejemplo 1 continuación Aplicación del Límite 1.

Base imponible	50.000
IR causado	6.489
(-) RFIR	(2.600)
(-) CT por dividendos	(3.797)
(=) Valor a pagar	93

Fuente: Autor.

Lamentablemente el ejemplo expuesto por el Reglamento no incorpora, en la conciliación tributaria de la compañía, partidas conciliatorias tales como gastos no deducibles (ejemplo), rentas exentas, deducciones adicionales por ciertos beneficios, por esta razón, consideramos conveniente exponer un ejemplo más completo:

En este caso, al igual que el anterior, solo se repartirán los beneficios sociales de la compañía a un solo accionista.

Cuadro 3.10. Ejemplo 2. Aplicación del límite 1.

COMPAÑÍA A		
Utilidad Bruta generada		200,000.00
15% Participación Trabajadores		30,000.00
Utilidad después de participación a tr	(a)	170,000.00
Gastos No Deducibles		10,000.00
IE		
Base Imponible	(b)	180,000.00
Impuesto a la Renta	(c) = (b)*25%	45,000.00
Utilidad neta	(d)	125,000.00
Ingreso gravado accionista	(e) = (c) + (d) o (e) = (a)	170,000.00

Fuente: Autor.

De la demostración anterior, es evidente que las bases gravadas de la compañía y del accionista son diferentes, toda vez que las compañías tienen otras partidas conciliatorias, en el ejemplo, gastos no deducibles.

Para una ejemplificación de los efectos antes mencionados, consideraremos que la tarifa de impuesto a la renta aplicable a las dos partes (sociedad y accionista) es del 25% (sólo por razones ejemplificativas), es así que en aplicación de lo mencionado en el párrafo anterior existiría una distorsión en el valor de impuesto a la renta que generará el accionista, según lo siguiente:

Cuadro 3.11. Continuación Ejemplo 2. Aplicación del límite 1.

		Compañía	Accionista	Diferencia que corresponde al GND
Base Imponible		180.000,00	170.000,00	10.000,00
Impuesto a la renta	(a)	45.000,00	42.500,00	2.500,00
(a) 25% de tarifa imputética para demostración				

Fuente: Autor.

3.3.1.5 EJEMPLO 2: CASO EN EL QUE EL LÍMITE DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ES EL IMPUESTO PAGADO POR LA SOCIEDAD.

Siguiendo el mismo orden que en el anterior ejemplo, a continuación realizaremos un resumen del ejemplo II del Reglamento.

El segundo ejemplo al que hace elusión el artículo 137 del reglamento, se refiere a la forma de calcular el techo que podría alcanzar el crédito tributario generado por utilidades, aplicando el segundo inciso del literal b) del artículo mencionado, que ordena:

“ii) El 25% del ingreso considerado en la renta global.

Cuadro 3.12. Continuación Ejemplo 3. Aplicación del límite 2.

SOCIEDAD		ACCIONISTA - 100%			
		TIPO DE INGRESO	RENTA IMPONIBLE	% RET	RETENCIÓN
Utilidad antes de IR	10,000	Trabajo en relación de dependencia	70,000		11,530
(-) IR pagado por la sociedad	2,500	Dividendos	10,000	1%	100
(=) Valor distribuido	7,500	TOTAL	80,000		11,630

i) IR pagado por la sociedad:	2,500	→ EL MENOR DE LOS TRES
-------------------------------	-------	------------------------

ii) 25% del ingreso considerado en la renta global (beneficio):	2,500	→ EL MENOR DE LOS TRES
---	-------	------------------------

iii) IR persona natural:		
IR CAUSADO (US\$80,000)	14,530	(a)
(-) IR RELACIÓN DE DEPENDENCIA	11,530	(b)
(=) IR CAUSADO DIVIDENDOS	3,000	(a) - (b)

Base imponible	80,000
IR causado	14,530
(-) RFIR	(11,630)
(-) CT por dividendos	(2,500)
(=) Valor a pagar	400

Fuente: Autor.

3.3.1.6 EJEMPLO 3: CASO EN EL QUE LOS INGRESOS CORRESPONDEN ÚNICAMENTE A DIVIDENDOS.

El tercer y último ejemplo al que hace elusión el artículo 137 del reglamento, se refiere a la forma de calcular el techo que podría alcanzar el crédito tributario, cuando el beneficiario de esos dividendos únicamente reciba esos ingresos durante un ejercicio económico.

Para el cálculo del límite, se aplicará el primer inciso del literal b) del artículo citado, que ordena, que *“el impuesto pagado por la sociedad correspondiente al dividendo”*

Cuadro 3.13. Continuación Ejemplo 4. Aplicación del límite 3.

SOCIEDAD	
Utilidad Contable	200,000
(+) Gastos no deducibles	8,000
(=) Utilidad antes de IR	208,000
(-) IR pagado	(52,000)
(=) Valor distribuido	148,000

ACCIONISTA - 100%			
TIPO DE INGRESO	RENTA IMPONIBLE	% RET	RETENCIÓN
Otros ingresos	-		-
Dividendos	200,000	5%	6,000
TOTAL	200,000		6,000

i) IR pagado por la sociedad:	52,000	
-------------------------------	--------	--

ii) 25% del ingreso considerado en la renta global (beneficio):	50,000	
---	--------	--

EL MENOR DE LOS TRES

iii) IR persona natural:		
IR CAUSADO (US\$200,000)	55,990	(a)
(-) IR OTROS INGRESOS	-	(b)
(=) IR CAUSADO DIVIDENDOS	55,990	(a) - (b)

Base imponible	200,000
IR causado	55,990
(-) RFIR	(6,000)
(-) CT por dividendos	(50,000)
(=) Saldo a favor	(11)

Fuente: Autor.

3.4 EL CONFLICTO NORMATIVO ENTRE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y EL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

En definitiva, según el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el accionista, socio o partícipe de los beneficios sociales, utilidades o dividendos pagados por compañías constituidas o domiciliadas en el Ecuador, deben calcular y considerar como ingreso gravable para el cálculo de la renta global y posterior pago del Impuesto a la Renta para personas naturales residentes en el Ecuador o en jurisdicciones de menor imposición, el valor del dividendo, según lo establece el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno más el impuesto pagado por esa sociedad correspondiente a ese dividendo.

El artículo 452 de la Constitución de la República del Ecuador establece:

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias

exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”(El subrayado es mío).

El artículo citado establece la forma en la que la normativa que rige la legislación ecuatoriana se aplicará en base a su jerarquía normativa. Como podemos apreciar, las leyes orgánicas se encuentran en un escalafón superior a la de los decretos y reglamentos, por tanto, las normas de inferior jerarquía no podrán infringir y crear contradicción y conflictos con las normas de superior jerarquía.

El último párrafo del artículo 15 del Reglamento establece lo siguiente:

“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.” (El subrayado es mío).

En este sentido, el reglamento pretende que el sujeto pasivo, en contradicción con lo establecido por la Ley Orgánica de Régimen Tributario considere dentro de su renta global, valores que este no ha recibido, ósea, “el valor del impuesto pagado por la compañía correspondiente a ese dividendo”, ¿Cómo se puede pretender que el contribuyente considere en su renta global ingresos que no ha generado, además de que en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no considera dicha renta como gravable?.

Para comprender tal contradicción, a continuación cito en su parte pertinente, el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“e) Los dividendos y las utilidades de sociedades así como los beneficios obtenidos por fideicomiso mercantiles, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global,

teniendo derecho a utilizar, en su declaración de impuesto a la renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor al 25% de su valor. El crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global.”

En tal sentido, la Ley únicamente establece como renta gravable para ser considerada dentro de la renta global del accionista, socio o beneficiario de una compañía mercantil residente en el Ecuador, el valor del dividendo y utilidad recibida, más no el valor del impuesto a la renta pagada por la sociedad, como ilegalmente lo dispone el Reglamento.

Por tanto, lo considerado por el último párrafo del artículo 15 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es ilegítima e ilegal, por existir contradicción y un evidente conflicto entre una norma de menor jerarquía con otra de mayor jerarquía y considerada como Orgánica.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las compañías mercantiles previstas por la legislación ecuatoriana y que han sido objeto de estudio en este trabajo, Sociedades de Responsabilidad Limitada y las Sociedades Anónimas, se constituyen a través de un contrato de sociedad u constitución de compañía, que se suscribe entre dos o más personas, que aportan según lo determine la ley al capital social de la compañía; este contrato es a su vez, el estatuto mediante el cual la sociedad se va a administrar y ejecutar los objetos para los que dicha compañía se fundó. El fin principal de estas sociedades es el lucro.

A través del balance general y el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias, se reflejará fielmente la situación financiera de la compañía a la fecha de cierre del ejercicio social de que se trate y el resultado económico de las operaciones efectuadas durante el ejercicio, la situación financiera reflejará si la compañía arrojó pérdidas o obtuvo un resultado positivo, ganancias, contable este resultado se lo conoce como utilidad bruta, que es aquella que no ha sido sujeto de impuestos o pagos a trabajadores, 24% de Impuesto a la Renta y 15% de reparto de utilidades a trabajadores.

Una vez que se haya cumplido con las obligaciones tanto laborales como tributarias, se obtiene la utilidad líquida. La junta general de socios deliberará si se repartirán los beneficios sociales obtenidos.

Hasta el 23 de diciembre de 2009, los socios, accionistas o beneficiarios de las sociedades mercantiles constituidas o domiciliadas en el Ecuador, debían considerar las rentas obtenidas por concepto de utilidades, dividendos o beneficios como rentas exentas y por tanto no considerarlas parte de la renta global.

La obligación de considerar como ingresos gravables con Impuesto a la renta a los dividendos recibidos por personas naturales residentes en el Ecuador así como por personas jurídicas residentes en paraísos fiscales, se incorporó en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009, por la Asamblea Nacional.

Con el motivo de aumentar la recaudación de tributos y específicamente de aquellos impuestos denominados directos la Administración Tributaria ecuatoriana, recomendó al Ejecutivo que, mediante propuesta de Ley, incorpore a los dividendos obtenidos por accionistas, socios o beneficiarios, tanto personas naturales residentes en el país como personas jurídicas residentes en paraísos fiscales, como renta gravada para efectos del cálculo de la renta global y determine un procedimiento para la posterior liquidación y determinación del Impuesto a la Renta.

El aparente motivo por el cual se pretende gravar nuevas rentas y aumentar la carga fiscal para los contribuyentes obedece a la necesidad que tiene el Estado de depender en menor forma de los ingresos provenientes de la venta, exportación y explotación de recursos naturales no renovables, como es el caso del petróleo. La intención del Gobierno actual también se basa en el inmenso crecimiento del aparato estatal que ha experimentado el Ecuador en estos últimos años.

Una muestra aquello se encuentra plasmado en el informe anual de labores del Servicio de Rentas Internas para el año 2010¹⁰⁹, y específicamente en uno de sus anexos, del que se desprende el trabajo que ha venido realizado la Administración Tributaria para reducir las brechas de evasión, elusión y fraude fiscal, con reformas de carácter normativo y herramientas modernas en la gestión tributaria y administrativa, que buscan mejorar la equidad y la

¹⁰⁹ Servicio de Rentas Internas, indicadores de gestión 2010.

eficiencia en el sistema tributario ecuatoriano, además de buscar sancionar a los infractores.

La reforma a la Ley, en aplicación de los principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano, aspira establecer una mayor equidad en la distribución de la riqueza del país mediante la aplicación del principio de progresividad y capacidad contributiva, “los que tienen más pagan más”.

A pesar de la buena intención de los legisladores y nuestra capacitada administración tributaria, dichas reformas fuera de atinar con la utópica idea de redistribuir equitativamente la riqueza a través del pago progresivo de impuestos, ha generado un absurdo jurídico y una transgresión a los principios de jerarquía normativa establecida en la Constitución de la República del Ecuador, así como los principios de igualdad y generalidad propugnados por nuestra Carta Magna, como se verá a continuación.

El artículo 15 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ratifica lo establecido en el numeral 5 del artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario al establecer como renta gravada a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador y sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero el Reglamento considerará como ingreso gravado, el valor distribuido por la sociedad más el impuesto pagado por esta correspondiente al dividendo que se repartió entre todos los accionistas o socios.

Consideramos que la disposición del último párrafo del artículo en mención es ilegal puesto que como ya se dijo, atenta contra el principio normativo de jerarquía de las normas, el Reglamento ilegalmente incorpora nueva materia gravada para el cálculo de la renta global del accionista, socio o beneficiario que reciba utilidades o dividendos.

Se pretende que el contribuyente considere como ingreso, para efectos del cálculo de la retención en la fuente que debe efectuar la sociedad que paga los dividendos, el impuesto pagado por la sociedad “agente de retención”, correspondiente a ese dividendo. Lo cual a todas luces es ilegal, puesto que la Ley solo prevé que se considere al dividendo recibido como renta gravada.

Este efecto, puede ocasionar que el contribuyente termine pagando más de lo que la Ley le exige, tarifas del 36%, 37%, etc., por tanto, otra ilegalidad.

En caso que no se declare la ilegalidad de dicha disposición reglamentaria y se continúe con su aplicación, para este efecto, entendemos que la base imponible que el accionista deberá considerar para efectos de la aplicación del impuesto a la renta deberá ser la utilidad después de participación a trabajadores, que no es el valor que el accionista, socio, partícipe o beneficiario recibirá efectivamente, pues a ese valor –la utilidad después de la participación a trabajadores- se reduce luego del pago del Impuesto a la Renta.

A continuación expondremos nuestras conclusiones respecto de los efectos de tomar como base gravada, el valor distribuido por la sociedad, más el impuesto pagado por esta.

- No se entiende cómo el Reglamento pretende que el accionista considere como su base para el cálculo, el valor distribuido por la sociedad, cuando es evidente que la sociedad y el accionista tienen distinta base gravada, dado que la sociedad tiene otras partidas conciliatorias distintas a las que una persona natural puede tomar para liquidar el impuesto a la renta, lo que genera una distorsión en la forma de calcular el impuesto entre personas naturales que no reciban dividendos y las que si reciban dividendos.

- Las personas naturales que reciban dividendo, están obligadas a calcular su base imponible tomando, como ingreso, como ya se dijo, el impuesto a la renta de la sociedad que distribuyó los dividendos pero sin considerar las partidas conciliatorias que tomo dicha sociedad en su conciliación tributaria.
- La distorsión antes mencionada dependerá del comportamiento de las partidas conciliatorias, según lo siguiente:
 - i. Mientras más partidas positivas (gastos no deducibles) considere la compañía, mayor será la distorsión del impuesto a la renta, es decir el impuesto a la renta generado por la compañía será superior al causado por el accionista.
 - ii. Mientras más partidas negativas (ingresos exentos, deducciones especiales, etc) considere la compañía, mayor será la distorsión de impuesto a la renta, pero en este caso, la renta que generaría el accionista será mayor al de la compañía.
- Esta situación originaría que en el caso de que las compañías consideren dentro de su conciliación tributaria partidas negativas, el valor del impuesto a la renta generado por el accionista, que es el valor del primer límite para su crédito tributario, y que es el valor que efectivamente recibió como ingresos durante un ejercicio fiscal, sería siempre superior a cualquiera de los otros límites.
- Para comprobar nuestra aseveración, a continuación hacemos una demostración de cómo el valor del primer límite generado por el accionista no podría ser considerado nunca como crédito

tributario por ser superior a cualquiera de los otros dos límites, por lo que, el crédito tributario al que hace referencia el literal d) del Art 137 no puede ser aplicado, tanto es así que el impuesto a la renta a pagar por la sociedad, es el mismo que el accionista tendría que pagar en el caso que la compañía no haya obtenido rentas exentas.

Cuadro 4.14: Demostración de obtención Crédito Tributario con Límite 1.

Conciliación tributaria compañía		
Utilidad		200.000,00
15%		30.000,00
Utilidad despues de participación a trabajadores	(a)	170.000,00
GND		10.000,00
IE	(X)	8.000,00
Base Imponible	(b)	172.000,00
IR	(c) = (b)*25%	43.000,00
Utilidad neta	(d)	127.000,00
Ingreso gravado accionista	(e) = (c) + (d) o (e) = (a)	170.000,00
Límites crédito tributario accionista		
i) Impuesto a la renta pagado relacionado con el dividendo	(f)= (c)	43.000,00
ii) 25% de ingreso considerado en la renta del accionista	(g)= (e) * 25%	42.500,00
iii) Diferencia IR renta global del accionista	(h) (*)	45.489,50
Determinación del IR a pagar accionista		
Ingresos accionistar renta global	(e)	170.000,00
IR	(*)	45.489,50
Crédito Tributario dividendos	(j) = (g)	42.500,00
Remanente de IR a pagar	(l)= (e)-(*)-(j)- (k)	2.989,50
(*) Se aplica la table de IR de persona naturales.		
(h) Debido a que los ingresos de otra fuente son cero, la diferencia con el impuesto generado por el dividendo en aplicación de la tabla de personas naturales es el mismo impuesto		
(j) Corresponden al menor valor de los tres límites		

Fuente: Autor.

- Del mismo ejemplo podemos concluir que se pretende que se graven rentas que por ley están exentas, nos referimos a las partidas conciliatorias negativas tomadas por las compañías como beneficios e incentivos tributarios, que, según el literal d) del artículo 137 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el accionista no podrá considerar dichos incentivos para efectos del cálculo del crédito tributario.

Adicionalmente, nuestro régimen tributario prevé una nueva presunción de derecho –que no admite prueba en contrario-, al considerar que los préstamos otorgados por una sociedad a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, serán considerados como dividendos o beneficios anticipados para los contribuyentes que los reciben. Por tanto, todo préstamo que se realice por cualquier concepto a cualquiera de las personas que conformen el capital social de la compañía se lo considerará utilidad anticipada, tendiendo la sociedad que realizar la retención correspondiente.

Considero que la retención en la fuente del 10% que se efectúa sobre los dividendos pagados a sociedades residentes en paraísos fiscales, según el artículo 15 del Reglamento, genera otra contradicción con la norma legal; la Ley de Régimen Tributario Interno considera que el impuesto pagado por la sociedad ecuatoriana es atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador . Y por otra, el reglamento exige que se aplique una retención en la fuente del 10% sobre dividendos pagados a socios o accionistas que residan en paraísos fiscales. El accionista extranjero domiciliado en paraísos fiscales, termina soportando un impuesto del 34%; 24% pagado por la sociedad ecuatoriana, el cual, según el artículo 38 de la Ley, se le atribuye al socio extranjero, y un 10% adicional por concepto de retención en la fuente por dividendos distribuidos a compañías con domicilio en jurisdicciones de menor imposición.

Las reformas no se han realizado tomando en cuenta que se puede incurrir en problemas como la doble tributación.

BIBLIOGRAFIA

Textos y Libros:

- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, GUILLERMO, Derecho Societario. Los socios. Derechos, Obligaciones y Responsabilidades, Editorial Heliasta S.R.L., Barcelona-España, 1997.
- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, GUILLERMO, Derecho Societario. Los socios. Derechos, Obligaciones y Responsabilidades, Editorial Heliasta S.R.L., Barcelona-España, 1997.
- CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires – Argentina
- CASAS, JOSÉ OSVALDO, UCKMAR VICTOR, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis, Bogotá – Colombia, 2002.
- EVANS MÁRQUEZ, RONALD, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición, Primera Edición, Legis Editoriales S.A. Bogotá-Colombia.
- GARCÍA NOVOA, CESAR, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. En: Estudios de derecho internacional tributario “Los Convenios de Doble Imposición”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., Bogotá – Colombia, 2006.
- GIULLIANI FONROUGE, CARLOS M, Derecho Financiero, Volumen I, Editorial La Ley, Buenos Aires – Argentina, 2005.
- HENSEL ALBERT, El Derecho a la imposición, en Derecho Tributario, Ed. Nova Tesis, Rosario-Argentina.
- JARAMILLO, JUAN FRANCISCO, La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional, Estudios de derecho internacional tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogota-Colombia, 2006.
- KRAUSE MURGUIAONDO, GUSTAVO A. La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario, La Ley S.A., Buenos Aires – Argentina, 2000.

- PEREZ DE AYALA, J.L Y GONZALEZ, E., Curso de Derecho Tributario, 6ta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid – España, 1991.
- PISTONE, PASQUALE Y TAVEIRA TORRES, HELENO, Estudio de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Victor Ukmar, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2005.
- RODOLFO R, SPISSO. Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 2000.
- SALGADO PESANTES HERNAN, . Introducción al Estudio del Derecho. Quito, Editora Nacional, 2002.
- UCKAR VICTOR, Principios del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia, 2002.
- UKMAR, VICTOR. Los Tratados Internacionales en materia tributaria. En. Curso de derecho tributario internacional, tomo I, Editorial Temis, Bogotá – Colombia, 2003.
- VALDES COSTA, RAMON, Curso de Derecho Tributario. Editorial Temis, Buenos Aires Argentina, 1996.
- VARIOS AUTORES, Enciclopedia Jurídica Omeba , Tomo IX, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L, Buenos Aires-Argentina, 1958.

Leyes, Reglamentos y Resoluciones:

- Constitución de la República del Ecuador.
- Ley de Compañías
- Código de Trabajo.
- Código Orgánico de la Producción.
- Reglamento para la aplicación del Impuesto a los Activos en el Exterior.
- Ley 2001-41 “Impuesto a los Vehículos “

- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Publicado en el Registro Oficial Suplemento 209, de 8 de junio de 2010.
- Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008.

Páginas Web:

- <http://abelgalois.wordpress.com/2010/06/09/paraisos-fiscales-o-centros-financieros-offshore/>
- http://es.wikipedia.org/wiki/Elusi%C3%B3n_tributaria
- http://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_fiscal
- http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_
- http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column3&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_2yRc_
- [http://es.wikipedia.org/wiki/Dividendo_\(econom%C3%ADa\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Dividendo_(econom%C3%ADa)).
- http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n.
- CALVO VÉRGEZ, Juan, <http://vlex.com/vid/dividendos-sustantivas-procedimentales-322211>, 3 de Marzo de 2005.

ANEXOS

1. Informe anual de Labores, Servicio de Rentas Internas.