

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

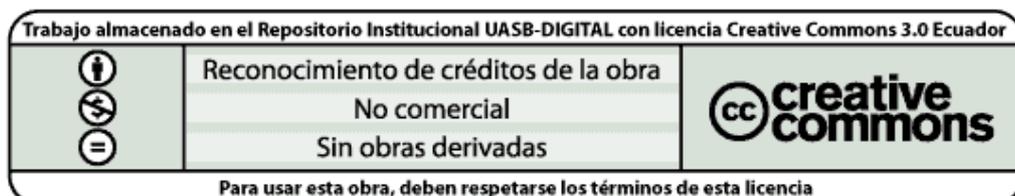
Programa de Maestría en Tributación

**Análisis de los métodos para la aplicación de precios de  
transferencia**

Autora: Diana Paola Morán Estrada

Tutora: Gustavo Guerra Bello

**Quito, 2016**



## **CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS**

Yo, Diana Paola Morán Estrada, autora de la tesis intitulada ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA LA APLICACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos de red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha:

Firma:

## **RESUMEN**

El presente documento desea dar a conocer los antecedentes, un análisis sobre la evolución histórica, los elementos, las etapas, los métodos de los Precios de Transferencia enmarcados dentro de la normativa ecuatoriana y basada en los lineamientos y directrices expuestos por la OCDE.

Este documento pretende ampliar y difundir el conocimiento acerca de la aplicación de los Precios de Transferencia considerándolos de gran importancia debido al crecimiento notable e importante que existe del mercado internacional en los últimos años y debido a las nuevas regulaciones implementadas por los países y las sanciones severas que imponen cada uno de ellos por su inobservancia o incumplimiento, lo que ha despertado gran interés en los sujetos pasivos que deben cumplir con este régimen de Precios de Transferencia. Considerando que además constituyen una herramienta de planeación tributaria que será de mucha utilidad en cuanto a la toma de decisiones oportunas.

Sin olvidar que los Precios de Transferencia constituyen el principal elemento para determinar si las transacciones llevadas a cabo por partes relacionadas se hubieran realizado de la misma manera que si se hubiesen efectuado entre empresas independientes.

Es por ello que las empresas que realizan operaciones con sus vinculadas, consideran que estas regulaciones sobre Precios de Transferencia son uno de los aspectos tributarios que requieren principal atención. Para la determinación de los precios o márgenes de utilidades de las transacciones, es necesaria la selección del mejor método, para lo cual se requiere la revisión y cálculos de todos los métodos existentes, a fin de comprobar la selección y demostrar que es el más apropiado para el tipo de operaciones realizadas.

## **AGRADECIMIENTO**

A Dios, porque sin él nada tendría la posibilidad de existencia, por la vida que me ha dado para vivir y para darle gracias.

A mis padres Miguel Morán y Blanca Estrada, por su guía y apoyo en todos los momentos de mi vida, por sus valores y principios, por su sacrificio y su fortaleza.

A mi esposo Luis Enrique, por estar conmigo siempre y por brindarme su apoyo incondicional.

Al Dr. Gustavo Guerra, mi gratitud profunda, por haber creído en mí y haberme brindado su apoyo en todo momento, por haber compartido sus valiosos conocimientos en el desarrollo de este trabajo.

**Diana Paola Morán**

## TABLA DE CONTENIDO

Capítulo Primero .....	9
Generalidades y evolución de los Precios de Transferencia en el Ecuador .....	9
1.1    Antecedentes económicos y legales.....	9
1.2    Antecedentes históricos y reformas en materia de Precios de Transferencia en la legislación ecuatoriana.....	11
1.3    Utilización de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.....	21
1.4    Los Precios de Transferencia: .....	25
1.4.1    Concepto .....	25
1.4.2    Elementos.....	28
1.4.2.1    Partes relacionadas .....	28
1.4.2.2    Criterios de comparabilidad .....	30
1.4.2.3    Principio de plena competencia .....	34
Capítulo Segundo .....	37
Etapas del estudio de los Precios de Transferencia.....	37
2.1    Determinación de partes relacionadas .....	37
2.2    Identificación de operaciones con partes relacionadas.....	37
2.3    Factores de comparabilidad .....	40
2.3.1    Análisis Funcional .....	42
2.3.2    Análisis Documental .....	45
2.3.3    Análisis del Sector .....	46
2.3.4    Análisis Económico .....	46
2.4    Obligaciones de los sujetos pasivos en materia de Precios de Transferencia.....	47
2.4.1    Anexo de operaciones con partes relacionadas .....	49
2.4.2    Informe integral de Precios de Transferencia.....	49
Capítulo Tercero.....	51
Métodos para la aplicación de los Precios de Transferencia .....	51
3.1    Métodos Tradicionales .....	53
3.1.1.    Método del precio comparable no controlado.....	54
3.1.2.    Método del precio de reventa .....	58
3.1.3.    Método del costo adicionado .....	60
3.2    Otros métodos.....	62

3.2.1	Método de distribución de utilidades.....	63
3.2.2	Método residual de distribución de utilidades .....	65
3.2.3	Método de márgenes transaccionales de utilidad operacional .....	66
3.3	Caso práctico .....	72
3.3.1	Análisis del negocio .....	73
3.3.1.1	Productos .....	73
3.3.1.2	Compañías Relacionadas .....	75
3.3.1.3	Operaciones Intercompañía .....	75
3.3.2	Análisis Funcional .....	76
3.3.2.1	Funciones .....	77
3.3.2.2	Activos .....	79
3.3.2.3	Riesgos.....	80
3.3.3	Análisis Económico .....	81
3.3.4	Selección del Método de Precios de Transferencia .....	82
3.3.4.1	Precio comparable no controlado .....	83
3.3.4.2	Precio de Reventa.....	85
3.3.4.3	Costo Adicionado.....	86
3.3.4.4	Distribución de Utilidades – Residual de Distribución de Utilidades .....	86
3.3.4.5	Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional .....	87
3.3.5	Aplicación del Método Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional .....	88
3.3.6	Conclusiones.....	92
3.3.7	Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas .....	93
	Capítulo Cuarto .....	94
	Conclusiones y Recomendaciones.....	94
4.1	Conclusiones.....	94
4.2	Recomendaciones .....	97

## INTRODUCCION

Actualmente los continuos procesos sociales, políticos, tecnológicos y sobre todo el crecimiento notable del comercio internacional con tendencias hacia la globalización han impactado en el aumento considerable de transacciones internacionales ejecutadas en gran parte con empresas de grandes capitales conocidas como multinacionales y con ello se ha desatado la creciente necesidad de ahondar en temas de investigación en materia de Precios de Transferencia; no sólo para fortalecer dichos procesos de cambio, sino para enfocarse en la resolución de problemas reales a los que se enfrentan las empresas multinacionales y en la actualidad también las nacionales, temas que por su incidencia dentro del ámbito de la tributación internacional hacen pertinente el desarrollo de la investigación.

La puesta en práctica de la normatividad en cuanto a Precios de Transferencia basada en el principio de libre competencia no es nada fácil, por ello la necesidad de profundizar en el conocimiento y análisis en cuanto a los métodos y selección de los mismos para la aplicación y el control adecuado de los Precios de Transferencia ya que han adquirido una importancia relevante por la posibilidad que estos brindan de mover utilidades entre países que son paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición tributaria, considerando que es factible la realización de la investigación pues permitirá reducir los riesgos fiscales que puede acarrear la mala aplicación de estos. El requerimiento de flujos de efectivo puede también convertirse en un causal para determinar al precio que no es el de mercado a las transacciones entre partes relacionadas con el objeto puede ser de mejorar la presentación de los Estados Financieros.

Debemos recordar que el propósito de investigar va más allá de difundir lo que se conoce, más bien se trata de aportar, apoyar, concientizar, orientar, buscar nuevos espacios, nuevas formulaciones, nuevas brechas que se conviertan en soporte y herramienta para quienes la utilicen.

Las políticas de Precios de Transferencia asumidas y aplicadas por los distintos países tienen diferentes finalidades entre ellas reducir el riesgo latente que existe por los tipos de cambio de moneda al trasladar los beneficios entre vinculadas, la disminución del pago de aranceles, la reducción de la competencia.

La importancia de la fiscalización de los Precios de Transferencia surge con motivo de la internacionalización y globalización de las economías. En las últimas décadas, el comercio mundial y la globalización de la producción han sido factores importantes para mantener la competitividad de las industrias. La participación de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado dramáticamente durante los últimos 40 años.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Eduardo Revilla Martínez, “La fiscalización de los precios de transferencia de las operaciones internacionales”, *Impacto del proceso de modernización en la administración tributaria*, 30ª Asamblea General, (Santo Domingo, Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT, 1996), 1.

## **Capítulo Primero**

### **Generalidades y evolución de los Precios de Transferencia en el Ecuador**

El presente capítulo pretende partir de un análisis histórico el cual es necesario para abordar la temática concerniente a las regulaciones sobre los Precios de Transferencia en el Ecuador, las mismas que posteriormente serán analizadas conforme la normativa vigente.

#### **1.1 Antecedentes económicos y legales.**

En los últimos años debido a los diferentes avances presentados influenciados en gran medida por los adelantos tecnológicos se observa a nivel mundial el incremento notable de las operaciones efectuadas por empresas multinacionales y con ello la preocupación tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes al determinar los precios en transacciones ejecutadas entre empresas vinculadas. Por esto la necesidad cada vez más latente de los Estados de regular y establecer procedimientos en cuanto a los Precios de Transferencia, cuyo principio fundamental es el de plena competencia.

La temática de los Precios de Transferencia ha cobrado trascendencia en la legislación ecuatoriana y mundial por lo que en la actualidad es un tema fundamental en la toma de decisiones, lo que conlleva a adaptarse a las legislaciones fiscales vigentes en cada país y el análisis de las bases gravables de las diferentes jurisdicciones.

Su aplicación adecuada vuelve a los Precios de Transferencia en una herramienta efectiva para la planificación impositiva global por lo tanto es un tema que requiere ser manejado con precisión para evitar y minimizar los riesgos fiscales.

En el ejercicio práctico se han establecido escenarios de cumplimiento tributario referente a los Precios de Transferencia el cual nos presenta alternativas que consideran las características de la compañía y las operaciones efectuadas por la misma, permitiéndonos obtener resultados consistentes verificando la aplicación del principio de plena competencia.

“La globalización de las operaciones comerciales, conjuntamente con el surgimiento de grupos económicos, generó la necesidad de establecer mecanismos que permitiesen verificar a la Administración tributaria como a las propias empresas involucradas, que las transacciones comerciales intra-grupo fueron efectivamente realizadas a valor de mercado, es decir, al mismo precio o valor pactado en una transacción realizada entre partes independientes, prescindiendo de factores o intereses que generasen beneficios tributarios indebidos”.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup>Rossana Rodríguez, “Precios de transferencia, referencia al régimen aplicable en el Perú”, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez coord., tomo II, (Buenos Aires, marcial pons de Argentina, 2008), 2341.

## **1.2 Antecedentes históricos y reformas en materia de Precios de Transferencia en la legislación ecuatoriana.**

Los primeros inicios del Ecuador en materia de Precios de Transferencia se incorporaron y reflejaron de manera muy limitada en los convenios suscritos para evitar la doble tributación y prevenir la evasión, por ejemplo los suscritos con Alemania (1986), Italia (1990), Francia (1992) y España (1993), en los que se dispone en la respectiva cláusula relativa a “Empresas Asociadas” que en caso de operaciones realizadas entre partes relacionadas ubicadas en cada uno de los países contratantes, los ingresos que se hayan originado se imputarán como si hubieran sido obtenidos entre partes independientes.

Es con la reformativa del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del 31 de diciembre del 2004 que se dispone que en Ecuador, los sujetos pasivos del impuesto a la renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el anexo, el informe integral y demás documentación relativa a los Precios de Transferencia, posteriormente en la Ley de Equidad Tributaria expedida en el 2008 se efectúan cambios importantes incorporados en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la sección segunda artículos innumerados a continuación del artículo 15, artículo innumerado a continuación del artículo 22 y artículo 23 en relación con el segundo inciso del artículo 68 y el artículo 91 del Código Tributario que en su reforma introducida en 1999 sobre determinación directa señalaba que se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus

sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

La facultad del Servicio de Rentas Internas para establecer de manera directa la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del impuesto a la renta del sujeto pasivo procederá, exclusivamente, si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, y si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los que se establezcan en mercados externos al momento de la venta y, en el caso de los costos, estos se regularán si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Como se indica, la facultad de la administración tributaria de determinar precios de transferencia era únicamente en los casos señalados en el artículo 91 dentro de los cuales no se contemplaban regalías de intangibles, comercio de inmuebles, operaciones financieras.

La sección segunda de los Precios de Transferencia del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en sus artículos del 84 al 91, la legislación ecuatoriana permite el uso como referencia técnica de las directrices de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones fiscales emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

Sentencia emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 el 24 de octubre de 2005 y publicada en el Registro Oficial N° 166 del 15 de

diciembre del 2005, proceso en el cual se demandaba la nulidad de las reformas al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicadas en diciembre del 2004, donde se acepta la impugnación presentada por la Cámara de Comercio de Quito. Este fallo emitido deja expresa constancia que el Servicio de Rentas Internas tiene plena facultad para exigir a los sujetos pasivos anexar a las declaraciones los documentos y justificativos que estime necesario y que, la Administración Tributaria goza de suficientes atribuciones legales para regular los precios de transferencia, conforme los preceptos legales establecidos en el artículo 91 del Código Tributario y acepta parcialmente la demanda propuesta y declara la nulidad de los incisos tercero y cuarto del numeral 9 del artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno , dichos incisos establecían:

“También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales. Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.”

Por lo tanto la anulación de dichos incisos no impide o restringe a la administración tributaria de su facultad determinadora o el poder comprobar si existe o no vinculación real con clientes o proveedores, ni exime al contribuyente de cumplir con todas las obligaciones contenidas en la reforma.

El Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, agrega en el numeral cuarto del artículo 4 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno a continuación de la frase

“con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.” lo siguiente:  
“Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.”.

El Ecuador al incluir en su normativa tributaria el tema de Precios de Transferencia está protegiendo y evitando que las utilidades obtenidas por empresas multinacionales sean trasladadas a otros países, además de mantener y fortalecer las buenas relaciones con países vecinos.

Como se puede observar en el siguiente cuadro Ecuador se encuentra en uno de últimos países de Sudamérica en implementar normas para regular los Precios de Transferencia:

### Base legal Precios de Transferencia países de Sudamérica

País	Año	Marco Legal
Brasil	1996	Ley No. 9430. Definición de partes relacionadas: Art. 2; Obligación anual de conservar información comprobatoria: Inciso II Art. 40; Metodología Art. 12, 13, 14; concepto de comparabilidad Art. 27; paraísos fiscales Art.38; procesos de fiscalización Art. 40 y 41.
Chile	1997	Ley N°19.506 con fecha del 30 de julio de 1997; incisos al artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR)
Argentina	1998	Ley de Impuesto a las Ganancias: art. 8, 14 y 15 continuación; Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias: art. 20 y 21; Resolución General AFIT 1122, modificatorias y complementarias; nota externa 6/05.
Venezuela	1999	La reforma parcial de la Ley de Impuestos sobre la Renta; capítulo 3 que contempla 58 artículos.
Perú	2001	Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR); y del art. 24 del Reglamento de la LIR que dispone los supuestos de vinculación entre compañías.
Colombia	2002	Ley 788 de 2002; Ley 863 de 2003; decreto 4349 de 2004; art. 260-1 al 260-10 ET; art. 260 y 261 del Código de Comercio.
Ecuador	2004	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (LORTI) Art. innumerados después del 22, 23 y Sección Segunda de los Precios de Transferencia. Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 84 al 91.
Uruguay	2006	Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006. Dto. N° 56/009 de 26/01/009
Bolivia	2014	Ley 516 de Promoción de Inversiones del 4 de abril del 2014, artículos de la Ley 843 modificado por la Ley 549 de julio de

Fuente: Norma interna de los distintos países.

Elaborado por: La Autora

Como se lo enunciará y tratará más a fondo en cada uno de los temas desarrollados más adelante la legislación ecuatoriana en sus diferentes normativas regula lo siguiente: partes relacionadas, operaciones con partes relacionadas, determinación por la administración, métodos, prelación de métodos, rango de plena competencia, y aunque en el artículo 89 del reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica:

Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.

Para mantener una aplicación adecuada de las regulaciones sobre los Precios de Transferencia y para evitar cualquier conflicto y sobre todo para señalar procedimientos que ayuden a evitar y resolver las controversias que puedan presentarse, sería importante que dentro de la normativa se traten elementos que aún no han sido considerados y explicados dentro de la base legal existente en el Ecuador como por ejemplo las prácticas en materia de inspección, carga de la prueba, recomendaciones para solucionar los problemas, ajustes.

Las prácticas en materia de inspección como lo establecen las directrices de la OCDE los precios de transferencia no son una ciencia exacta por ello se toma un rango de cifras aceptables por eso cuando se realicen inspecciones deben ser flexibles en el enfoque y que se comience por examinar el análisis presentado por el contribuyente.

En lo referente a la carga de la prueba se presentan dos situaciones: que la administración tributaria soporte la carga de la prueba o que el contribuyente soporte la carga de la prueba. Esta situación se da cuando no se haya presentado la documentación apropiada o la administración tributaria no esté de acuerdo con la información presentada.

Según lo establecen las directrices de la OCDE, en la mayoría de las jurisdicciones, las administraciones tributarias tienen la carga de la prueba, es decir que a los contribuyentes no les corresponde probar la correcta determinación de sus precios de transferencia y el método utilizado para determinarlos, a menos que la administración tributaria demuestre que la determinación realizada por el sujeto pasivo no cumple con el principio de plena competencia. La administración tributaria que realiza el primer ajuste soporta la carga de la prueba para demostrar que el ajuste es correcto y si se pretende que se modifique el precio de transferencia el Estado deberá probar la incoherencia para la determinación utilizada por el contribuyente. Con independencia de donde recaiga la carga de la prueba lo conveniente es que las administraciones tributarias y los contribuyentes al tratarse de un tema complejo cooperen el uno con el otro para que en el caso de existir algún inconveniente se lo haga dentro de un proceso amistoso.

La documentación debe estar basada en información razonable ya que los contribuyentes la utilizan para determinar sus precios y demostrar la correcta aplicación de los mismos. La documentación resulta necesaria porque pueden establecerse penalidades a falta de esta ante revisiones de la administración tributaria. En cuanto a los documentos anexos y papeles de trabajo del Informe Integral de Precios de Transferencia en la resolución NAC-DGERCGC-00000455 del 29 de mayo del 2015 en su artículo 8 indica que se deberán adjuntar todos los papeles de trabajo realizados en el análisis de Precios de Transferencia, incluyendo de ser el caso: matriz de aceptación y descarte de las operaciones, segmentos o compañías comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital y otros ajustes de comparabilidad

realizados, cálculo del rango intercuartil, detalle de operaciones con partes relacionadas, y todos los demás cuadros e información que se hayan indicado en el informe.

Los cálculos anteriormente indicados deberán ser presentados en archivos de formatos Excel, debidamente soportados de forma que se desplieguen las fórmulas utilizadas así como los vínculos que remitan a la información financiera o de otro tipo utilizada.

El determinar y seleccionar cuál es el método que deberá aplicarse en la práctica resulta una tarea muy compleja, ya que requiere el análisis de la realidad de cada una de las operaciones efectuadas para poder establecer cuál es el que mejor se ajusta al entorno y el que otorga con mayor precisión los valores a las operaciones, dado que se presentarán diversidad de resultados dependiendo del método seleccionado y aplicado.

La dificultad no sólo se encuentra en la selección del método sino en saber justificar a la administración tributaria las razones por las cuales no se utilizaron el resto de métodos y porque se realizó la selección del mismo, recordando que en nuestro país existe una prelación de métodos, tomando en consideración la importancia de la aplicación del método seleccionado para la aplicación de los Precios de Transferencia tanto para la administración tributaria como para el contribuyente puesto que aportan a la determinación de ingresos y gastos, por tanto los beneficios gravables de empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales; tema que en la actualidad tiene una relevancia considerable ya que a partir de la resolución NAC-DGERCGC13-00011 del 16 de enero de 2013 determina que no sólo se deben aplicar los Precios de

Transferencia a empresas que realicen transacciones internacionales con partes relacionadas domiciliadas en el exterior sino también a transacciones u operaciones con partes relacionadas locales es decir aquellas que se llevan a cabo entre compañías nacionales vinculadas.

De modo habitual los Precios de Transferencia son generalmente utilizados en operaciones efectuadas por empresas multinacionales en el ámbito del comercio internacional y debido al crecimiento de este las administraciones tributarias en su gran mayoría han adoptado procedimientos que regulen los Precios de Transferencia y las transacciones realizadas con partes relacionadas ubicadas en el exterior pero de manera puntual se ha extendido su aplicación al ámbito de las transacciones efectuadas localmente dentro de un mismo territorio, tal es el caso de la normatividad vigente en Perú y Ecuador. Pese a que esta no es una práctica común a nivel internacional puede aplicarse si consideramos las múltiples definiciones y regulaciones planteadas por diferentes autores y normativas vigentes en las distintas legislaciones respecto de los Precios de Transferencia y de operaciones con partes relacionadas debido a que en ellas se obliga a los contribuyentes que efectúan operaciones con partes relacionadas a comprobar y determinar que los precios acordados son los mismos que se hubieren aplicado entre empresas independientes sin definir ni referirse a la jurisdicción donde se llevan a cabo.

“La cuestión de los precios de transferencia no es una teoría privativa de la fiscalidad internacional, es en este terreno en el que más ha sido objeto de estudio y análisis, razón por la cual cuando se habla de precios de transferencia se da por supuesto ordinariamente que esa distribución de la base imponible global deberá

hacerse entre diferentes compañías y diferentes Administraciones tributarias, al estar aquéllas en distintos Estados o bajo diferentes soberanías o jurisdicciones fiscales.

Por supuesto esta proximidad de la cuestión de los precios de transferencia al Derecho tributario internacional no excluye que aquéllos puedan aparecer respecto de territorios con diferente régimen fiscal en un mismo Estado o, inclusive que sea similar la problemática derivada de la posible elusión impositiva a través de operaciones entre entidades vinculadas residentes”.<sup>3</sup>

No debemos suponer que la ampliación del número de contribuyentes se deriva de un perjuicio a la facultad recaudadora del Servicio de Rentas Internas ya que este debe ser primeramente demostrado mediante la aplicación de los Precios de Transferencia. Pese a que los Precios de Transferencia en un inicio en Ecuador tuvieron como objetivo principal el que las empresas multinacionales pertenecientes a un grupo tributen lo justo en cada país sin perjudicar de algún modo a las administraciones tributarias donde se hallen establecidos al ampliar el número de contribuyentes sujetos a cumplir con estas normas se trata de proteger al inversionista de prácticas monopólicas, creando de esta manera una competencia leal entre empresas locales y extranjeras.

Estas regulaciones aplicadas por Ecuador y muchos otros países hacen reflexionar y verificar a las empresas multinacionales su planeación financiera tributaria, para poder de este modo dar cabal cumplimiento a las normas

---

<sup>3</sup> Collado Armengol Albert, Delgado Pacheco Abelardo, “Pasado, presente y futuro del régimen de los precios de transferencia en España”, *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, coor., (Madrid, Centro de estudios financieros, 2001), 614.

establecidas lo cual ya muchas empresas lo vienen realizando pero con la particularidad de que al ampliar los sujetos pasivos el control será mayor.

### **1.3 Utilización de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE ofrece un foro para que los gobiernos puedan trabajar conjuntamente buscando soluciones a problemas comunes de interés internacional, agrupa a 34 países miembros.

La OCDE tiene como objetivo promover las políticas destinadas a lograr la más fuerte expansión de la economía en los países miembros y no miembros, aumentando el nivel de vida, manteniendo estabilidad financiera y contribuyendo al desarrollo de la economía mundial. En lo concerniente a las directrices sobre precios de transferencia busca resolver los distintos casos que puedan presentarse dentro de procedimientos amistosos y de cooperación. Ayudando de este modo tanto a las administraciones tributarias como a las empresas multinacionales señalando procedimientos, reduciendo conflictos y evitando litigios.

Un tema primordial es el régimen fiscal de los beneficios que obtienen las empresas vinculadas cuando realizan sus operaciones en diferentes jurisdicciones fiscales, los Precios de Transferencia utilizados en las transacciones llevadas a cabo entre dichas empresas son una materia difícil de tratar pese a la existencia de convenios de doble imposición los cuales buscan contribuir a esta situación mediante recomendaciones que ayudan en la tarea de evitar la doble tributación,

considerando que cada estado busca grabar las manifestaciones de riqueza de su territorio ejerciendo su soberanía y poder tributario.

Dado el crecimiento y expansión de las empresas multinacionales en los últimos años donde sus operaciones son entre miembros del grupo como por ejemplo prestación de servicios, venta de bienes, préstamos entre muchas otras las cuales pueden pactarse a un precio que no sea el de mercado y el que se hubiere pactado si la operación se realizaba entre entidades independientes, por tal motivo la OCDE motivada por estas operaciones, tratando de que exista una fijación objetiva de estos precios de transferencia y para evitar la elusión fiscal publica en 1979 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE los Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales en el cual se establecen principios fundamentales para la determinación de los precios de transferencia, en 1984 se publica un informe complementario titulado “Fijación de precios de transferencia y empresas multinacionales, una revisión y actualización se publican en las nuevas directrices el 28 de julio de 1995. Siendo estas en la actualidad una de las guías más importantes que regulan los Precios de Transferencia, en las cuales se indican que el principio de plena competencia debe utilizarse para determinar los precios entre partes relacionadas.

La OCDE con el objeto de reducir los riesgos de la doble imposición, sostiene que es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los Precios de Transferencia, debido a que si en un Estado se debe realizar un ajuste en el precio de transferencia y el otro Estado no ajusta la base imponible de la empresa de él dependiente se produce un aumento del beneficio fiscal del grupo.

Dentro de los países de Sudamérica que en términos generales sus legislaciones se ajustan a las directivas de la OCDE se encuentran Chile, Argentina, Venezuela, Perú, Colombia, Uruguay y Ecuador debido a que son una pauta internacional para su aplicación e interpretación.

Es indiscutible la influencia de los principios de la OCDE a nivel internacional por lo que nuestra región los incorporó a su normatividad interna.

Dentro de los temas tratados en las directrices de Precios de Transferencia se encuentra el principio de plena competencia, cuando las empresas independientes llevan a cabo alguna operación el precio normalmente se encuentra determinado por el mercado a diferencia de si lo realizan empresas asociadas aunque no siempre es con la finalidad de manipular sus beneficios, por ello a través de este principio se pretende que cada una de las operaciones realizadas entre empresas asociadas se lleven a cabo a precios de mercado ofreciendo un trato igualitario a empresas que forman parte de un mismo grupo como a empresas independientes, evitando crear ventajas o desventajas tributarias que puedan alterar la competitividad entre compañías y por esto es importante considerar lo que señala el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE:

“(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

La OCDE dispone la utilización de varios métodos para la determinación de los Precios de Transferencia que le permiten verificar si las operaciones

efectuadas entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia y describe dentro de los métodos tradicionales el método del precio libre comparable, método del precio de reventa y método del coste incrementado, también señala entre los otros métodos el método de reparto del beneficio, método del margen neto de la operación, los métodos del beneficio de la operación, recordando que este no exige la utilización de varios métodos en base a cada una de las transacciones realizadas ya que ello supondría una carga alta y costosa para los contribuyentes, entre los que sobresale el método del precio libre comparable que lo define como el de más directa aplicación.

También constan en las directrices los procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de Precios de Transferencia, entre ellas: prácticas para la aplicación del régimen de Precios de Transferencia, en materia de inspección, carga de la prueba, sanciones, documentación, cuestiones de particular aplicación a los activos intangibles, a los servicios intragrupo, acuerdos de reparto de costes. En esencia todos estos temas tratados en las directrices de Precios de Transferencia forman parte de la tributación internacional que se preocupan tanto de las empresas como de los Estados.

Las prácticas para la aplicación del régimen de Precios de Transferencia como se encuentra en las directrices de la OCDE se basa en tres elementos: “1. Reducir las oportunidades para el incumplimiento (por ejemplo, a través de las retenciones en la fuente y exigiendo la comunicación de informaciones); 2. Suministrar de manera positiva asistencia para facilitar el cumplimiento (por ejemplo, a través de actuaciones de formación educativa y con la publicación de guías); y 3. Producir desincentivos a la falta de cumplimiento. Estas prácticas de

cumplimiento tributario, que resultan de la soberanía nacional y son función de las particularidades de sistemas fiscales muy diferentes, deben permanecer dentro de la competencia de cada país”.

## **1.4 Los Precios de Transferencia:**

### **1.4.1 Concepto**

“Los Precios de Transferencia constituyen una figura que se incorpora a la legislación tributaria como un mecanismo para controlar la transferencia de bienes y servicios, costos y utilidades entre empresas vinculadas.”<sup>4</sup>

Diversos autores presentan similares conceptos sobre lo que implican los Precios de Transferencia, entre ellos, según Diego González-Béndiksen de Zaldívar en *Fundamentos de la tributación*, Eleonora Lozano Rodríguez, coor., señala que: “Los Precios de Transferencia son las reglas internacionales establecidas en ley, que buscan proteger la base gravable de los países, de las operaciones realizadas entre empresas relacionadas o vinculados económicos.”<sup>5</sup>

“Los precios de transferencia son los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son negociados entre empresas vinculadas económicamente.”<sup>6</sup>

“Los precios de transferencia surgieron como un mecanismo para evitar las transferencias internacionales de lucros entre empresas para un mismo grupo

---

<sup>4</sup> Roberto Insignares, Julio Roberto Piza, “Precios de transferencia”, *Derecho internacional de los negocios*, Adriana Zapata de Arbeláez, compiladora, (Bogotá, Universidad externado de Colombia, 2003), 121.

<sup>5</sup> Diego González-Béndiksen de Zaldívar, “Precios de Transferencia”, *Fundamentos de la tributación*, Eleonora Lozano Rodríguez, coor., (Bogotá, Temis, 2008), 319.

<sup>6</sup> Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo, “Precios de transferencia: generalidades”, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, (Buenos Aires, Fondo editorial de derecho y economía, 2000), 97.

económico, por medio de las importaciones y exportaciones de mercaderías y servicios efectuadas entre esas empresas, situadas en países distintos”.<sup>7</sup>

Por ello el énfasis que dan las administraciones tributarias al régimen de Precios de Transferencia como una medida de control fiscal para prevenir la doble imposición de las empresas, para preservar sus intereses dado que existe la posibilidad de manipular los precios y reubicar utilidades o pérdidas, por esto este régimen tiene como objeto evitar el traslado de la renta de una empresa ubicada en una jurisdicción con impuestos elevados, a otra pertenecientes al mismo grupo multinacional de una jurisdicción con impuestos bajos y de esta forma reducir la carga tributaria global del grupo.

Abelardo Delgado Pacheco, en el *Manual de fiscalidad internacional*, señala que la documentación que ha de soportar los precios de transferencia debe responder a cuatro grandes materias:

- a) En primer lugar, debe incluir información sobre el grupo y las compañías que lo integran a nivel mundial.
- b) Por otra parte, esta documentación debe integrar la información económico-financiera del grupo y de la compañía concreta que ofrece la información.
- c) En tercer lugar, esta documentación ha de recoger los resultados del análisis económico y funcional realizado.
- d) Por último, esta documentación ha de recoger los resultados del análisis de comparabilidad.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Ana Claudia Akie Utumi, “Precios de transferencia: principios de la ocd y la realidad de la aplicación en Brasil”, Impuestos sobre el comercio internacional, Victor Uckmar, Alejandro C. Altamirano, Heleno Taveira Torres, coord., (Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, 2003), 715.

En el Ecuador el contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia recoge la documentación e información por el autor antes mencionado.

La función de las normas de los Precios de Transferencia es equilibrar la tributación a través de la utilización de precios de mercado en las operaciones realizadas entre partes relacionadas que permitan una correcta determinación de las bases imponibles.

Debemos tomar en cuenta las consideraciones de Carlos Licto Garzón quien indica que este mecanismo de precios de transferencia es utilizado por compañías multinacionales, no solamente para efectos tributarios, sino con los siguientes propósitos:

- a) Optimizar el movimiento internacional de fondos, ya que permiten que las empresas multinacionales trasladen fondos de un país a otro utilizando los precios más altos o más bajos en función de su interés.
- b) Para penetrar en nuevos mercados.
- c) Para reducir el pago de aranceles en importaciones o aprovechar subsidios a las exportaciones.
- d) Para minimizar los riesgos por fluctuaciones de los tipos de cambio, desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup>Abelardo Delgado Pacheco, “El régimen de los llamados precios de transferencia”, *Manual de fiscalidad internacional*, Manuel Gutiérrez Lousa, coor., (Madrid, Instituto de estudios fiscales, 2001), 273-74.

<sup>9</sup> Carlos Licto Garzón, “Precios de Transferencia”, *Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*, (Quito, Processum, 2008), 153-54.

## **1.4.2 Elementos**

### **1.4.2.1 Partes relacionadas**

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo innumerado a continuación del artículo 4 considera partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Como se evidencia en el tema de partes relacionadas la normatividad realiza algunas presunciones cuando se hacen negocios con empresas situadas en paraísos fiscales, de menor imposición o cuando las transacciones no apliquen el principio de plena competencia.

Con el objeto de establecer partes relacionadas a más de las referidas en la Ley, en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 4, toma en cuenta los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas son operaciones sujetas a Precios de Transferencia.

#### **1.4.2.2 Criterios de comparabilidad**

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la sección segunda artículo innumerado a continuación del artículo 15 señala como criterios de comparabilidad: las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Es necesario recordar que para que dichas comparaciones entre las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes sean útiles, las características económicas principales de las operaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables.

Se considera que las operaciones son comparables cuando sus diferentes características no presenten diferencias que afecten el valor o precio. Es recomendable analizar detalladamente los criterios de comparabilidad de las transacciones una a una, con el fin de determinar de mejor manera si se considera comparable o no.

Las directrices señalan que ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.<sup>10</sup>

Existen muchas características, variables y tópicos para considerar la comparabilidad de las operaciones tales como funciones, naturaleza, activos, estrategias, riesgos y para que esta realidad sea reflejada es necesario que las transacciones realizadas por partes relacionadas sean comparadas con transacciones realizadas por empresas independientes, lo que debemos tener en cuenta es que no necesariamente el precio de plena competencia siempre obtenga un beneficio o una utilidad para el vendedor del bien o prestador del servicio ya

---

<sup>10</sup> Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, (1995), 22.

que puede existir el caso de que al vender otros bienes o prestar otros servicios se obtenga rentabilidad y así poder ganar mercado.

Por ello es que los precios pactados para operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas pueden ser más altos o bajos en comparación con el precio del valor de mercado ya que este es según la conveniencia que se mantenga en la operación y la opción que tienen estos de reasignar ya sean ingresos o gastos. Recordando que existen muchas transacciones llevadas a cabo por empresas asociadas que las empresas independientes no las realizarían o no estarían dispuestas a asumirlas por diferentes circunstancias, entre ellas el riesgo que estas implican.

Las directrices indican que una de las razones para llevar a cabo el examen de comparabilidad es que las empresas independientes, a la hora de valorar los términos de una posible operación, los comparan con otras opciones reales de que disponen y sólo participarán en ella si no ven una alternativa que sea claramente más atractiva. Por ejemplo, no parece probable que una empresa acepte un precio ofertado por una empresa independiente si sabe que otros clientes potenciales desearían pagar más por su producto en condiciones similares.

Pueden realizarse dos formas importantes para comparar, el método cualitativo como primera opción y el método cuantitativo como segunda opción.

El método cualitativo utiliza fuentes textuales de información tales como: informes de la industria, del mercado, etc.

El método cuantitativo utiliza de manera primordial información financiera de fuentes fehacientes de bases de datos.

Al realizar el examen de comparabilidad es necesario primero tratar de encontrar comparables internos, esta es la forma más adecuada para aplicar el método de fijación de precios de transferencia, la utilización de comparables externos sería la segunda alternativa.

Al referirse a un comparable interno se refiere a una operación que es comparable a la operación que se realiza con la parte vinculada, que es efectuada por el propio contribuyente con un tercero independiente.

Al hablar de un comparable externo se refiere a una operación comparable a la operación con la parte vinculada, en la cual no interviene el contribuyente, sino que es realizada por dos terceros que son independientes entre sí.

Una compañía comparable ideal debería efectuar las mismas funciones, incurrir en los mismos riesgos o distribuir o elaborar los mismos productos en el mismo mercado. Sin embargo, en la práctica resulta difícil la obtención de tales compañías comparables.

Adicionalmente debido a la escasez de información pública sobre compañías y operaciones comparables locales requerida por las autoridades fiscales a fin de validar los precios de transferencia fijados por la compañía analizada, los comparables externos extranjeros resultan una herramienta indispensable y necesaria.

Las administraciones tributarias deben tomar en cuenta que para los sujetos pasivos la aplicación de los Precios de Transferencia adicionalmente constituyen una herramienta la cual les permite verificar el cumplimiento y funcionamiento real de cada una de las empresas que conforman el grupo, ya que la gerencia de

cada uno de los negocios se preocupa por sus niveles de rendimiento y son precisamente ellos y su equipo que no desean que se establezcan precios que permitan la reducción de los beneficios de los negocios bajo su dirección.

#### **1.4.2.3 Principio de plena competencia**

“Se respeta el **principio de plena competencia** al sujetar a dichos precios los ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.”<sup>11</sup>

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la sección segunda artículo innumerado a continuación del artículo 15 señala que para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

La esencia de este principio es que todas las operaciones llevadas a cabo por personas naturales o sociedades relacionadas deben realizarse al valor que se hubieren ejecutado por empresas independientes, es decir que los precios y la

---

<sup>11</sup> Fabio Londoño Gutiérrez, “Precios de transferencia: aspectos jurídicos y económicos”, *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Bogotá, Nomos, 2008), 355.

condiciones comerciales y financieras estén basados en la oferta y la demanda y de no ser así luego de aplicar los métodos previstos la administración tributaria respectiva tiene la potestad de verificar y cuantificar las utilidades que debieron haberse obtenido y cobrar tributos sobre esa utilidad adicional.

La correcta aplicación del principio de plena competencia permite vigilar que la recaudación fiscal de un país sea la adecuada y que exista una competencia leal entre empresas nacionales y empresas multinacionales que realicen sus operaciones entre vinculadas.

Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de Precios de Transferencia, se utilizan los resultados obtenidos los cuales se presentan en rangos y el contribuyente para demostrarlo debe conservar la documentación para respaldar lo presentado al Servicio de Rentas Internas quien en Ecuador es el encargado de verificar que no exista distorsión alguna en la información, ni evasión tributaria por algún manejo inadecuado.

Las empresas pertenecientes a un grupo multinacional deberían conservar la autonomía de un negocio independiente tanto en las transacciones realizadas con terceros como con empresas asociadas.

Una de las principales dificultades para verificar la correcta aplicación del principio de plena competencia tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes es la obtención de la información y la gran cantidad de datos requeridos para poder evaluar cada una de las operaciones realizadas por partes relacionadas y poder compararlas con las ejecutadas por empresas independientes, es por ello que se requiere de la interpretación y buen juicio de quienes realizan y lo revisan, ya que no es una ciencia exacta.

Es importante conocer y considerar que las empresas independientes para determinar el precio de una determinada operación, previamente realizaron una comparación con otras de características similares para determinar y analizar cuál es el precio o valor que estarían dispuestos los clientes o consumidores a pagar por un bien o servicio de particularidades similares.

El principio de plena de competencia hace referencia a un rango en donde el margen de tolerancia lo da el primer y tercer cuartil, los cuales son obtenidos de la comparación entre la empresa objeto de estudio y sus comparables existentes en el mercado.

## **Capítulo Segundo**

### **Etapas del estudio de los Precios de Transferencia**

#### **2.1 Determinación de partes relacionadas**

Para las empresas multinacionales a diferencia de las que desarrollan sus actividades en un solo país resulta una tarea más compleja el poder cumplir con todos los requerimientos legales y administrativos requeridos, ya que estos difieren de un país a otro y en ocasiones para el acatamiento de los mismos deben incurrir en costos más altos. Por ello el hecho de determinar las partes relacionadas es el primer paso que se debe realizar para poder continuar con la aplicación del estudio de los Precios de Transferencia, analizando detalladamente cada uno de los causales que determinan el ser parte relacionada los mismos que generalmente se encuentran descritos en la normatividad tributaria de cada país.

#### **2.2 Identificación de operaciones con partes relacionadas**

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la sección segunda artículo innumerado a continuación del artículo 15 señala que para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,

- e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.
2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.
  3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

Se deben identificar todas y cada una de las operaciones de carácter económico y financiero llevadas a cabo entre partes relacionadas, cuyos valores pueden ser comprobados por la administración tributaria respectiva dentro de los períodos señalados por cada una de ellas.

Esta identificación se realiza con el fin de determinar si a estas operaciones vinculadas les dieron valores normales de mercado, ya que de no ser así puede existir una menor tributación y con ello un perjuicio para la administraciones tributarias.

Entre las diferentes operaciones que pueden darse entre partes relaciones podemos encontrar las siguientes:

- Venta de tangibles
- Transferencias
- Pago de arrendamientos
- Prestaciones de servicios
- Préstamos

- Pago de intereses

Se debe considerar y tomar en cuenta que existen algunas transacciones específicas que pueden ser llevadas a cabo únicamente entre empresas de un mismo grupo y existe dificultad para establecer el precio de las mismas por la inexistencia de transacciones de similares naturaleza o características.

La información que nos será útil para la identificación de estas operaciones son entre otras las siguientes:

- Estados Financieros de la compañía
- Documentos aduaneros
- Estados de cuenta bancarios

### **2.3 Factores de comparabilidad**

El análisis de comparabilidad es una de las etapas más importantes en la aplicación de los Precios de Transferencia, por ello la relevancia del análisis adecuado y oportuno de los factores.

La aplicación correcta de estos factores sirve para quienes ejecutan transacciones con empresas relacionadas, los consideren y que el resultado no sea distinto al haberlas realizado con partes independientes.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la sección segunda artículo innumerado a continuación del artículo 15 señala que para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se

tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,

- d) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

### **2.3.1 Análisis Funcional**

Es una herramienta importante para determinar la comparabilidad, para ello hay que conocer a detalle todas las funciones que realiza la sociedad, tomando en cuenta no únicamente las realizadas por la empresa objeto de análisis que realizo transacciones con vinculadas sino de aquellas que realizan las mismas funciones pero con partes independientes, los riesgos asumidos por cada una de ellas y todo lo implicado al realizar las transacciones.

Profundizar en las características de los bienes o servicios, materiales, físicas, calidad, disponibilidad, cualidades de todo tipo, marca, su naturaleza, alcance de los mismos, dificultad del servicio, accesorios, prestaciones, una

vez determinadas estas particularidades debemos realizar el análisis funcional que nos permita identificar:

- Funciones realizadas: diseño, fabricación, desarrollo, investigación, distribución, procesos de apoyo, prestación de servicios, la distribución, financiación, publicidad, transporte, servicios complementarios, entre otros.
- Riesgos asumidos: financieros, inversiones, mercado, cambiario, operativo, crédito, intangibles.
- Activos utilizados

Resulta ineludible el análisis detallado de los riesgos asumidos por las respectivas partes, debido a que en el mercado cuando se realizan operaciones entre partes independientes la toma de un mayor riesgo generalmente suele compensarse con un mayor precio, por ello la existencia de diferencias en riesgos es determinante para establecer si una operación será comparable o no.

Esto nos permitirá identificar la realidad económica y conocer en integridad a la empresa y realizar la determinación de comparables y el método aplicable para las operaciones.

Además se debe considerar las condiciones y cláusulas contractuales previas, para constatar dentro de ellas las circunstancias económicas, financieras, estrategias de negocio para verificar beneficios, riesgos, responsabilidades, aspectos importantes que nos van a permitir determinar si las operaciones son comparables o no, dado que si las operaciones son realizadas por empresas independientes cada una de ellas se asegurará y

verificará el cumplimiento de las condiciones ya que velaran por sus respectivos intereses, situación que no puede darse si se realizan entre partes relacionadas donde a lo mejor ni existan, caso en el cual se consideran las condiciones contractuales establecidos por empresas independientes.

No se pretende encontrar empresas que realicen operaciones idénticas sino el poder establecer en qué medida los riesgos asumidos, las actividades desarrolladas, los activos utilizados se ven recompensados en uno y otro caso.

Debido a las dificultades que se presentan al realizar el análisis de las principales funciones asumidas por el sujeto pasivo sobre todo al recopilar la información muchas veces es necesario recurrir a los ajustes, brindándoles mayor relevancia a las funciones que tengan incidencia económica y que afecten el precio del bien o servicio.

Debemos tomar en cuenta que una empresa independiente al pactar sus precios de productos o servicios tratará de cubrir necesariamente sus costos y obtener una utilidad razonable. Motivo por el cual para que el análisis de comparabilidad sea confiable se esperaría que tanto en las empresas relacionadas como en las independientes mantengan similares funciones, riesgos y activos.

Por todo lo antes mencionado el realizar el análisis funcional da lugar a una de las actividades más complejas en la implementación de precios de transferencia ya que se requiere un análisis detallado y minucioso de las actividades relevantes de las operaciones llevadas a cabo y un análisis similar se requiere para aquellas empresas cuyas operaciones son potencialmente comparables.

### **2.3.2 Análisis Documental**

Este análisis consiste en recopilar y seleccionar toda la información, acerca de las partes relacionadas y las operaciones que realizan las mismas, lo cual nos va a permitir documentar de una manera adecuada el análisis funcional previamente realizado.

Documentos que debemos considerar son facturas, órdenes de compra o venta, contratos, cotizaciones, acuerdos, documentos de importación y exportación, estados financieros, declaraciones de impuestos, informes de auditoría, información de gremios o asociaciones, entre otras.

Sería importante que todas las empresas que deban presentar el anexo y el informe integral de Precios de Transferencia mantengan una política la cual debe estar debidamente soportada, es decir la compañía debe poder demostrar que dicha política cumple con el principio de plena competencia; adicionalmente debe mantener los soportes necesarios con la finalidad de explicar que la política se la está aplicando, tales como facturas, informes por servicios prestados para soportar el precio de la operación y su deducibilidad, antes de establecer un precio es necesario preguntarse si este lo pactaría con terceros.

En este sentido tiene una gran importancia el contrato celebrado entre las partes por cuanto en este se establecen de manera específica las condiciones dentro de las cuales se van a llevar a cabo las operaciones.

Un aspecto difícil en este análisis resulta el hallazgo de empresas y operaciones comparables.

### **2.3.3 Análisis del Sector**

Es sumamente importante tomar en cuenta el segmento del mercado en el que desarrolla las transacciones la empresa objeto de estudio, ya que este es un factor determinante en el precio ya sea por su ubicación o localización geográfica, tamaño, posición competitiva, oferta, demanda, disponibilidad de bienes o servicios sustitutos, capacidad adquisitiva.

Considerar la situación comercial de la empresa y sus estrategias comerciales como innovación de productos, penetración, permanencia y ampliación a nuevos mercados. Dentro de este análisis se debe revelar información de todo lo que compone el mercado como el nivel de aportación a la economía del país, principales agentes de crecimiento o decrecimiento entre muchos otros.

### **2.3.4 Análisis Económico**

Considerar el entorno económico, riesgos, devaluaciones monetarias, grado de competencia, fenómenos que pongan en crisis a la economía. Para la aplicación de este análisis se realiza en muchas ocasiones ajustes económicos ya sean de orden financiero u operativo que se efectúan sobre las

operaciones comparables seleccionadas para que los resultados obtenidos sean más exactos, también se utilizan cálculos estadísticos.

Debemos identificar el mercado considerando la disponibilidad de bienes o servicios sustitutos, el período en el que se efectuó la transacción, la cultura de pagos ya que estos son factores que pueden variar el precio del bien o servicio.

#### **2.4 Obligaciones de los sujetos pasivos en materia de Precios de Transferencia**

No debemos aplicar las disposiciones de Precios de Transferencia únicamente como un requerimiento a cumplir con la administración tributaria, adicionalmente se puede utilizar como una herramienta e instrumento que nos permita conocer a la competencia y de este modo planificar estrategias y toma de decisiones oportunas, que permitan la expansión en el mercado de una manera leal y competitiva.

Es importante tomar en cuenta la normativa ecuatoriana existente, en cuanto a la regulación sobre Precios de Transferencia y mantenernos actualizados para poder cumplir con las obligaciones. En el siguiente cuadro se encuentra la base legal que debemos considerar al realizar el anexo de operaciones con partes relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia.

Base Legal Precios de Transferencia Ecuador	
Base Legal	Contenido
	Artículo innumerado a continuación del artículo 4 Partes Relacionadas
Le y de Régimen Tributario Interno	Sección segunda a continuación del artículo 15, Precios de Transferencia, Principio de Plena Competencia, Criterios de Comparabilidad
	Artículo innumerado a continuación del artículo 22 Operaciones con partes relacionadas
	Artículo 23 Determinación por la administración
	Artículo 1 Cuantificación de los ingresos
	Artículo 4 Partes Relacionadas
	Artículo 84 Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas
Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	Artículo 85 Métodos para aplicar el principio de plena competencia
	Artículo 86 Prelación de métodos
	Artículo 87 Rango de plena competencia
	Artículo 88 valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas
	Artículo 89 Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia
	Artículo 90 Utilización de comparables secretos
	Artículo 91 Reserva de Información
Código Tributario	Artículo 91 Facultad determinadora directa
Registro Oficial Suplemento No. 494 del 31 de diciembre del 2004	Presentación de Anexos de Precios de Transferencia
	Presentación de Informe Integral de Precios de Transferencia
	Métodos para aplicar principio de plena competencia
Resolución No. NAC-DGER2005-0640, publicada en R.O. 188 de 16-01-2005	Establece el contenido del Anexo (300.000,00 trescientos mil dólares) y del Informe Integral de Precios de Transferencia.
Resolución NAC-DGER2005-0641 30 DIC 2005	Establecer los parámetros para determinar la Mediana y el Rango de Plena Competencia.
Resolución NAC-DGER2006-0161 R.O.234 - 22 MAR 2006	Presentación de Anexo de precios de Transferencia.
Resolución NAC-DGER2008-0464 (REFORMADA) R.O.324, 25 ABR 2008	Contenido del anexo (1.000.000,00 tres millones de dólares) y del informe (5.000.000,00 cinco millones de dólares) integral de precios de transferencia, realiza modificaciones a la Resolución 640 del 16-01-2005.
Resolución NAC-DGER2008-1301	Refórmase la Resolución NAC-DGER2008-0464, publicada en el Registro Oficial Nº 324 del 25 de abril del 2008 (Compañías de transporte internacional de pasajeros, carga constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país no tienen obligación de presentar anexo e informe sobre operaciones habituales de transporte).
Resolución NAC-DGERCGC09-00286 R.O. 585 07 MAY 2009	En el texto de la Resolución 464 del 25 de abril de 2008, donde diga Anexos de Precios de transferencia, reemplazar por Anexo de operaciones con partes relacionadas. (Anexo 3.000.000,00 tres millones de dólares, Informe 5.000.000,00)
Resolución NAC-DGER13-0011	Refórmase la Resolución NAC-DGER2008-0464, publicada en el Registro Oficial Nº 324 del 25 de abril del 2008, operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior (Anexo 3.000.000,00 tres millones de dólares) (Informe 6.000.000,00)
Resolución No. NAC-DGERCGC13-00859, publicada en el 25.R.O. 146 de 18-12-2013	Modifícase la Resolución 464 del 25 de abril del 2008, respecto al Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia. (Detalle de la búsqueda bases de datos para obtención de comparables).
NAC-DGERCGC15-0000455 2S.R.O. 511 29-05-2015 27-05-2015 establece contenido anexo operaciones con partes relacionadas y el informe integral precio transferencia	Establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (3.000.000,00 tres millones de dólares) y de Informe Integral de Precios de Transferencia (15.000.000,00 quince millones de dólares).

**Fuente:** Norma interna ecuatoriana.

**Elaborado por:** La autora

Sin olvidar que para el acatamiento de estas disposiciones las empresas deberán incurrir en gastos administrativos adicionales ya sea para la adquisición de bases de datos completas que por lo general son muy costosas o para la contratación de empresas de servicios especializados en el tema de Precios de Transferencia.

#### **2.4.1 Anexo de operaciones con partes relacionadas**

Es preciso señalar que se debe presentar al Servicio de Rentas Internas SRI el Anexo de operaciones con partes relacionadas cuando se hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares USD \$3.000.000,00.

Se debe proceder a la presentación del anexo en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, es decir en el mes de Junio.

#### **2.4.2 Informe integral de Precios de Transferencia**

Adicionalmente al anexo se debe presentar el Informe integral de Precios de Transferencia en un monto acumulado superior a quince millones de dólares USD \$15.000.000,00.

En un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta.

Para el cumplimiento adecuado y oportuno de lo indicado, es necesario recordar que en el numeral innumerado a continuación del artículo 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno se señala que en el caso de no presentar la información, o si contiene errores o diferencias con la

información presentada en la declaración de Impuesto a la Renta será sancionada con multa de hasta 15.000 dólares.

Se debe destacar que los costos de fiscalización en esta materia son muy elevados ya que la administración requiere de un equipo de especialistas altamente calificados y capacitados, más aún si se llegaran a presentar litigios.

Adicionalmente a las obligaciones señaladas con anterioridad, esta información se debe reportar en:

- Declaración Anual de Impuesto a la Renta
- Informe de Auditoría Externa

En este aspecto el auditor externo es un fiscalizador y tiene la obligación de informar al SRI que la empresa tiene la obligación de cumplir con el estudio de Precios de Transferencia.

- Informe de Cumplimiento Tributario

## Capítulo Tercero

### Métodos para la aplicación de los Precios de Transferencia

Las disposiciones referentes a Precios de Transferencia, precisan a las empresas a escoger entre las distintas formas de evaluar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia para fines tributarios. Para ello se debe seleccionar uno de los métodos contemplados en la normativa tributaria. Debido a que las comparaciones habitualmente no son perfectas, se deben realizar ajustes cuantitativos correspondientes a fin de hacer aplicable la comparación entre operaciones o compañías.

Hamaekers Humbert, señala las siguientes consideraciones sobre el uso de los métodos, entre ellas:

- Ningún método es adecuado para todas las situaciones posibles y no es posible proporcionar reglas específicas para cada caso.
- No es necesario aplicar más de un método. Obligar a la realización de análisis con varios métodos crearía una carga significativa para los contribuyentes.
- Puede aceptarse cualquier método si es, a su vez, aceptable para los miembros del grupo multinacional y las Administraciones tributarias de las jurisdicciones de todos los países involucrados.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Hamaekers Humbert, “Precios de transferencia: historia, evolución y perspectivas”, *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, coor., (Madrid, Centro de estudios financieros, 2001), 287.

“Los **métodos** que se utilizan para determinar en operaciones específicas los precios del mercado, con base en los precios de transacciones controladas comparables o en los márgenes comparables de transacciones no controladas”.<sup>13</sup>

Los métodos que se describen a continuación son los utilizados en Ecuador y que se encuentran contemplados en su legislación.

No obstante debemos tener presente que no todos los métodos nos son útiles para todas las transacciones, va a existir el que mejor se acople de acuerdo a las condiciones y particularidades, características y realidades de cada operación.

Los métodos nos permiten determinar si los precios o valores asignados a cada transacción respetan o se encuentran acorde al principio de plena competencia, aspecto fundamental para la aplicación de los Precios de Transferencia.

Es importante indicar que la legislación ecuatoriana establece una prelación de métodos y para aplicar esto es indispensable señalar y considerar que de existir diferencias en las transacciones de partes relacionadas con las de empresas independientes se puede recurrir a los ajustes y de este modo eliminar los efectos materiales procedentes de dichas diferencias, lo que nos van a permitir adecuar las circunstancias o elementos a considerar para identificar las operaciones comparables con un mayor grado de confiabilidad.

Debe seleccionarse el método que presente el resultado más confiable, basado en los hechos y circunstancias. Al respecto, dos factores son esencialmente

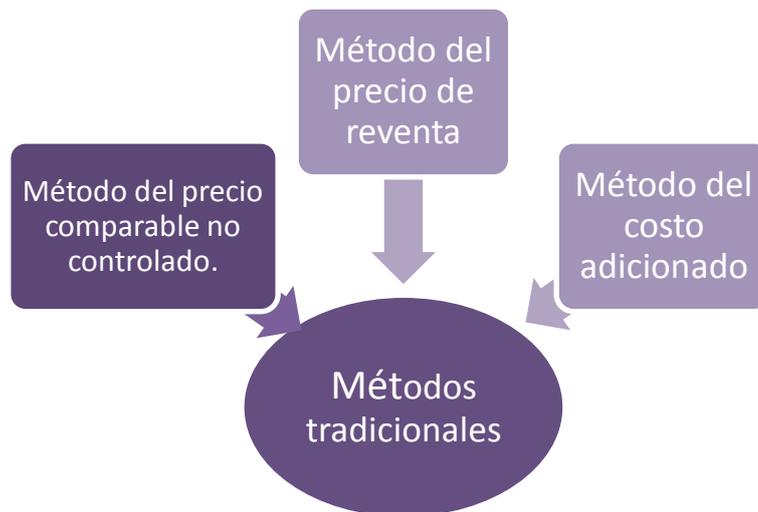
---

<sup>13</sup> Herbert Bettinger Barrios, *Precios de transferencia sus efectos fiscales*, 10ª ed., act., (México, ediciones fiscales Isef, 2000), 117.

importantes: el grado de comparabilidad entre la transacción relacionada y la transacción independiente y la calidad de la información utilizada en el análisis.

En el artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se establecen los métodos para aplicar el principio de plena competencia y nos indica que para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:

### 3.1 Métodos Tradicionales



Los métodos tradicionales basados en transacciones, son la forma más directa de establecer si las condiciones en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se ajustan al principio de libre competencia. Consecuentemente estos métodos son preferibles a cualquier

otro. Además, la experiencia ha demostrado que en la mayoría de los casos, se puede aplicar alguno de estos.<sup>14</sup>

### **3.1.1. Método del precio comparable no controlado**

El método del precio comparable no controlado permite determinar si las transacciones controladas que se llevan a cabo entre partes vinculadas tienen alguna condición o finalidad diferente a las que se hubiesen aplicado si se realizaran entre empresas independientes, transacciones no controladas de tal manera que la comparación del precio y las reglas establecidas nos revelan si se debe o no aplicar el ajuste correctivo.

La OCDE lo define como el método de más directa aplicación, este valora directamente las operaciones en términos de precios y al poder ponerlo en práctica en todas las situaciones sería lo más óptimo y acertado, pero al querer realizarlo resulta muy complejo, dado que es muy difícil encontrar información fiable y suficiente para establecer la comparación como: características del producto, su calidad, ubicación geográfica del mercado, volumen de ventas entre otros, adicionalmente el contribuyente debe valorar las operaciones una a una. Factores que de una u otra manera dificultan la comparabilidad de las transacciones y por ende la aplicabilidad de este método.

Por ejemplo este método no podrá ser aplicado en operaciones en las cuales el precio del bien se encuentra determinado en gran medida por la

---

<sup>14</sup> Jorge Pérez Mascuñán, “Precios de transferencia”, *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, (Madrid, Asociación española de asesores fiscales, 1996), 353.

marca del productor, pero resulta confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se venden entre sí dos empresas asociadas.

En las operaciones de importación y exportación que pueden establecerse a precio internacional este es el método que deberá utilizarse.

Antes de descartar la aplicación de este método por la existencia de condiciones que pueden diferir se deben valorar estas diferencias y realizar el ajuste pertinente.

Las ventas y servicios comparables incluyen aquellos realizados entre la empresa asociada y un tercero independiente (comparables internos) y ventas realizadas entre dos partes independientes (comparables externos). El componente más importante para este método es la semejanza de los productos por lo que una transacción es comparable a otra si ninguna de las diferencias entre las empresas y transacciones comparadas puede materialmente afectar el precio, o si en caso de existir tales diferencias, puede realizarse ajustes que permitan eliminar los efectos de estas.

El artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que, para efectos de determinar la renta de fuente ecuatoriana cuando se trate de operaciones de importación y exportación a partes relacionadas se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones:

- a) Operaciones de Importación y Exportación.- En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales

pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario.

- b) Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.- Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos precedentes cuando se trate de exportaciones e importaciones realizadas con partes relacionadas que tengan por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente ecuatoriana de la exportación, el de precio comparable no controlado, considerándose como tal a efectos de este artículo el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario internacional.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio de cotización vigente a la fecha mencionada en el mercado transparente fuese inferior al precio convenido con el intermediario internacional, se tomará este último a efectos de valorar la operación.

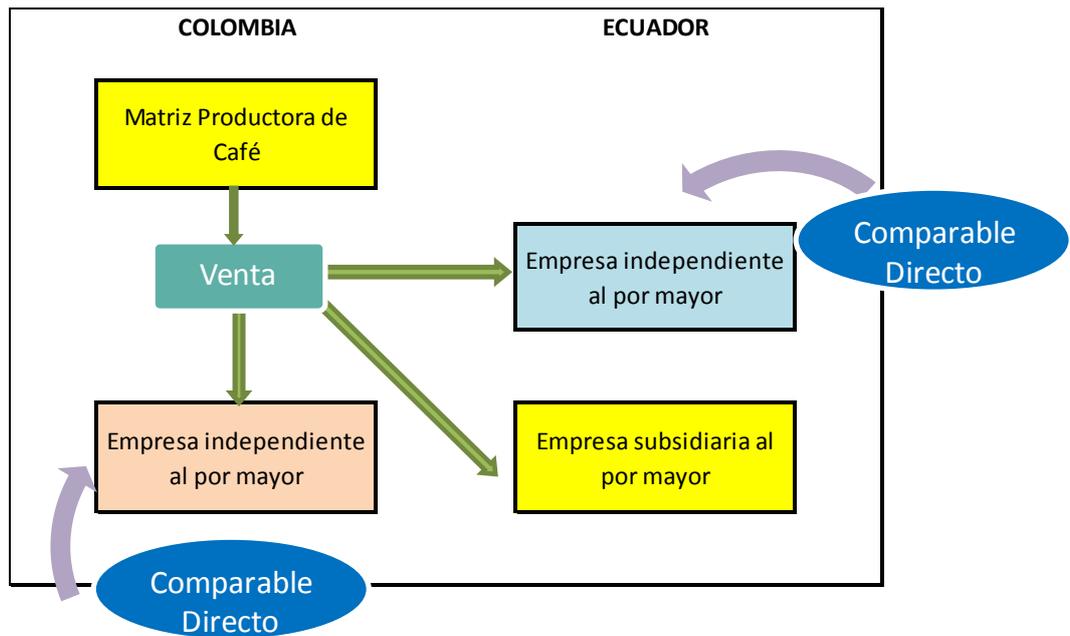
Esta opción no será de aplicación si el contribuyente demuestra que el intermediario internacional reúne conjuntamente los siguientes requisitos:

- (I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.
- (II) Su actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y,
- (III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

También podrá aplicarse la presente opción a otras operaciones de bienes cuando la naturaleza y característica de las operaciones así lo justifiquen.

No obstante la extensión de la presente opción a otras operaciones internacionales, solo resultará procedente cuando la Administración Tributaria hubiere comprobado de forma fehaciente que las operaciones entre partes relacionadas se realizaron a través de un intermediario internacional que no siendo el destinatario final de la mercadería, no reúne los requisitos enumerados anteriormente.

En la Figura No. 1 se desarrolla un esquema de cómo se desarrolla el método del precio comparable no controlado:



**Figura No. 1:** La empresa subsidiaria ubicada en Ecuador es una afiliada de la empresa matriz ubicada en Colombia, las empresas independientes comercializan con la matriz y por lo tanto podrían ser comparables directos.  
**Elaborado por:** La autora

### 3.1.2. Método del precio de reventa

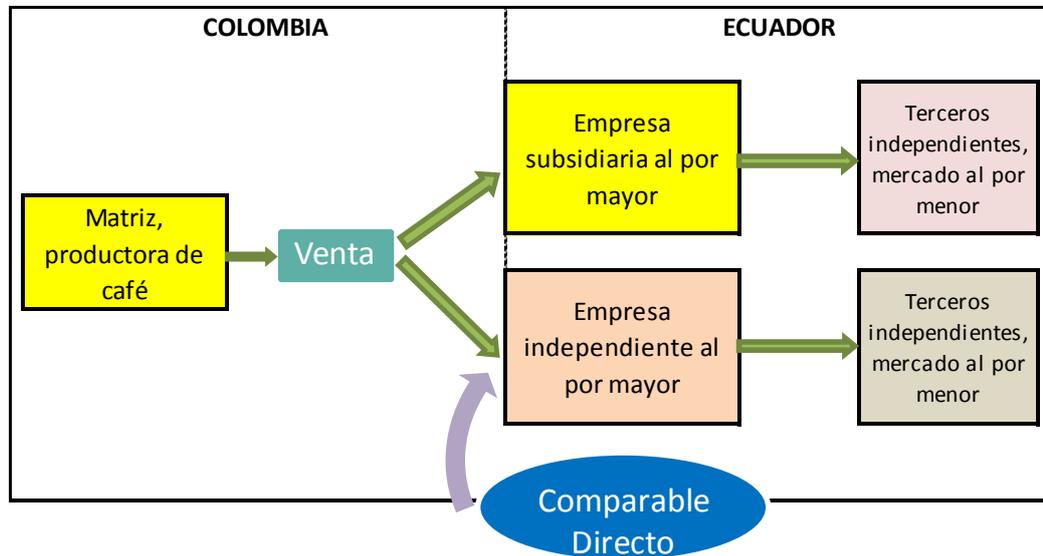
El método del precio de reventa permite establecer si en las transacciones realizadas se han aplicado reglas fuera de lo común o extrañas a las que normalmente aplicaría el mercado. Este se utiliza para valorar las operaciones en las cuales el revendedor no aumenta valor al producto de manera significativa o cuando este valor agregado se encuentre bien determinado, que se realice funciones de comercialización en donde el comparable no es el precio de reventa sino el margen bruto con el cual se cubre sus costos de venta y otros gastos y no tiene tanta incidencia las características del bien o producto, pero sí el mercado donde se comercializan, los riesgos asumidos, las funciones llevadas a cabo para la comercialización.

Determina el precio de venta o de mercado de un bien adquirido a una empresa relacionada que lo ha producido para venderlo a un tercero que es independiente. Dado que puede presentarse que la empresa relacionada que vende el servicio o producto tienda a disminuir su margen bruto de utilidad para que de esta manera el revendedor aproveche este margen para cubrir su costos, gastos. Adicionalmente el presente método permite analizar si en la transacción realizada con la empresa relacionada el margen de utilidad es el mismo que se obtendría si se hubiese realizado con una empresa independiente. En este método se requieren menos similitudes entre los productos comparados pues lo importante es el margen de utilidad de reventa, considerando el tiempo que transcurra desde la compra original al de la reventa debido a que el precio se puede ver afectado por factores como costos, cambios en el mercado, tipo de cambio, entre otros.

El margen utilizado en este método puede establecerse en función de los márgenes de reventa usados en operaciones similares por el mismo vendedor o considerando precios cobrados por una empresa independiente.

El artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que este método determina el precio de adquisición multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

En la figura No. 2 se presenta un esquema de cómo se desarrolla el método de reventa:



**Figura No. 2:** La empresa subsidiaria ubicada en Ecuador es afiliada a la empresa matriz ubicada en Colombia. La empresa matriz le vende productos terminados a la empresa subsidiaria para que esta los distribuya a terceros independientes. De la misma manera la matriz le vende productos terminados a la empresa independiente ubicada en Ecuador, la misma que también distribuye los bienes terminados a terceros independientes, por lo tanto esta empresa es un comparable directo.

**Elaborado por:** La autora

### 3.1.3. Método del costo adicionado

El método del costo adicionado valora las operaciones con base en márgenes brutos y es utilizado especialmente en la valoración de actividades productivas de bienes y servicios. Este método se basa en determinar el costo incurrido por el proveedor del bien o servicio en una transacción controlada, es decir realizada con una empresa relacionada considerando que un productor independiente se fijará un margen de beneficio bruto en base a sus costes directos de producción, por ello que las características del bien o servicio producido no sean relevantes, ya que no alteran significativamente el margen bruto utilizado, aunque en ciertos casos las diferencias en los

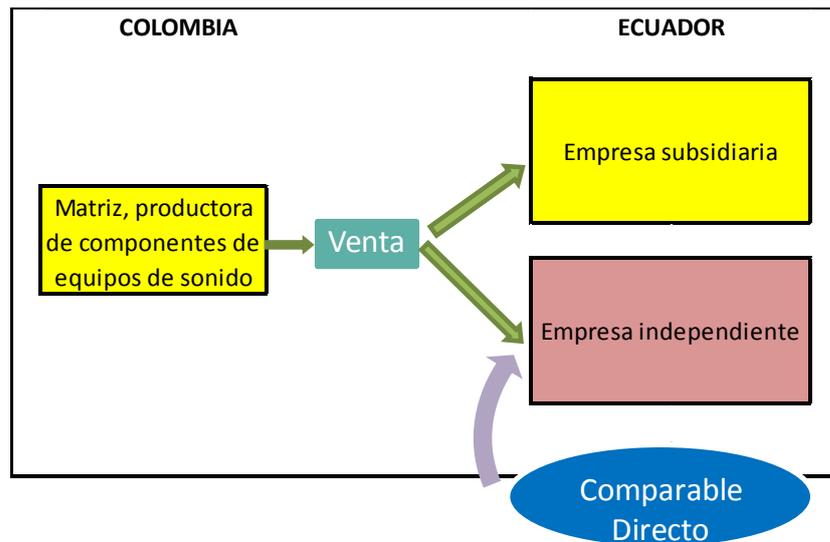
productos o servicios pueden involucrar cambios en las funciones que implican en el margen bruto.

El precio de libre competencia lo componen todos los costos asumidos por el productor de la mercadería o del servicio, tomando en consideración que a estos costos se adicionan un conveniente margen de utilidad particular que para la aplicación de este método asume una relevancia considerable.

Este método se utiliza con frecuencia en empresas industriales, debido a que estas comercializan productos semi – elaborados, dando mayor relevancia a las funciones por sobre las características físicas del producto.

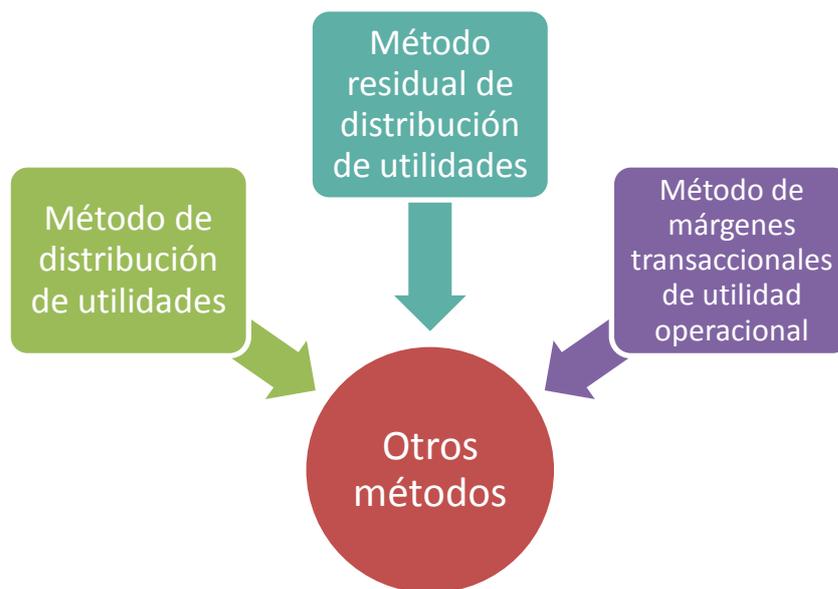
El artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que este método determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

La Figura No.3 presenta un esquema de cómo se desarrolla el método del costo adicionado:



**Figura No. 3:** La empresa subsidiaria ubicada en Ecuador es afiliada a la empresa matriz ubicada en Colombia. La matriz le vende productos semi-elaborados a la empresa subsidiaria. De la misma manera la matriz vende productos semi-elaborados a la empresa independiente ubicada en Ecuador, así esta empresa es un comparable directo.  
**Elaborado por:** La autora

### 3.2 Otros métodos



El indicador en estos métodos en comparación con los métodos tradicionales es la utilidad obtenida en una transacción realizada entre partes relacionadas respecto a la obtenida entre partes independientes, se debe recurrir a la aplicación de estos una vez que se han descartado el poder aplicar los tres primeros.

Pero en la práctica estos métodos basados en utilidades posiblemente son los más utilizados ya que para la aplicación adecuada de los métodos tradicionales se presentan dificultades como por ejemplo en el establecimiento de operaciones comparables.

En ciertas ocasiones es posible que los métodos precedentemente indicados, no sean utilizables para la determinación del precio justo de mercado de una determinada transacción entre sujetos asociados, y esto puede ocurrir por diversas razones: piénsese, por ejemplo, el caso en que la transacción verificada y aquellas a “cotejar” no sean suficientemente comparables, o bien, directamente no existan transacciones a “cotejar”. En estas hipótesis, en consecuencia, será necesario utilizar criterios diferentes. Tales criterios alternativos, por su parte, tienden a individualizar el valor de la “utilidad normal” reconducible a una determinada transacción, en vez del precio de libre mercado del bien o del servicio objeto de la misma.<sup>15</sup>

### **3.2.1 Método de distribución de utilidades**

Se asigna a cada empresa vinculada la parte del resultado de las operaciones por ellas realizadas, este método determina el precio a través de la distribución de la utilidad de la operación global sumando la utilidad obtenida por cada una de las empresas relacionadas involucradas y se

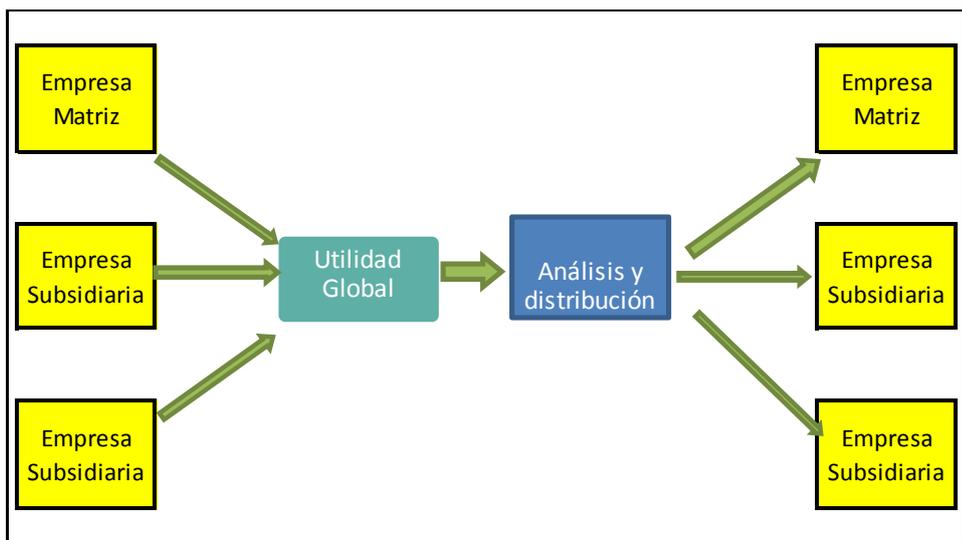
---

<sup>15</sup> Francesca Balzani, “El concepto transfer pricing”, *Impuestos sobre el comercio internacional*, Victor Uckmar, Alejandro C. Altamirano, Heleno Taveira Torres, coor., (Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, 2003), 658-59.

asignará considerando las contribuciones y aportes realizadas por cada una de las partes ya sea en activos, costos y gastos empleados en las operaciones como se encuentra establecido en el artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, siendo importante para esto el adecuado análisis de funcionalidad, buscando el mismo procedimiento que hubiesen realizado empresas independientes.

Este método lo que persigue es la eliminación de los resultados que pueden haberse generado por el control que mantienen las empresas en las transacciones realizadas por empresas pertenecientes a un mismo grupo, buscando de esta manera que las utilidades obtenidas sean razonables y no perjudiquen los intereses de ninguno de los países donde se encuentren establecidas. Siendo primordial para la aplicación de este método el establecer los criterios de comparabilidad que permitan justificar debidamente la razonabilidad en la partición de las utilidades que se realiza a cada empresa vinculada. Este método es flexible pues considera circunstancias y hechos específicos que posiblemente son únicos de las empresas asociadas que no se realizan entre empresas independientes, permitiendo un acercamiento directo con el principio de plena competencia debido a que muestra lo que empresas independientes hubieran hecho en las mismas circunstancias.

La figura No. 4 presenta como se desarrolla el método de reparto de utilidades:



**Figura No. 4:** La utilidad se reparte considerando los aportes, contribuciones, el rendimiento apropiado del capital invertido y tomando en cuenta los intangibles utilizados por cada una de las empresas vinculadas en este caso la empresa matriz y dos subsidiarias.

**Elaborado por:** La autora

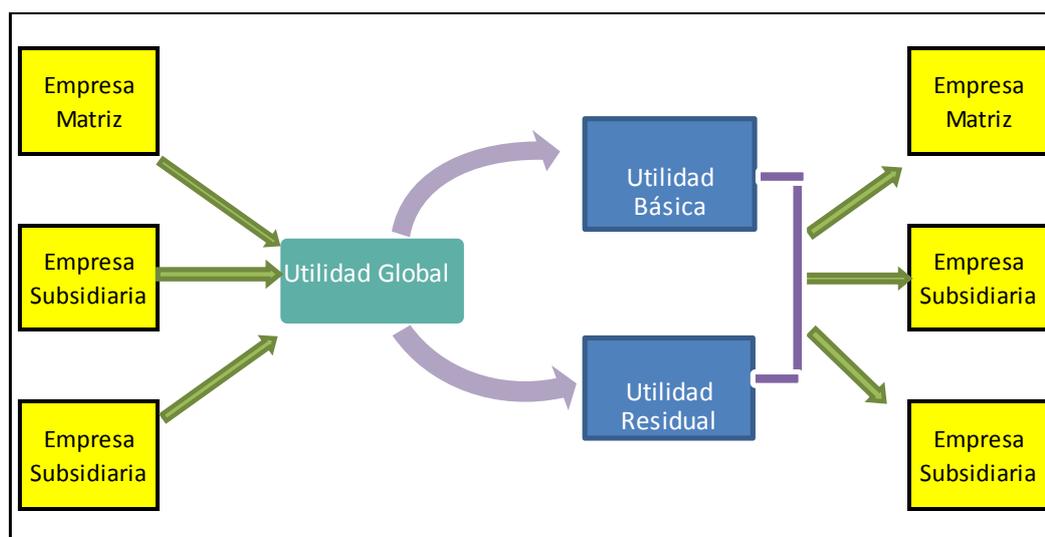
### 3.2.2 Método residual de distribución de utilidades

Se determina el precio, mediante la distribución de la utilidad operacional global obtenida en las operaciones con partes relacionadas a través de la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas, en la misma proporción que se hubiese asignado entre partes independientes en operaciones comparables. Se distribuye tanto la utilidad básica que no considera intangibles, como la utilidad residual que se obtiene disminuyendo la utilidad básica de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la misma proporción que hubiese sido distribuida entre partes independientes como se indica en el artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Enfatizando la dificultad concerniente a la obtención de la información confiable, la misma que permita efectuar de una manera adecuada la división de utilidades.

Las apreciaciones subjetivas que pueden presentarse al determinar las condiciones de cada transacción, presenta un problema en la aplicación de este método por la no existencia de comparables.

La figura No. 5 presenta como se desarrolla el método residual de distribución de utilidades:



**Figura No. 5:** Se distribuye tanto la utilidad básica como la utilidad residual entre la empresa matriz y las dos subsidiarias.

**Elaborado por:** La autora

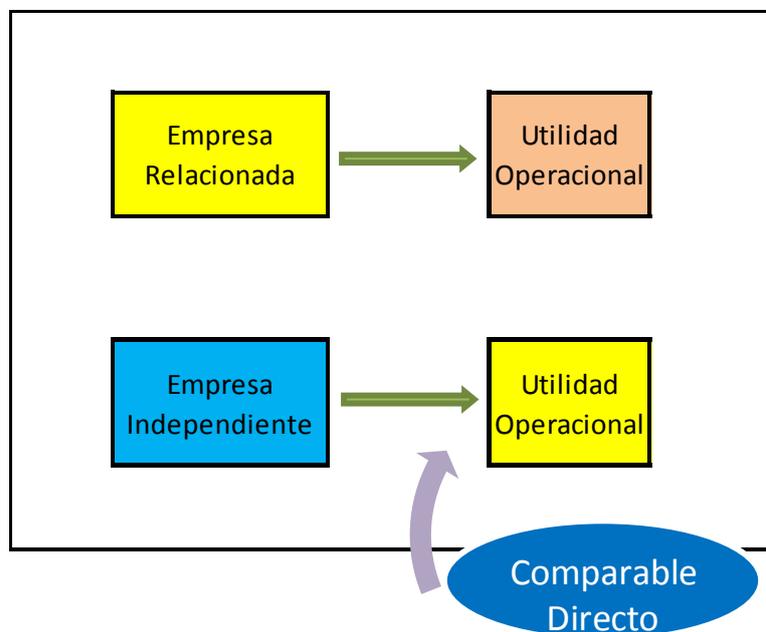
### 3.2.3 Método de márgenes transaccionales de utilidad operacional

Determina el precio mediante la comparación de la utilidad operacional obtenida en transacciones realizadas con partes relacionadas con la obtenida por empresas independientes en operaciones comparables. Tomando en consideración factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo tal como se encuentra en el artículo 85 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Una ventaja de este método es que se basa en el resultado final y puede aplicarse incluso cuando se presenten diferencias en las características de los productos o en las funciones realizadas, debido a que el grado de comparabilidad requerido es menos exigente y las similitudes son en forma más amplia.

Siendo este método considerado como el último recurso ya que ninguno de los anteriores pudo ser aplicado, pese a esta circunstancia este es el método más utilizado debido a las dificultades del establecimiento de comparables para la aplicación de los anteriores y a la ausencia de información.

La Figura No. 6 presenta como se desarrolla el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional:



**Figura No. 6:** Se compara la utilidad operacional obtenida por las transacciones realizadas por la empresa independiente con la obtenida por la empresa relacionada.  
**Elaborado por:** La autora

Considero relevante estos métodos acercarlos a la aplicación en el Ecuador a su entorno, el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de las operaciones realizadas, la literatura en nuestro país sobre el tema es muy escasa por cuanto en la práctica una de las actividades más complejas es la selección del método porque se requiere una investigación detallada de cada uno de ellos con el fin de prevenir sanciones y la realización posterior de ajustes que conllevan la elaboración de un nuevo cálculo de sus bases imponibles y pagar en consecuencia el impuesto a la renta adicional como si las operaciones se hubieran efectuado con los precios o márgenes que se aplicarían en operaciones realizadas entre partes independientes.

Para realizar una adecuada selección del método hay muchos factores a considerar, entre ellos la calidad de los datos, la información obtenida y su comparabilidad, a falta de ellos algunos métodos desde su inicio sin su aplicación y comprobación previa ya se encontrarían descartados, pero para esto el contribuyente debe demostrar con pruebas sustentables a la administración tributaria por que no llegó a utilizarse determinado método ya que esta tiene la potestad de aceptar o rechazar el método aplicado, por ello la importancia y la clave para que el método utilizado por el contribuyente no sea objetado por la respectiva administración tributaria es la documentación que se mantenga sobre el método seleccionado y los fundamentos necesarios para la no utilización de los restantes.

La selección y aplicación adecuada del método permite poner en igualdad de condiciones fiscales a las sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional con sociedades independientes, evitando que

existan ventajas o desventajas que permitirían la distorsión de la competitividad.

El hecho de que en algunas legislaciones como en la ecuatoriana se establezca una prelación de métodos, esta no siempre puede ser empleada y puesta en práctica por los contribuyentes, debido a que en muchas ocasiones los sugeridos no están de acuerdo a la realidad de las operaciones llevadas a cabo y analizadas ya que en muchos de ellos el encontrar la información suficiente y fiable resulta una tarea muy difícil, el éxito de los métodos denominados tradicionales se encuentra en la comparación de operaciones entre partes independientes, es por esto que las directrices de la OCDE reconocen que existen casos en los que esta comparación no es posible porque pueden darse operaciones entre partes relacionadas que no van a encontrarse con empresas independientes tal es el caso de la innovación tecnológica, el sector farmacéutico entre otros.

Por lo tanto es importante destacar que existe una discrepancia entre la posición del SRI que vela por el cumplimiento de lo dispuesto en el reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y la selección del método efectuado por los sujetos pasivos.

“Artículo 86 Prelación de métodos: A fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en los precios de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; el contribuyente para establecer el método de valoración más apropiado, partirá inicialmente de la utilización del método del precio comparable no controlado, para continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado. Tomando a

consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no pueden aplicarse adecuadamente uno de los métodos mencionados, se podrán aplicar, considerando el orden como se enuncian en el artículo anterior, uno de los métodos subsiguientes, partiendo en uso del método de distribución de utilidades, seguido por el método residual de distribución de utilidades y en última instancia el uso del método de márgenes transaccionales de la utilidad operacional.”

En la práctica los contribuyentes debido a la poca información respecto de operaciones entre empresas independientes o a la dificultad para recopilarla, distinto a la situación de la administración tributaria que cuenta con mayor información sobre aquellas empresas debido a las auditorías que realiza, lo que puede originar a la elaboración de diferentes criterios y análisis.

Por este motivo contrariamente a lo dispuesto, los métodos mayormente utilizados por los sujetos pasivos son los que según la prelación de métodos dispuesta se encuentran en cuarto, quinto y sexto lugar que son los que se basan en las utilidades.

Debido a que los métodos tradicionales suelen constituirse en los más directos y fiables pero la actividad compleja para la aplicación de los mismos es el de detectar empresas y operaciones comparables.

Por ello el análisis de comparabilidad desempeña un papel predominante para la aplicación de cualquiera de los métodos anteriormente

descritos ya que tiene la finalidad de efectuar una evaluación de una transacción que debe ser comparada con una transacción de una empresa independiente no controlada.

Los métodos tradicionales primordialmente analizan a detalle las transacciones realizadas y por las dificultades de su aplicación se aplican los otros métodos que se basan en las utilidades considerando que estos no requieren información específica y detallada sobre las transacciones, sino que evalúan la rentabilidad total obtenida considerando que realicen funciones similares e incurran en riesgos similares.

Cada vez son más los países que adoptan o amplían el establecimiento de una política adecuada de los Precios de Transferencia, justificados por la globalización de la economía, en el caso de Ecuador se aplicó a partir del año 2005 pero en el año 2013 se amplía el número de sujetos pasivos involucrados y obligados a realizarlo ya que también se contemplan las operaciones vinculadas locales.

Luego de la aplicación de alguno de los métodos anteriormente descritos, el contribuyente procede a establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia ya sean de los precios, montos o márgenes de utilidad de operaciones comparables; si estos se encuentran dentro del rango se supondrá como acordado entre partes independientes. Caso contrario se considera que el valor utilizado por partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango.

Para lo indicado es importante considerar lo señalado en el artículo 87 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

- a) Rango de plena competencia.- Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes;
- b) Mediana.- Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia; y,
- c) Primer y tercer cuartil.- Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia.

### **3.3 Caso práctico**

Empresa Distribuidora de Alimentos. El presente caso, en términos generales permitirá la identificación objetiva de las operaciones, asegurando que el precio de compra cumpla con el principio de plena competencia, verificar los valores previamente declarados y el cumplimiento de la norma tributaria.

Por efectos de confidencialidad de información se denominará a la empresa Distecuator, la misma que se encuentra domiciliada en el Ecuador.

Cuyo objetivo es demostrar que el monto de sus ingresos, costos y deducciones durante el ejercicio del año fiscal 2014 se efectuó de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que habrían utilizado partes independientes en operaciones comparables.

### **3.3.1 Análisis del negocio**

Distecuator fue constituida el 3 de febrero de 1995, con una duración legal hasta el año 2045, y tiene por objeto principal:

- La distribución y en general la comercialización interna y externa de alimentos para consumo humano;
- Venta, comercialización e importación de elementos utilizados en la industria de alimentos; y,
- Representación de productos y empresas nacionales y extranjeras vinculadas con el sector agro-alimentario.

Se dedica a la importación y comercialización de productos comestibles empacados elaborados por las fábricas del Grupo al que pertenece. La empresa vende productos de consumo masivo para el mercado local, concentrada en los negocios de Galletas, Chocolates y Café. En 2014, tuvo ingresos operacionales por US \$34,328,951 lo que significó un crecimiento de 11.05% respecto a los resultados obtenidos en el año 2013.

#### **3.3.1.1 Productos**

Los productos comercializados por Distecuator provienen de las fábricas del Grupo de galletas, chocolates y café. Algunos de los productos que vende se incluyen en el siguiente cuadro.

### Productos

Segmento	Productos	Segmento	Productos
Chocolates	Chocolates de mesa	Galletas	Crackers
	Modificadores de leche		Cremadas
	Golosinas		Especiales
	Productos industriales		Dulces tipo leche
	Otros		Otras
Café	Instantáneo en polvo	Dulces	Mentas
	Granulado		Caramelos
	Mezclas		Otros
	Tostado y molido		
	Otros		

**Fuente:** Distecuator

**Elaborado por:** La autora

El precio de venta de los productos es determinado localmente, teniendo en cuenta los parámetros establecidos de rentabilidad y las condiciones del mercado. Los eventuales descuentos otorgados a cada canal impactan directamente el precio de venta al público

Las ventas aumentan significativamente en las épocas de fiestas. Para cubrir la fuerte demanda del mes de diciembre, debe planear sus pedidos con anticipación, pues por lo general es necesario pedir tres veces más de la cantidad regular. Para las celebraciones especiales como Navidad, el día de las Madres o San Valentín se ofrecen promociones especiales y productos en empaques diseñados especialmente para la ocasión.

En la época de vacaciones, a principios del segundo semestre del año, las ventas en la regional de la Sierra disminuyen, pues las familias prefieren viajar a las zonas costeras.

### 3.3.1.2 Compañías Relacionadas

Para los fines del presente caso, se mencionarán las empresas del grupo en el exterior con las cuales Distecuator haya efectuado operaciones a lo largo del ejercicio fiscal 2014. La vinculación económica está configurada por la participación en el capital y en el control administrativo por parte de la Matriz, tal como lo señala el artículo innumerado posterior al artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 4 del reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el siguiente cuadro se presenta la información de las partes relacionadas, todas ellas compañías privadas, que por confidencialidad en la información se las denominará:

<b>Compañías Relacionadas 2014</b>	
<b>Compañía</b>	
Compañía de Galletas S.A.S.	
Compañía de Chocolates Colombia S.A.S.	
Compañía de Chocolates Perú S.A.	
Compañía de Café S.A.S.	
Compañía de Chocolates México S.A.	

**Fuente:** Distecuator  
**Elaborado por:** La autora

### 3.3.1.3 Operaciones Intercompañía

En el siguiente cuadro se resumen las operaciones llevadas a cabo por Distecuator con partes relacionadas durante el ejercicio 2014.

### Operaciones Intercompañía 2014

Operación/Parte Relacionada	No. De operaciones	Monto (USD)
<b>Importación de inventarios para distribución</b>		
Compañía de Galletas S.A.S.	240	12,665,588
Compañía de Chocolates Colombia S.A.S.	99	6,921,141
Compañía de Chocolates Perú S.A.	37	1,657,936
Compañía de Café S.A.S.	67	5,180,034
Compañía de Chocolates México S.A.	3	282,000
<b>Otros ingresos</b>		
Compañía de Galletas S.A.S.	6	22,075
Compañía de Chocolates Colombia S.A.S.	4	2,170
Compañía de Chocolates Perú S.A.	2	1,176
Compañía de Café S.A.S.	2	319

Fuente: Distecuator

Elaborado por: La autora

### 3.3.2 Análisis Funcional

Después de haber estudiado las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y los activos empleados por Distecuator durante el 2014, se ha determinado que:

1. Es una compañía ecuatoriana, subsidiaria del Grupo Colombiano Chocolates, dedicada a la comercialización y distribución masiva de productos comestibles empacados.
2. Los productos que vende son manufacturados por las fábricas del grupo establecidas principalmente en Colombia.
3. Todas las marcas comerciales de los alimentos son desarrolladas por las fábricas, así como los conocimientos para su manufactura y comercialización.
4. Los principales canales de distribución utilizados para la venta al por mayor de sus productos son las grandes cadenas, mayoristas, autoservicios y distribuidores independientes.
5. Distecuator se encarga directamente del mercadeo y la promoción de sus productos y cubre los gastos en los que se incurra en el proceso;

ocasionalmente los negocios o fábricas apoyan con inversiones en mercadeo para las marcas ofrecidas en el Ecuador.

6. Para evaluar los Precios de Transferencia utilizados en sus operaciones intercompañía, es posible caracterizarla como una empresa principalmente distribuidora de alimentos, que en el desarrollo de sus funciones emplea activos fijos propios y activos intangibles de propiedad de partes relacionadas, e incurre en riesgos empresariales rutinarios de mercado, inventario, cartera y tenencia de activos.

### **3.3.2.1 Funciones**

#### **Compras**

- a) Planeación

Distecuator se encarga de elaborar un plan de ventas anual con base en los históricos de venta y las estrategias de mercadeo. De acuerdo con este plan, la empresa presenta un presupuesto anual de compras.

- b) Proveedores

Sus proveedores son únicamente las fábricas que hacen parte del Grupo.

- c) Proceso de Compras

Se realiza mensualmente entre 15 y 20 pedidos a las fábricas del Grupo. El personal de logística se encarga de consolidar las necesidades de compra de la empresa. La operación comercial de Distecuator se extiende a lo largo de la mayoría del territorio ecuatoriano.

- d) Término de Compras

Las compras de producto terminado a partes relacionadas en el exterior son realizadas en términos de cotización DAP, FOB y CIF y son pactadas en su totalidad en dólares americanos.

## Ventas

### a) Fuerza de ventas

Las funciones de distribución se separan en dos zonas, la regional de la sierra y la regional de la costa, administradas desde Quito y Guayaquil, respectivamente. En ambas ciudades se cuenta con vendedores por canal.

### b) Canales de Distribución

El canal tradicional es el canal de distribución más importante, seguido por las grandes cadenas. En el siguiente cuadro se ilustra la composición de las ventas de la compañía por canal.

Canal	Participación %
Tradicional	53.13
Grandes Cadenas	31.70
Autoservicios	12.17
Industrial	2.03
Institucional	0.90
Alternativo	0.07

**Fuente:** Distecuator  
**Elaborado por:** La autora

### c) Clientes

El mercado ecuatoriano de los productos que comercializa la compañía se encuentra concentrado principalmente en la regional de la Sierra y en una menor proporción en la de la Costa.

d) Términos de Venta

La venta de los productos comercializados se realiza en dólares americanos. Sin excepción, la política de crédito de la empresa es pago de contado o máximo a un período de 45 días.

### 3.3.2.2 Activos

a) Tangibles

Propiedad, Planta y Equipo, al 31 de diciembre de 2014, representa el 1.92% del total de sus activos y comprende lo siguiente:

<b>Propiedad, Planta y Equipo</b>	
<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>MONTO (USD)</b>
Muebles y enseres	63,780
Equipo de computación	125,564
Vehículos	132,930
Maquinaria y equipo en tránsito	97,189
Depreciación acumulada	-171,043
<b>TOTAL</b>	<b>248,420</b>

**Fuente:** Estados Financieros Distecuator 2014.  
**Elaborado por:** La autora

Los inventarios son contabilizados al costo. Para la determinación de dicho costo se aplica el método promedio, y al cierre del ejercicio es reducido a su valor de mercado si este es menor. Debido a la naturaleza perecedera de los alimentos, la compañía maneja una política FIFO en todas sus bodegas. Al 31 de diciembre de 2014, registró un total de inventarios de US \$3,944,351 que representa el 30.52% de sus activos.

b) Intangibles

Las marcas comercializadas han sido desarrolladas y promovidas por el Grupo para uso y explotación de las subsidiarias en el ámbito mundial.

Distecuator no posee ningún activo intangible ni desarrolla o ha desarrollado tecnologías que involucren know-how específico.

### **3.3.2.3 Riesgos**

#### **a) Riesgo de inventario**

Los productos con un riesgo alto son aquellos que tienen un uso específico y son ofrecidos a muy pocos clientes. La compañía estaría tomando un gran riesgo al almacenar este tipo de productos a menos que tuviesen una orden de compra firme de parte del cliente. Los productos con un riesgo moderado son menos susceptibles de sufrir obsolescencia. A pesar que estos productos son ofrecidos a pocos clientes, estos tienen múltiples usos o aplicaciones o aquellos productos que tienen un número limitado de aplicaciones, a pesar de que se ofrecen a varios clientes, existe la probabilidad de que algunos de sus clientes serían candidatos para adquirir el inventario restante. Los productos con un menor riesgo de obsolescencia tienen usos diversos y muchos compradores potenciales.

#### **b) Riesgo de mercado**

Hay una variedad de factores externos a las operaciones de una compañía que tienen el potencial de afectar su rentabilidad, entre estos se pueden mencionar: la inflación, recesión, situación política y cambios en las tasas de interés, entre otros.

El riesgo de mercado asumido por la compañía está directamente relacionado con las tendencias económicas de la industria y la competencia en el mercado ecuatoriano. Se considera que el riesgo de mercado es moderado, ya que hay cierto grado de estabilidad en la demanda y en general en la economía

ecuatoriana. En cualquier caso el riesgo es asumido en un 100% por Distecuator.

c) Riesgo de cartera

El riesgo de cartera de la empresa se reduce a los clientes locales; sin embargo, la empresa mantiene cortos plazos de pago y los distribuidores son por lo general estables y no es común que se atrasen en los pagos. En cualquier caso Distecuator asume el riesgo de cartera en su totalidad.

d) Riesgo por defectos en los productos

Se considera bajo, por cuanto no se generan reclamos significativos. Si se llega a presentar alguno, Distecuator responde en primera instancia ante el cliente y se le da una solución inmediata. Los defectos de fábrica son tramitados con el proveedor correspondiente.

### **3.3.3 Análisis Económico**

En medio de un panorama global que parece dar señales de recuperación, la economía ecuatoriana registró un crecimiento del 3.8% en 2014 es decir 3.5 veces más que el crecimiento promedio de América Latina que alcanzó 1.1% con base en las estimaciones hechas por el Banco Central y el Fondo Monetario Internacional. Dentro de los aspectos a resaltar están las políticas implantadas por el Gobierno Nacional, destinadas al impulso de diversos sectores y el logro de mantener la tasa de inflación en un nivel relativamente bajo, dentro de una economía cuyo principal motor de crecimiento es el comportamiento de la demanda interna.

Sin embargo, pese a lo anterior, es muy probable que este mejor desempeño se vea contrarrestado por factores externos como la lenta recuperación de los Estados

Unidos y los diversos problemas financieros al interior de los gobiernos europeos, que en suma, ocasionarían una mayor inestabilidad en los mercados internacionales, afectando negativamente aspectos como la demanda de productos, el comportamiento en el precio de los commodities y el flujo de capital desde los países desarrollados.

El método seleccionado para evaluar el carácter de valor de mercado de las operaciones sujetas a análisis es el de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional (“MTU”), tomando a Distecuator como la parte analizada y utilizando comparables independientes externos.

Para desarrollar la muestra de compañías comparables utilizadas en el análisis del MTU fue empleada la base de datos Fundamentals. El indicador de utilidad seleccionado para el análisis de las operaciones fue el margen de utilidad de operación sobre ventas netas (“MO”). Las operaciones fueron analizadas sobre los resultados generales Distecuator. Estos resultados fueron comparados con los de empresas semejantes, distribuidoras de productos comestibles empacados.

El rango de valor de mercado ajustado por capital y por diferencias geográficas obtenido de las empresas comparables en el periodo 2012-2014 fluctuó entre 1.70% y 2.36%, con una mediana de 1.91%. Durante 2014, Distecuator obtuvo un MO de 3.22% en su operación general.

#### **3.3.4 Selección del Método de Precios de Transferencia**

De acuerdo con las regulaciones sobre Precios de Transferencia existentes en Ecuador, el método más apropiado para determinar el precio o margen de utilidad en

las operaciones realizadas con partes relacionadas deberá ser seleccionado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas. En este sentido, a continuación se relacionan las razones para la aceptación o el rechazo de los métodos de evaluación contemplados en dichas regulaciones:

#### **3.3.4.1 Precio comparable no controlado**

##### **Aplicabilidad del método con comparables internos:**

Para hallar comparables internos es necesario verificar la existencia de transacciones entre empresas del Grupo y partes independientes que involucren productos terminados similares a los adquiridos por Distecuator de las partes relacionadas.

Se consideró la aplicabilidad del método con comparables internos y se determinó que:

- Distecuator no adquiere inventarios para distribución de proveedores terceros ajenos al Grupo.
- Durante el ejercicio analizado, las entidades vinculadas a Distecuator no han vendido productos terminados similares al por mayor o al detal a ningún cliente en Ecuador;
- Los precios de venta al por mayor aplicados por las partes relacionadas de Distecuator a entidades mayoristas no vinculadas (distribuidores independientes) no constituyen comparables eficientes para los precios de venta aplicados, debido a las diferencias sustanciales que puede haber entre

los diferentes mercados geográficos, niveles de mercados, riesgos asumidos e intangibles transferidos, difícilmente eliminables mediante ajustes;

- No existe posibilidad de utilizar los precios pactados entre Distecuator y sus clientes como comparables para los precios de compra al por mayor a sus vinculados, tanto por diferencias de volumen (mayorista/detallista) como de nivel de mercado (distribuidor/punto de venta).

Dadas las circunstancias, se llegó a la conclusión que no es posible hallar un comparable interno para el precio de las unidades terminadas importadas por Distecuator y, por lo tanto, se excluye la posibilidad de evaluar la operación mediante el presente método en su versión interna.

#### **Aplicabilidad del método con comparables externos:**

Para hallar comparables externos es necesario verificar la existencia de transacciones entre empresas independientes (ninguna vinculada al Grupo) que involucren productos terminados similares a los adquiridos por Distecuator a sus partes relacionadas.

Se consideró la aplicabilidad del método con comparables externos y se determinó que:

- Los precios de venta en el mercado (sea ecuatoriano o internacional) de los productos comestibles empacados, comercializados generalmente por empresas competidoras, no pueden ser utilizados como comparables por:
  - Diferencias en las características de los productos mencionados;
  - Diferencias en el valor de los intangibles implicados (contenido y reconocimiento comercial);

- Diferencias de volumen (mayorista/detallista);
- Diferencias de nivel de mercado (distribuidor/usuario final);
- Para los productos terminados no hay un precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, por lo que no es posible contar con información de cotizaciones públicas de sus precios al por mayor que pudieran constituir comparables externos.

Dadas las circunstancias expresadas, se llegó a la conclusión que no es posible hallar un comparable externo para el precio de las unidades terminadas importadas por Distecuator y, por lo tanto, se excluye la posibilidad de evaluar la operación mediante este método en su versión externa.

#### **3.3.4.2 Precio de Reventa**

Distecuator no adquiere productos terminados de proveedores terceros, por lo tanto este método con uso de comparables internos no puede ser utilizado en este análisis.

La aplicación del método con comparables externos es posible; sin embargo requeriría una categorización de los conceptos de costos y gastos en las empresas comparables similar a la de Distecuator. Un error en esta categorización podría originar errores en las conclusiones de acuerdo con el principio de plena competencia. En consecuencia, este método no es el más adecuado para analizar la operación de importación de productos terminados de partes relacionadas en el exterior.

### **3.3.4.3 Costo Adicionado**

El costo adicionado de la empresa, en la operación sujeta a análisis, debe ser establecido con referencia al costo más el margen que obtiene en operaciones comparables no controladas (comparables internos). También puede servir como guía para identificar el costo más el margen que hubiera sido obtenido en transacciones comparables por una entidad independiente (comparables externos).

Este método proporciona una medida de valor de mercado particularmente confiable en operaciones de manufactura o de prestación de servicios pero no para el análisis de operaciones de reventa o distribución. Por lo tanto, este no es un método confiable para analizar las operaciones de distribución.

### **3.3.4.4 Distribución de Utilidades – Residual de Distribución de Utilidades**

Cuando las transacciones están íntimamente relacionadas y resulta impráctico e impreciso segregadas, es posible que éstas no puedan ser evaluadas individualmente y, por lo tanto, que no exista información de operaciones similares entre entidades no relacionadas. Estos métodos son de utilidad en los casos en que todas las partes que participan en la operación hayan contribuido a la creación de activos intangibles.

La utilidad de operación global, suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las partes relacionadas involucradas, se asignará a cada una de las partes

considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una, con respecto a las operaciones que realizan entre sí.

El beneficio residual se obtiene restando la utilidad de operación asignada a las partes de la utilidad de operación global. Este beneficio residual que no fue posible asignar se distribuirá entre las partes, considerando, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una, en la proporción en que hubiese sido distribuido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

La aplicación de estos dos métodos se rechazó dado que no generaría resultados confiables, ya que no se cuenta con una base confiable para aislar o reasignar las utilidades entre las partes y determinar los respectivos márgenes netos asociados a dichas operaciones con base en la contribución relativa de cada vinculado a la utilidad o pérdida conjunta.

#### **3.3.4.5 Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional**

En la utilización de este método no es necesario reclasificar los registros de la actividad mercantil al clasificar los costos y gastos, sobre una base común se compara una utilidad operativa, lo que implica una ventaja al comparar información consistente.

Una característica importante de este método es que el estándar de comparabilidad requerido en el análisis no es muy rígido en términos de cualidades de producto y circunstancias económicas.

Para evaluar el carácter de valor de mercado de las operaciones sujetas a estudio se empleó este método que generalmente proporciona una medida de valor de

mercado particularmente confiable en los casos en que la parte analizada o las compañías comparables no poseen ni desarrollan activos intangibles no rutinarios.

### **3.3.5 Aplicación del Método Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional**

#### **a) Selección de la parte analizada**

Distecuator se dedica a la comercialización de productos comestibles empacados importados de partes relacionadas en el exterior. Los resultados de la compañía pueden ser verificados utilizando la información más confiable. Adicionalmente, la empresa no posee ni ha desarrollado activos intangibles. Todas las posibles diferencias entre Distecuator y los potenciales comparables pueden ser eliminadas mediante ajustes técnicos razonables. Por todos los motivos expuestos, Distecuator debe ser la parte examinada para este análisis.

#### **b) Búsqueda de Compañías Comparables**

##### **o Base de Datos**

La búsqueda de compañías comparables fue desarrollada a través de una base de datos electrónica. Además de información financiera detallada, estandarizada y actualizada, como por ejemplo: estructura organizacional, perfil corporativo, reportes del negocio, noticias, perfiles de inversión, análisis de la industria, reportes anuales e información bursátil sobre empresas a nivel mundial.

##### **o Proceso de búsqueda y selección de comparables**

Para encontrar compañías que realicen actividades comparables a las de la parte analizada, se realizó una búsqueda en la base de datos, en los siguientes códigos SIC Primarios códigos de Clasificación Industrial Estándar.

#### Códigos SIC Utilizados

SIC	Título	Descripción
5141	Groceries, General Line	Establecimientos dedicados principalmente a la distribución al por mayor de una línea general de comestibles.
5145	Confectionery	Establecimientos dedicados principalmente a la distribución al por mayor de confites y productos relacionados, como dulces, chicles, frunas, nueces, chispetas, syrups y chips de papas y maíz, entre otros.
5149	Groceries and Related Products, Not Elsewhere Classified	Establecimientos dedicados principalmente a la distribución al por mayor de comestibles y productos relacionados, no clasificados en otra parte.

**Fuente:** Standard Industrial Classification (SIC) System Search

**Elaborado por:** La autora

La búsqueda inicial se concentró en identificar compañías ecuatorianas; sin embargo, no se encontró ninguna potencialmente comparable. Debido a los resultados infructuosos de la búsqueda de empresas comparables locales, se emprendió una nueva búsqueda que incluyera compañías internacionales que contaran con información pública y confiable. Bajo los códigos SIC referidos se identificaron 179 entidades listadas y potencialmente comparables.

## **Aceptación y Rechazo**

De la muestra obtenida se descartaron entidades que difieren de la parte analizada en cuanto a funciones, riesgos y activos. Adicionalmente, se eliminaron de la muestra todas las entidades que cumplieron con uno o más de los siguientes criterios:

- No contar con información de negocios actualizada, y/o no contar con información financiera en por lo menos dos años sobre el período 2012-2014, lo cual afectaría la fiabilidad de la comparación;
- Realizar funciones significativamente diferentes y/o realizar operaciones significativas de manufactura, lo cual afectaría el grado de comparabilidad funcional;
- Mantener un activo fijo promedio superior al 50% de sus ventas anuales, lo cual sería indicio de que se ejercen funciones complejas, no relacionadas con la distribución;
- No presentar estados financieros consolidados o ser una compañía posiblemente controlada, ya que sus resultados pueden estar afectados por sus políticas de precios intercompañía;
- Asumir riesgos empresariales significativamente diferentes, lo cual afectaría la fiabilidad de la comparación;
- Tener pérdidas operativas recurrentes durante el período analizado, lo cual sería indicio de que la empresa incurre en riesgos empresariales no de rutina;
- Poseer y/o desarrollar activos intangibles no rutinarios; y
- Encontrarse en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal.

Las siguientes entidades se seleccionaron como comparables:

### Compañías Comparables

Compañía	SIC	País	Descripción
Akyurek Tuketim Urunleri Dag	5149	Turquía	Distribuidor de productos comestibles de consumo masivo.
Hosen Group Ltd.	5149	Singapur	Distribuidor, importador y exportador de productos de consumo, especialmente alimentos procesados.
Metcash Limited	5141	Australia	Distribuidor al por mayor de productos comestibles, bebidas alcohólicas y otros bienes.
Nash Company	5141	Estados Unidos	Distribuidor mayorista de alimentos.

**Fuente:** Base de datos Fundamentals

**Elaborado por:** La autora

#### c) Resultados obtenidos por Distecuator

El siguiente cuadro muestra la información financiera empleada en el cálculo del margen de operación de Distecuator en su operación general.

#### Información Financiera Relevante y Cálculo de MO

Cuentas del Estado de Resultados	2013	
Ventas (a)	34,355,668	
Costo de Ventas	25,876,013	
Utilidad Bruta	8,479,655	
Gastos Operativos	7,373,616	
Utilidad Operativa (b)	1,106,039	
MO (b/a)	3.22%	
Cuentas del Balance	2013	2012
Inventarios	3,944,351	2,706,433
Cuentas por Cobrar	5,888,940	5,019,112
Activos Fijos	248,429	96,847
Cuentas por Pagar	8,477,665	7,346,130

**Fuente:** Estados Financieros Distecuator.

**Elaborado por:** La autora

#### d) Determinación del rango de plena competencia

En el siguiente cuadro se resumen los resultados obtenidos por la muestra de entidades comparables y la determinación del rango de plena competencia frente al resultado de la parte analizada.

<b>Rango de Plena Competencia</b>		
	<b>MO</b>	<b>MO Ajustado</b>
Distecuator (2014)	3.22%	
Cuartil inferior	1.82%	1.70%
Mediana	2.66%	1.91%
Cuartil Superior	3.53%	2.36%
<i>Compañías Comparables</i>		
Akyurek Tuketim Urunleri Pazar Dag ve	1.88%	1.47%
Hosen Group Ltd.	3.84%	2.04%
Metcash Limited	3.43%	3.32%
Nash-Finch Company	1.65%	1.77%

**Fuente:** Con datos de Fundamentals.

**Elaborado por:** La autora

A partir de estos resultados es posible establecer que los Precios de Transferencia utilizados por Distecuator en sus operaciones intercompañía son consistentes con los que habrían utilizado partes independientes en operaciones comparables.

### **3.3.6 Conclusiones**

Durante el ejercicio 2014 la principal operación realizada por Distecuator con partes relacionadas ubicadas en el exterior fue la importación de inventarios para distribución. Para analizar los Precios de Transferencia utilizados en las operaciones se realizó un análisis con base en los estados financieros de la compañía al 31 de diciembre de 2014. Los resultados del ejercicio fueron comparados con los de entidades semejantes que operan de manera independiente en el mercado en distribución de alimentos.

El análisis llevado a cabo demuestra que el monto de los ingresos, costos y gastos deducibles de Distecuator, asociados a sus operaciones con entidades relacionadas durante el ejercicio del año fiscal 2014, son consistentes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Por lo tanto, es posible concluir que Distecuator ha cumplido con el principio de plena competencia, según lo establecido en el artículo innumerado posterior al artículo 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

### 3.3.7 Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas

RESUMEN DE OPERACIONES					
TIPO DE OPERACIÓN	NÚMERO DE OPERACIONES EFECTUADAS	EN VALORES (USD)			
		Operaciones de Ingreso	Operaciones de Egreso	Operaciones de Activo	Operaciones de Pasivo
301 - Importación de inventarios para distribución	446			26,706,699.35	
124 - Otros ingresos [puede incluir dividendos]	14	25,739.70			
<b>TOTAL:</b>	<b>460</b>	<b>25,739.70</b>	<b>0.00</b>	<b>26,706,699.35</b>	<b>0.00</b>
VALOR TOTAL DE OPERACIONES:	26,732,439.05				
AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA					
MÉTODO PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA					MONTO
6 - Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional					0.00
<b>TOTAL AJUSTE APLICADO</b>					<b>0.00</b>

## Capítulo Cuarto

### Conclusiones y Recomendaciones

#### 4.1 Conclusiones

- Dentro de la política tributaria mundial ya se encuentra el tema de los Precios de Transferencia y poco a poco la están implementando estados en los que aún no se encontraban regulados y en los que ya existían se está ampliando su aplicación a la tributación nacional al incluir las operaciones con vinculadas locales y de este modo van tomando mayor relevancia. Los Precios de Transferencia requieren de un análisis minucioso y completo por parte de los contribuyentes y de las respectivas administraciones tributarias ya que la gran mayoría del comercio mundial se realiza entre miembros de un grupo económico.
- En materia de Precios de Transferencia, las directrices de la OCDE constituyen un texto completo que trata todos los preceptos relativos a este tema, por ello lo utilizan las diferentes legislaciones tributarias y la señalan como referencia técnica frente a los distintos problemas que puedan presentarse. Las normas establecidas en las diversas legislaciones señalan como principio fundamental el de plena competencia y este es el estándar adoptado a nivel internacional, mediante el cual se evalúan las operaciones entre empresas relacionadas con operaciones entre empresas independientes, principio acogido en la normatividad ecuatoriana. Se señala que de no verificarse la aplicación del principio de plena competencia ya sea el sujeto

pasivo o la administración tributaria, deberán afectar la base imponible del impuesto a la renta con la finalidad de obtener la base que se hubiese obtenido respetando el principio. Siendo este principio la base para efectuar el análisis de comparabilidad y estudiar sus distintos factores teniendo como finalidad el hallazgo de empresas y operaciones comparables.

El Servicio de Rentas Internas es el encargado de velar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas estén enmarcadas bajo el principio de plena competencia, para proteger su recaudación y salvaguardar por una tributación más justa.

- Se requiere un análisis pormenorizado de las empresas y operaciones comparables ya que la utilización equivocada de éstas puede alterar significativamente los resultados obtenidos, se debe trabajar para encontrar los comparables adecuados y contar con los criterios suficientemente claros y los documentos para su selección.

El tema más complejo en cuanto a la aplicación de los Precios de Transferencia es el del análisis de comparabilidad, el encontrar operaciones entre partes relacionadas y compararlas con operaciones entre partes independientes para poder determinar si el precio pactado es el de mercado, en la práctica es muy difícil por el acceso a la información y documentación.

La aplicación de los métodos, a los que se los califica como más fiables son a los tradicionales el método del precio comparable no controlado, el de costo adicionado y el de precio de reventa pero por las dificultades presentadas en la detección de empresas y operaciones comparables, en la práctica los más utilizados son los de utilidades el de distribución de utilidades, residual o de

márgenes transaccionales de utilidad operacional aunque son señalados como menos fiables por no analizar las transacciones. Realizado el análisis del entorno, realidad económica y financiera se efectúa la selección a fin de que el método pueda adaptarse a las operaciones llevadas a cabo y como se solicita los soportes para la selección del método y la explicación para haber descartado los otros deben estar bien fundamentados y documentados.

- En este documento de Precios de Transferencia he tratado de puntualizar todos los temas relevantes, como el principio de plena competencia, criterios de comparabilidad, métodos que permitan cumplir de manera adecuada las obligaciones de los contribuyentes. Estos conceptos forman parte de la regulación de los Precios de Transferencia tratados en la tributación internacional y nacional. Al no aplicar las regulaciones de los Precios de Transferencia puede existir perjuicio para uno u otro Estado.
- A través de estas regulaciones se pretende evitar o limitar la manipulación de los márgenes de utilidad que buscan mejorar la carga impositiva del grupo, al igual que una tributación equitativa para las jurisdicciones. La aplicación de Precios de Transferencia permite que se desarrollen las actividades económicas de manera competitiva y leal sin abusar del poder o relación que se mantenga con otras empresas, tratando de evitar de este modo la manipulación de los precios, la distorsión de la competencia y obtener algún tipo de ventaja sobre el resto.

- En la aplicación del caso práctico se determinó que el mejor método es el de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, cumpliendo con los requerimientos y procedimientos indicados por la administración tributaria minimizando el riesgo de que se deban realizar ajustes o sometiéndose al pago de multas por incumplimiento. En el caso analizado la empresa no tuvo la necesidad de realizar ajustes ya que sus operaciones se encontraban dentro del rango de plena competencia.

## **4.2 Recomendaciones**

- Todas las empresas sujetas a la presentación del estudio de Precios de Transferencia deben cumplir con lo establecido en la norma tributaria ecuatoriana y mantenerse actualizados sobre las nuevas resoluciones emitidas, previamente analizar los precios y contratos llevados a cabo en las operaciones con empresas relacionadas locales o del exterior para evitar que luego de aplicado el estudio se deban realizar ajustes que afectarían sus bases imponibles.
- Sería importante que los países de Latinoamérica puedan armonizar las normas que regulan los Precios de Transferencia, no sólo ayudarían a las administraciones tributarias sino a los contribuyentes, fortaleciendo y contribuyendo a su integración y desarrollo, debido a que la realidad económica y comercial es similar y con el mismo fin de que la carga tributaria para cada jurisdicción sea justa y refleje la realidad de las operaciones realizadas.

- Es importante que todos los Estados empiecen a adoptar estas medidas y los países que ya lo han hecho no piensen únicamente en ampliar el número de sujetos pasivos para incrementar su recaudación, sino en desarrollar la normativa que regulen aspectos que se encuentran con vacíos legales como en el caso de existir conflictos, contemplar los procedimientos y prácticas administrativas para resolver controversias y así mejorar y ampliar la normativa existente, por ello la necesidad de que la interpretación en los diferentes Estados sea similar para evitar posibles controversias brindando soluciones oportunas y menos conflictivas.
- La complejidad de la puesta en práctica de las regulaciones de los Precios de Transferencia y al no ser esta una ciencia exacta se puede obtener distintos resultados válidos y aceptables en cuanto a la selección de comparables y del método para un mismo caso por las distintas posibilidades e interpretaciones que pueden presentarse en el estudio. Por ello se requiere que las normas sean lo más claras y precisas posibles fijando su alcance para de este modo evitar controversias o interpretaciones que complican el análisis de resultados. De presentarse algún conflicto la resolución del mismo contempla el estudio de un caso y período específico analizado y se debe tomar en consideración que el contribuyente no lo puede tomar como base para la aplicación en estudios posteriores, el tiempo y recursos que va a tomar el dictar la sentencia pueden tomar varios años y elevados costos.  
  
Por ello es importante que la administración tributaria se encuentre en una posición flexible y analice primeramente la información presentada por el

contribuyente sin tratar de buscar a como dé lugar las imprecisiones o mala fe de los sujetos pasivos ya que no necesariamente todas las personas naturales o sociedades que mantengan operaciones con partes relacionadas pueden tener la intención de evadir o reducir sus impuestos, puede existir una dificultad real para establecer y determinar el precio de mercado de una operación.

- El control interno debe ser una herramienta de planificación estratégica, que permita que los Precios de Transferencia en las empresas sujetas a este régimen puedan detectar a tiempo mediante el establecimiento de políticas el precio de mercado de las operaciones entre partes relacionadas que se vayan a efectuar, realizando seguimiento constante con el fin de reducir de manera oportuna posibles litigios que puedan presentarse y con esto asegurar el cumplimiento de la normativa vigente brindando seguridad y disminuyendo el riesgo de conflictos.
- Mantener en una sociedad a un profesional dedicado exclusivamente a Precios de Transferencia implica un costo muy elevado, por ello la necesidad de que el personal que conforma el departamento contable financiero tenga la suficiente preparación, conocimiento y mantengan el criterio requerido para la revisión del anexo y del informe integral de Precios de Transferencia realizado por empresas especializadas previo a la presentación con el fin de evitar incumplimientos ante la administración tributaria.

El Servicio de Rentas Internas al ser la entidad de control sobre la aplicación adecuada de los Precios de Transferencia, debe ser quién imparta y amplíe

este conocimiento a contadores y demás personal de las áreas financieras de las empresas siendo ellos un nexo para velar que la información reportada sea la correcta.

- Sustentar y mantener toda la información y documentación presentada en el informe de Precios de Transferencia a fin de poder sostener y verificar el análisis realizado y el método seleccionado, reduciendo de este modo el riesgo ante la autoridad tributaria competente.
- Revisar y verificar el cumplimiento tributario que mantienen las personas naturales y sociedades obligadas a la presentación de información relativa a Precios de Transferencia ya que este puede ser un punto de referencia útil para conocer las intenciones en los precios pactados en operaciones vinculadas.

## Bibliografía:

- Akie Utumi, Ana Claudia. “Precios de transferencia: principios de la OCDE y la realidad de la aplicación en Brasil”. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Victor Uckmar, Alejandro C. Altamirano, Heleno Taveira Torres, coor. Buenos Aires. Abaco de Rodolfo Depalma. 2003.
- Balzani, Francesca. “El concepto transfer pricing”. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Victor Uckmar, Alejandro C. Altamirano, Heleno Taveira Torres, coor. Buenos Aires. Abaco de Rodolfo Depalma. 2003.
- Bettinger Barrios, Herbert. *Precios de transferencia sus efectos fiscales*. 10<sup>a</sup> ed. act. México. ediciones fiscales Isef. 2000.
- Campagnale, Norberto Pablo. Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo. “Precios de transferencia: generalidades”. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires. Fondo editorial de derecho y economía. 2000.
- Collado Armengol, Albert. Delgado Pacheco Abelardo. “Pasado, presente y futuro del régimen de los precios de transferencia en España”. *Fiscalidad Internacional*. Fernando Serrano Antón, coor. Madrid. Centro de estudios financieros. 2001.
- Delgado Pacheco, Abelardo. “El régimen de los llamados precios de transferencia”. *Manual de fiscalidad internacional*., Manuel Gutiérrez Lousa, coor. Madrid. Instituto de estudios fiscales. 2001.
- Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno. Actualización diciembre del 2012.
- Ecuador. Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Disposiciones reglamentarias sobre la forma de aplicación de la LRTI.

Decreto 374. Suplemento R.O. 209, 8 de junio del 2010. Actualización Enero del 2013.

- González-Béndiksen de Zaldívar, Diego. “Precios de Transferencia”. *Fundamentos de la tributación*. Eleonora Lozano Rodríguez, coor. Bogotá. Temis. 2008.
- Hamaekers, Humbert. “Precios de transferencia: historia, evolución y perspectivas”. *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, coor. Madrid. Centro de estudios financieros. 2001.
- Insignares, Roberto. Julio Roberto Piza. “Precios de transferencia”. *Derecho internacional de los negocios*. Adriana Zapata de Arbeláez, compiladora. Bogotá. Universidad externado de Colombia. 2003.
- Licto Garzón, Carlos. “Precios de Transferencia”. *Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*. Quito. Processum. 2008.
- Londoño Gutiérrez, Fabio. “Precios de transferencia: aspectos jurídicos y económicos”. *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. Nomos. 2008.
- Mascuñán, Jorge Pérez. “Precios de transferencia”. *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*. Madrid. Asociación española de asesores fiscales. 1996.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”. 1995.
- Revilla Martínez, Eduardo. “La fiscalización de los precios de transferencia de las operaciones internacionales”. *Impacto del proceso de modernización*

*en la administración tributaria. 30ª Asamblea General. Santo Domingo.*

Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. 1996.

- Rodríguez, Rossana. “Precios de transferencia, referencia al régimen aplicable en el Perú”. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez coord. Tomo II. Buenos Aires. marcial pons de Argentina. 2008.