

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

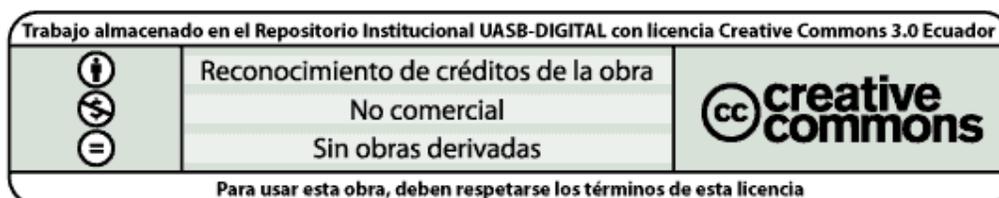
Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad
Internacional

**Ventajas y desventajas para los contribuyentes del uso de
Acuerdos de Precios Anticipados – APAs**

Autora: María Gabriela Santoro Santillán

Tutor: Jairo Godoy Guevara

Quito, 2017



Cláusula de Cesión de Derecho de Publicación de Tesis/Monografía

Yo, María Gabriela Santoro Santillán, autora de la tesis intitulada “Ventajas y Desventajas para los Contribuyentes del uso de Acuerdos de Precios Anticipados - APAs”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha:.....

Firma:

Resumen

Dentro de las relaciones económicas que se presentan entre las empresas tenemos el concepto o término denominado *empresas o partes relacionadas* que según nuestra normativa son aquellas en las que otras empresas o terceras personas participan directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha elaborado los Métodos o Régimen de Precios de Transferencia para mantener un control acertado de las operaciones económicas realizadas entre partes relacionadas, y comprobar que las mismas se están realizando de manera similar a las que se efectúan entre partes independientes.

En vista de los problemas reflejados por la utilización de los métodos de Precios de Transferencia, se creó la forma de *negociación al método a utilizar* denominado Acuerdo de Precios Anticipados o APAs. Los APAs consisten en convenios realizados entre los contribuyentes y administraciones tributarias para determinar con anticipación el método a utilizar en las transacciones realizadas entre partes relacionadas, pero siempre bajo criterios apropiados de comparación, ajustes, hipótesis relacionadas con eventos futuros de estas transacciones y operaciones controladas; es decir, que lo que buscan estos convenios es que las transacciones económicas entre relacionadas cumplan el principio de plena competencia o *arm's length*.¹

El presente trabajo consiste en analizar la utilización de APAs como una herramienta alternativa para evitar la evasión de impuestos, advertir si es un beneficio y su posible aplicación en nuestro país dentro de la normativa existente.

¹ Principio de plena competencia.- 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. Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 463 (21 de julio de 2016), art. Innumerado después del art. 15.

Dedicatoria

A mi esposo Pablo David, quien me enrumbo en esta aventura, por su amor y paciencia; a mis hijos Arianna y Pablo, quienes en mi vida son la fuerza y la motivación; a mis padres, Papipo y Mimimimi, por ser mi ejemplo de entereza y esfuerzo, quienes me enseñaron a ser quien soy y por estar siempre presentes en cada etapa de mi vida con su apoyo incondicional.

Agradecimiento

A Dios, que gracias a Él me encuentro en donde estoy y por permitirme cumplir mis metas y sueños, a mi tutor, Jairo Godoy, por sus valiosos aportes y acertada dirección en este trabajo de investigación, muchas gracias por su constancia y apoyo; a todos los docentes de la Universidad Andina Simón Bolívar, por su paciencia y dedicación en estos dos años de estudios, pero un agradecimiento especial al Ec. Romeo Carpio, por darme la oportunidad de participar en esta Maestría.

Índice

Capítulo Primero	7
Introducción	
1. Partes relacionadas	8
1.1. Definición.....	8
1.2. Características de las partes relacionadas	11
1.3. Partes relacionadas - concepto y perspectiva para la OCDE	12
1.4. Partes relacionadas – concepto y perspectiva en América Latina	14
1.5. Análisis en la normativa ecuatoriana.....	17
Capítulo Segundo	21
2. Precios de transferencia	21
2.1. Definición.....	21
2.2. Antecedentes históricos y evolución	26
2.3. Arm´s length o principio de plena competencia.....	28
2.4. Factores de comparabilidad.....	30
2.5. La regla del mejor método	32
2.6. Métodos.....	33
Capítulo Tercero.....	44
3. APAs – Acuerdos de Precios Anticipados	44
3.1. Definición.....	44
3.2. Antecedentes históricos y evolución	45
3.3. Tipos de APAs.....	48
3.4. Proceso de negociación de los APAs.....	49
3.5. Proceso de negociación de APAs bilaterales	52
3.6. Importancia de la utilización de APAs	52
3.7. Situación y perspectiva de los APAs en el Ecuador, regulaciones y prácticas administrativas	55
3.8. Análisis cuantitativo del beneficio o desventaja de la utilización de un APAs	63
Capítulo Cuarto	76
4. Conclusiones y recomendaciones	76
4.1. Conclusiones	76
4.2. Recomendaciones	79
Bibliografía	

Capítulo Primero

Introducción

Según nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, empresas o partes relacionadas consisten en aquellas compañías que mantienen una participación directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra, es decir, consiste en empresas o compañías que realizan operaciones o transacciones dependientes una de la otra.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que corresponde a una organización internacional de los países más desarrollados económicamente a nivel mundial, y ha sido la encargada de la publicación de las mayores bases y fundamentos económicos y sociales en busca de maximizar su crecimiento económico, ha elaborado los Métodos o Régimen de Precios de Transferencia para mantener un control acertado de las operaciones económicas realizadas entre partes relacionadas, y que no es más que el análisis de las contraprestaciones que se realicen entre ellas y comprobar que las mismas se están realizando de manera similar a las que se realizan entre partes independientes. En vista a los problemas reflejados por la utilización de los métodos de Precios de Transferencia, causada sobre todo por la discrepancia de métodos a utilizar entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, se ideó una “negociación al método a utilizar” denominado Acuerdo de Previo de Precios o APA's. Los APA's consisten en convenios realizados entre los Contribuyentes y Administraciones Tributarias para determinar con anticipación el método a utilizar en las transacciones realizadas entre partes relacionadas, pero siempre bajo criterios apropiados de comparación, ajustes, hipótesis relacionadas con eventos futuros de estas transacciones y operaciones controladas; es decir que lo que buscan estos convenios es que las transacciones económicas entre relacionadas cumplan el principio de plena.

A nivel internacional el tema propuesto ha sido estudiado y utilizado hace varios años en diferentes países, pero en nuestro país no se han desarrollado investigaciones sobre el mismo, por lo que mi propuesta es analizar a nivel interno respecto de la utilización de estos acuerdos antes de que surjan problemas en su implementación y utilización y no llegar a que estos problemas sean resueltos

mediante sentencia por vía judicial. En nuestro país se ha introduciendo este tema con la emisión de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, mediante el cual, el Servicio de Rentas Internas fija el proceso para la absolución de consultas sobre el criterio anticipado respecto del método a ser utilizado en operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia.

El presente estudio serán de carácter descriptivo y de análisis documental de los diferentes criterio sobre el problema, se aplicará una modalidad documental – bibliográfica, teniendo como fuentes primarias a doctrina dictada por expertos del derecho fiscal internacional plasmado en textos, papers, artículos; así como la dictada en conferencias respecto del tratamiento que se ha empleado en los diferentes Acuerdos Previos de Precios - APA´s. Por tratarse de un tema fundamentación internacional se concretará el estudio a la normativa sobre el tema, con especialidad énfasis en aquella que haya sido dictada dentro de organismos de los cuales el Ecuador sea miembro o suscriptor.

1. Partes relacionadas

1.1. Definición

Debido al progreso tecnológico y de la comunicación que ha ocurrido en el mundo en estas últimas décadas, la globalización, y, para lo que nos interesa en el presente caso, las transacciones mercantiles, han permitido que las *empresas multinacionales*² desarrollen sus actividades económicas en diferentes partes del mundo. La necesidad de crecer debido a la expansión del consumo, generó que las empresas buscaran maneras de llegar a los diferentes países, rompiendo barreras y las clásicas maneras de comercio, consiguiendo un perfeccionamiento de técnicas que les permitieran una mayor generación de ingresos al crear grupos económicos integrales.

² Aquélla que comprende entidades con recursos propios en más de un país en los que, generalmente a través de la IDE, localiza personas y/o activos que gestiona y controla para realizar cualquiera de las actividades primarias de la cadena de valor. Villareal Larrínaga Oskar, “La internacionalización de la empresa y la empresa multinacional: una revisión conceptual contemporánea”, *Cuadernos de Gestión*, Vol. 05 num. 2, (2005), 63.

Este fenómeno dio comienzo a fines del siglo XIX con la finalización de la guerra civil norteamericana y el comienzo de la primera guerra mundial.³ Desde entonces existieron y existen muchos factores que han permitido que las empresas puedan expandir sus horizontes; el libre movimiento de capitales, la apertura de fronteras, leyes tributarias beneficiosas, son factores que han incidido en la creación de empresas multinacionales o transnacionales, mismas que a su vez, han generado estrategias que les permite generar más réditos a un menor costo, todo bajo una planificación que depende mucho del sitio donde se localicen sus empresas y de las alianzas que puedan existir con otras.

Esta problemática ha conducido a que las administraciones tributarias utilicen el principio de realidad económica o *esencia económica*,⁴ la cual también, ha permitido la aplicación de la *teoría del órgano*, que consiste en “permitir al legislador encontrar la mejor forma para detectar el gravamen de transacciones realizadas entre partes que no son independientes”.⁵

Ya para entrar a determinar que es una parte relacionada, de manera general podríamos decir que es o se da cuando, entre dos empresas y/o personas naturales, una de ellas, participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

Según el código de Comercio de Colombia, una sociedad subordinada (o parte relacionada) sucede cuando “el poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra persona que será su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual ella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria”.⁶

En la normativa de México encontramos que adopta el concepto que menciona la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –en adelante se cita como OCDE– e indica que, parte relacionada es cuando dos o más

³ Picciotto Sol, “International Business Taxation. A study in the internationalization of Business Regulation”, *Law in context*, (Londres: Weidenfeld and Nicolson, 1992), 2-3.

⁴ Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. Ecuador. *Código Tributario*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No.268 (16 de junio de 2014), art. 17.

⁵ Belisario, Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Curso de Finanza, derecho tributario y financiero, 8va edición (Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002), 625.

⁶ Ecuador, *Código de comercio*, Decreto 410, (1971), art. 260.

personas “participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra”.⁷

Dentro de los conceptos contables, la NIC 241 –Norma Contable Internacional– conceptualiza a las partes relacionadas como “a la persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros”.⁸

Para un mejor entendimiento pongamos un ejemplo: supongamos que la empresa multinacional ABC, que mantiene su matriz en la India y su actividad económica es la producción de computadores, tiene un establecimiento permanente en Ecuador; ese establecimiento permanente, a su vez, compra las computadoras a su casa matriz, es decir a la empresa ABC en la India, para posteriormente revenderlos a clientes independientes en Ecuador. De esta transacción comercial realizada entre la empresa matriz ABC y su subsidiaria en el Ecuador, así como de los conceptos revisados anteriormente, podemos concluir entonces que la subsidiaria de Ecuador es parte relacionada de la empresa ABC. Debemos suponer que este es un ejemplo básico de lo que puede ser calificado como una parte relacionada, ya que actualmente existen un sinnúmero de modalidades y transacciones que indican la relación económica entre empresas, y que por lo tanto, llevan a establecer la relación entre ellas.

Bajo este contexto, varios gobiernos empezaron a advertir la existencia de abuso de los regímenes fiscales por parte de estos grupos económicos, siendo este entonces uno de los motivos de la creación de organismos y departamentos especializados como por ejemplo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el Comité de Expertos de Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas o la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –en adelante se cita como CIAT–, que analizan estos sucesos y buscan resolver los problemas que generan estas estrategias maliciosas.

⁷ México, *Ley del impuesto sobre la Renta*, art. 215, párr. 5.

⁸ NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas, IFRS, último acceso 20 de agosto de 2016.

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2024.pdf>

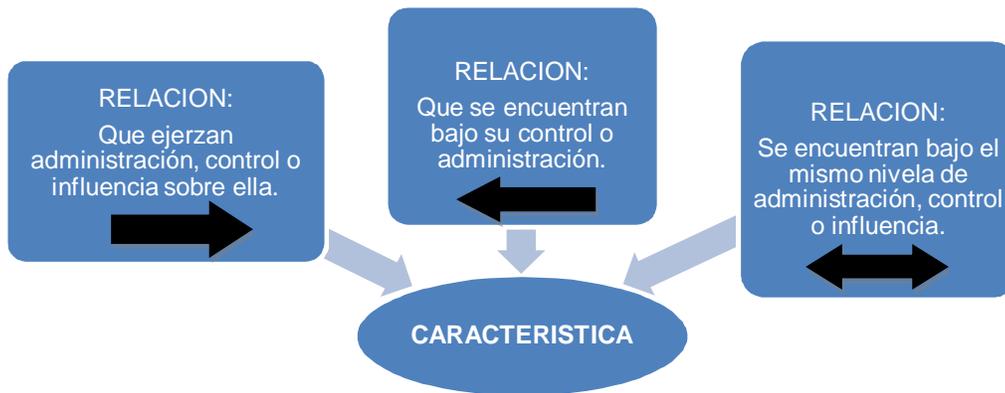
1.2. Características de las partes relacionadas

Como ya he indicado en líneas anteriores, parte relacionada es cuando entre empresas, una de ellas, participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra. Este fenómeno puede ocurrir entre una o varias empresas, siempre que se cumpla la condición de intervención de la una o unas con las otras.

Entonces, de este análisis se pueden deducir dos características primordiales de las partes relacionadas; la primera relacionada al control y/o administración, y la segunda respecto del capital.

De la primera característica podemos resumir que, el control y/o administración, puede suceder bajo los siguientes contextos:

Grafico 1.
Características de las partes relacionadas



Elaboración propia.

Y de la segunda, esto con respecto del capital, las partes consideradas relacionadas pueden estar sujetas a condiciones establecidas por la matriz; por ejemplo, un crédito proporcionado o recibido, provisiones o suministros que puedan tener una de la otra podrían modificar el precio de venta o adquisición, ya que estas serían distintas a las establecidas por ella misma con otras empresas que no son relacionadas.

La sola vinculación en las empresas influye tanto que, aun cuando no haya operaciones entre ellas, puede impactar en los resultados financieros, siendo entonces muy importante enunciar esta información, con el objeto de que cualquier persona que examine el balance de resultados pueda conocer de forma veraz e integral la información de una empresa.

1.3. Partes relacionadas - concepto y perspectiva para la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE– es un “foro único en donde los gobiernos de 30 economías democráticas trabajan conjuntamente para enfrentar los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades”.⁹

Esta organización fue creada en 30 de septiembre de 1961 como sucesora de la Organización Europea de Cooperación Económica, la cual, mediante el intercambio de experiencias e información de los países miembros y no miembros, busca presentar lineamientos que solucionen los problemas planteados y evitar la competencia fiscal nociva. La OCDE, o *el club de los países ricos* como rústicamente se la conoce, es la organización de mayor influencia a nivel mundial, es una de las fuentes de derecho internacional más relevantes en lo que respecta a temas de fiscalidad internacional, y todo esto se debe a su larga trayectoria, estudios y amplia experiencia en estos temas.

Esta organización, mediante su Comité de Asuntos Fiscales, creó las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, mismas que fueron publicadas el 13 de julio de 1995 y desde entonces se encuentran vigentes y han sido periódicamente actualizadas, fueron creadas con el objeto de:

- Proporcionar a los países los medios que requieren para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción llevada a cabo por las empresas multinacionales;
- Proporcionar a las empresas multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión;
- Reducir el riesgo de doble imposición económica;
- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional; y
- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país.¹⁰

Como ya he mencionado, estas son las directrices son aplicadas en varias administraciones tributarias incluyendo la nuestra, y de igual manera, están siendo

⁹ “La OCDE”, OCDE, último acceso 10 de mayo de 2016.

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>

¹⁰ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, Pág. 2, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

acogidas por muchas empresas multinacionales facilitando las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias.

La OCDE, dentro de las Directrices así como en su Modelo de Convenio Fiscal, ha definido a las partes relacionadas o *empresas asociadas* como:

1. Una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa, o
2. La misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.
 - a) Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando:
 - b) Posee, directa o indirectamente, más del [%] del capital social de la empresa;
 - o
 - c) Tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa.¹¹

En contexto encontramos que la OCDE habla de empresa, misma que la ha definido como “cualquier actividad empresarial o profesional o negocio”;¹² es decir que una empresa no necesariamente es una persona jurídica, sino que bajo este concepto, abarca a cualquier persona física que realice actividades económicas en su territorio o en el extranjero, haciendo más amplio el alcance de esta disposición en relación de que cualquiera que lleve la dirección, control o capital de más de dos empresas, estas serán consideradas partes relacionadas.

Otra observación que podemos encontrar dentro de estos lineamientos, es que la OCDE no define un mínimo de participación en el capital social para considerar el control de una empresa, sin embargo, la mayoría de países han establecido un porcentaje mínimo dentro de su normativa, por ejemplo, en nuestro país debe existir un mínimo de 25% de participación en el capital social para establecer algún tipo de relación¹³.

La OCDE ha entregado una definición amplia con el objetivo de que cada país, dependiendo de su realidad y tipo de actividades comerciales que realice, haga la adaptación correspondiente, ya que acoger este concepto sin adaptarlo, bajo ningún punto de vista es beneficioso, y ¿por qué no sería beneficioso? porque mientras “más amplia sea la definición de ‘control’, mayor es el número de

¹¹ *Ibíd.*, 18.

¹² Modelo de Convenio Fiscal, OCDE, art. 3 (2015).

¹³ Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 4, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 2.

contribuyentes sujetos a la legislación en materia de precios de transferencia”,¹⁴ siendo que no todas las transacciones pueden ser medidas por este régimen debido a su naturaleza, y en consecuencia las administraciones tributarias y contribuyentes, se verían en el arduo trabajo de verificar que las transacciones comerciales cumpla con el principio de plena competencia además de incurrir en gastos innecesarios.

De lo dicho entonces, vemos que este concepto es en esencia el mismo que ha sido plasmado en las normativas de los países que acogieron estas Directrices, pues indica básicamente que una parte relacionada es cuando una empresa o persona natural participa en la dirección o administración, control o capital de dos o más empresas.

1.4. Partes relacionadas – concepto y perspectiva en América Latina

Actualmente se ha comprobado que los grupos económicos se encuentran utilizando esta medida como un instrumento de planificación tributaria internacional, existen varios casos de empresas que manipulan sus precios entre sus partes relacionadas con la intención de ubicar sus utilidades en jurisdicciones con impuestos de menor tasa o de nula tributación, países que son conocidos como paraísos fiscales.¹⁵

Ante esto, se ha generado la necesidad de crear, modificar o agregar dentro de la normativa de cada país leyes y reglamentos que regulen estas transacciones, de tal forma que las administraciones tributarias puedan aplicar medidas con el objeto de que las empresas paguen impuestos en el país residente. Entre las acciones tomadas por los Estados están la suscripción de acuerdos entre administraciones tributarias, adoptar los modelos de los convenios de la OCDE y/o la Organización de las Naciones Unidas –en adelante se cita como ONU–, sus directrices y la utilización de APAs.

Los países que conforman América Latina también vieron la necesidad de implementar medidas que controlen las transacciones económicas entre partes relacionadas; muchos de estos cambios dependieron del escenario de cada país, así

¹⁴ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, Pág. 2, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

¹⁵ Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución [NAC-DGERCGC15-0000052](#): Expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición”. *Registro Oficial*, No 430, 3 de febrero de 2015: 2-5.

tenemos por ejemplo, países que han creado métodos propios como el caso de Argentina y modificación al método del precio comparable no controlado en el sexto párrafo de su normativa o mal llamado sexto método, Brasil y su método de márgenes fijos de mercado o México y sus regímenes para las maquiladoras, pero en su mayoría, fueron las directrices de la OCDE el lineamiento elegido como base para la norma local o como referencia técnica.

Dentro de las organizaciones que existen en Latinoamérica se encuentra el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –en adelante se cita como CIAT–, con mayor conocimiento e influencia en temas tributarios. Esta organización junto al apoyo de las administraciones tributarias, trabaja en la búsqueda de fortalecer, perfeccionar y fomentar las prácticas tributarias, todo esto a través del intercambio de experiencias, investigaciones y mejores prácticas. Como resultado, varios países latinoamericanos han implementado gradualmente instrumentos de control como normas internas y convenios de tributación, intercambio de información entre las administraciones tributarias, actualizando sus metodologías y perfeccionando el correcto y justo control en transacciones entre partes relacionadas.

El CIAT no ha encontrado un concepto definitivo sobre qué son partes relacionadas, pero económicamente la ha definido como “la vinculación de negocio que pueda existir entre dos sujeto”.¹⁶ Esta organización en el año 2012, realizó un estudio respecto de las transacciones comerciales entre partes relacionadas, el régimen de precios de transferencia y su incidencia en América latina y el Caribe, el cual como resultado reflejó que el 70% de los países de la región contemplan normas generales, el 10% de estos países contemplan principios básicos, el 78% cuenta con oficinas o equipos especializados y el 73% realiza inspecciones de campo.¹⁷

Dentro de este estudio, el CIAT ha clasificado en cinco grupos a los países que han adoptado normativa que regulan estas transacciones:

Cuadro 1.
Clasificación de países con normativa de regulación para transacciones entre partes relacionadas

Grupo no. 1		
Brasil, México, Chile	(1992-1997)	Los que han implementado normas desde hace más de una década.

¹⁶ CIAT, “*El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*”, pág. 16, último acceso el 07 de mayo de 2016,
<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4736/1/T1755-MRI-Solano-Una%20Mirada.pdf>

¹⁷ *Ibíd*, 11.

Grupo no. 2		
Argentina, Venezuela, Perú, Colombia	(1998-2002)	Han implementado legislaciones con posterioridad pero que han logrado avances sustantivos.
Grupo no.3		
República Dominicana, Ecuador, Uruguay	(2003-2007)	Han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializada.
Grupo no. 4		
El Salvador, Bolivia, Panamá, Honduras, Guatemala, Costa Rica, Nicaragua, Bolivia	(2008-2014)	Países que se encuentra en una etapa prematura en cuanto al desarrollo de la normativa (legislaciones que recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún y sus unidades de precios de transferencia están en proceso de formación).
El resto de los países analizados, que conforman el quinto grupo, son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Jamaica, Paraguay y Trinidad y Tobago.		Países que aún no han introducido normativas o se encuentran en proceso de formulación de régimen para el control de precios de transferencia.

Fuente: CIAT, “El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe”, pág. 13, último acceso el 07 de mayo de 2016, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4736/1/T1755-MRI-Solano-Una%20Mirada.pdf>

Elaboración propia.

Este estudio concluyó que, varios países de la región, han adoptado medidas que controlen las actividades entre partes relacionadas y la describió según el siguiente cuadro:

Cuadro 2.
Cuadro resumen de países latinoamericanos con normativa de regulación para transacciones entre partes relacionadas

País	Con normativa	Normativa antes del 2002	Fiscalizaciones	Casos en juicio	Uso de base de datos	Departamentos especializados en administración tributaria	Grupos
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Bolivia	No	No	No	No	No	No	V
Brasil	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Chile	Si	Si	Si	No	Si	Si	II
Colombia	Si	Si	No	No	Si	Si	III
Costa Rica	No	No	No	No	No	Si	V
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si	II

El Salvador	Si	No	No	No	No	Si	IV
Guatemala	Si	No	No	No	No	Si	IV
Honduras	si	No	No	No	No	No	IV
Jamaica	No	No	No	No	No	No	V
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Panamá	Si	No	No	No	No	Si	IV
Nicaragua	No	No	No	No	No	No	V
Paraguay	No	No	No	No	No	No	V
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si	III
Rep. Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
Trinidad y Tobago	No	No	No	No	No	No	V
Uruguay	Si	No	Si	No	No	Si	III
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si	II

Fuente: Estudio precios de transferencia, SRI, pág. 15, último acceso el 07 de mayo de 2016.[file:///E:/inf_sri/Downloads/2012_estudio_precios_transferencia_ciat-itc-giz%20\(3\).pdf](file:///E:/inf_sri/Downloads/2012_estudio_precios_transferencia_ciat-itc-giz%20(3).pdf)

Elaboración propia.

El control de las transacciones comerciales entre partes relacionadas y sus precios de transferencia, sin lugar a duda, es uno de los temas de mayor importancia en la fiscalidad internacional, pero gracias al intercambio de información, estudios realizados y experiencias en países desarrollados como los que conforman la OCDE, han permitido que algunos países latinoamericanos logren avances representativos, como lo sucedido en nuestro país.

1.5. Análisis en la normativa ecuatoriana

Una realidad que vive nuestro país es que, cada vez más, las empresas nacionales son controladas por empresas extranjeras y esto se debe fundamentalmente a la globalización, fenómeno que ha obligado que las empresas se fusionen o sean adquiridas por empresas más grandes con el objeto de mejorar sus ingresos¹⁸ a través de aprovechar las sinergias que se generan.

¹⁸ “La Fusión de Empresas en el Ecuador como opción de crecimiento: un análisis de casos”, Revista tecnológica ESPOL, último acceso el 01 de mayo de 2016.
<https://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/1354/1/2743.pdf>

El Ecuador, ante esto y al ser un partícipe más de la economía mundial, vio la necesidad de incluir dentro de su ordenamiento jurídico normas que regulen las transacciones entre partes relacionadas. Se podría decir que esta inserción comenzó a mediados de 1994, mediante la publicación del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se estableció cuales eran o se consideran partes relacionadas, siguiendo las reformas al Código Tributario en 1999, al permitir al SRI regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios dentro de las determinaciones directas, en las transacciones que consideraban el valor de costo o en las importaciones y exportaciones de bienes o servicios que utilizaban precios inferiores a los del mercado, para finalmente – mediante el Decreto Ejecutivo N° 2430 de 31 de diciembre de 2004– se agregue a la Ley de Régimen Tributario Interno el Régimen de Precios de Transferencia, normas que con fines tributarios, presentan los conceptos y parámetros que regularían estas actividades. Vale indicar que el Ecuador, así como la mayoría de países a nivel mundial, adoptó los lineamientos de las *Directrices OCDE* aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, un documento que detalla los lineamientos internacionales que regulan las transacciones comerciales entre partes relacionadas y la recaudación fiscal.

Es así entonces que en la actualidad, la base legal que regula las transacciones entre partes relacionadas, se encuentra contenida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno –en adelante se cita como LORTI–, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno –en adelante se cita como RLORTI– y en varias resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas –en adelante se cita como SRI–; donde podremos encontrar a quienes se consideran como partes relacionadas:

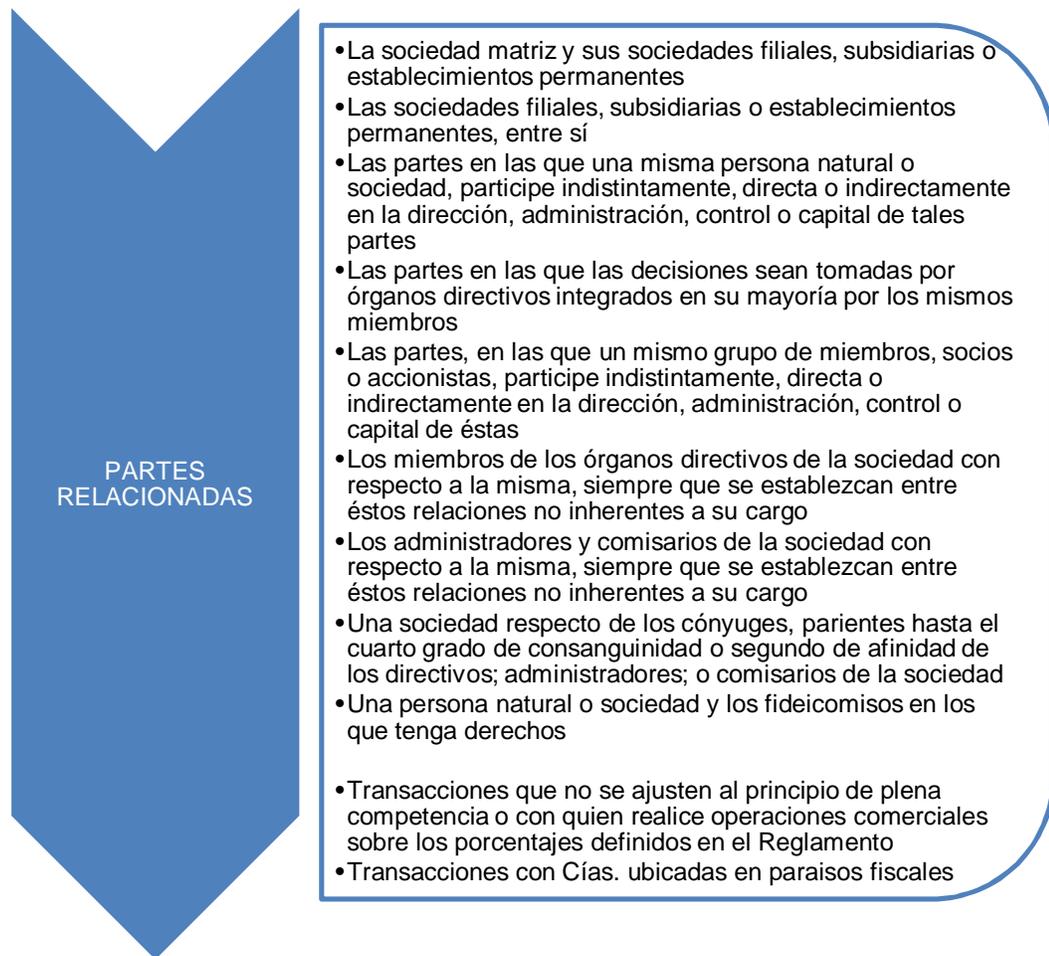
Las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.¹⁹

Además de este concepto, los siguientes casos también son razones para considerar a dos o más contribuyentes como partes relacionadas para fines

¹⁹ Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno* [2015], art. Innumerado luego del art. 4, en *Ley de Régimen Tributario Interno. Impuesto a la Renta*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 448 (Quito, 28 de febrero de 2015): 3.

tributarios, mismos que son mencionados en el art. innumerado siguiente al art. 4 de la LORTI:

Grafico 2.
Características de las partes relacionadas



Elaboración propia.

Podríamos entonces resumir que, dentro del concepto de partes relacionadas que menciona la normativa ecuatoriana, los casos más importantes de vinculación están los relacionados con cuatro criterios: administración, dirección, control y capital.

La legislación ecuatoriana contiene leyes y documentos claros y sencillos, lo que lleva a que el contribuyente pueda aplicar correctamente los lineamientos ahí planteados; además, el Ecuador está considerado como uno de los países latinoamericanos que posee un cuerpo legal bien estructurado referente a este tema;²⁰ sin embargo, no con eso se quiere decir que no debemos seguir actualizándonos y mejorando cada vez.

Ya revisados los criterios desde el punto de vista regional y mundial, así como el acogido por el Ecuador, como conclusión diría que todos los casos, en esencia, definen que una parte relacionada es cuando entre dos o más empresas y/o personas naturales, se encuentra alguna vinculación por cualquiera de los cuatro criterios ya mencionados, a saber: administración, dirección, control y capital.

²⁰ CIAT, “*El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*”, pág. 13, último acceso el 07 de mayo de 2016, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4736/1/T1755-MRI-Solano-Una%20Mirada.pdf>

Capítulo Segundo

2. Precios de transferencia

2.1. Definición

A consecuencia de la implementación del nuevo concepto de *empresas multinacionales*, varios países han visto esto como una oportunidad para obtener mayores inversores, y estas a su vez, se encuentran buscando destinos que les sea más rentables, lo que ha generado una serie de problemas que anteriormente no fueron contemplados dentro de las normativas de los Estados. Por esto, y debido a las diferencias entre las normas tributarias de los países, las administraciones tributarias han visto la necesidad de regular estas transacciones con la finalidad de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia o *arm's length*, integrando o modificando sus leyes internas, sus regímenes de precios de transferencia, o a su vez, acogiendo ejemplos de otros países como los son las Directrices de la OCDE.

Según Héctor Belisario define a los precios de transferencia como los precios que fijan empresas o grupos vinculados por transacciones entre ellos y que son distintos de los precios de competencia fijados por empresas independientes actuando en circunstancias similares²¹. La manipulación de los precios de transferencia, por una parte, han ocasionado que los Estados con tasas impositivas más altas vean reducidas las recaudaciones por impuestos, y por otra, ha resultado conveniente para los grupos económicos porque les permite maximizar sus ganancias al pagar menos impuestos, además que les da una ventaja adicional sobre las empresas que no pueden utilizar esta estrategia. Los objetivos del régimen de precios de transferencia pueden ser varios e inclusive ajenos a los tributarios, pero que a la final resulta siempre el mismo: maximizar los beneficios del grupo económico.

En muchas ocasiones, la utilización de estas estrategias ha llevado a que estos grupos, al trasladar sus beneficios a Estados de baja o nula tributación, erosionen la base imponible y de esta forma puedan eludir el pago de impuestos.

En este punto, considero importante hacer una breve referencia al Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios –en adelante se cita como BEPS–. Esta iniciativa surgió de los países que conforman la

²¹ Belisario Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, en Astrea, 629, 2002.

OCDE, los cuales solicitaron a este organismo crear un plan de acción que combata los problemas de la erosión de la base imponible y que además regule el traslado de los beneficios de manera abusiva de un modo coordinado y completo, en donde, de forma conjunta con los demás Estados, se presenten alternativas para controlar los gravámenes de estas actividades económicas.

Este plan ha establecido las siguientes etapas de acción:

1. Identificar las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado
2. Antecedentes de beneficios; se han considerado 15 acciones y son las siguientes: Abordar los retos de la economía digital para la imposición, Neutralizar los efectos de los mecanismos híbrido, Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controlada, Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financiero, Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Impedir la utilización abusiva de convenio, Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimientos Permanentes, Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (intangibles, riesgos y capital y otras transacciones de alto riesgo), Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de Controversias, Desarrollar un instrumento multilateral.
3. Establece plazos para poner en marcha estas acciones; los cuales se implementarán entre 12 a 18 meses, e
4. Identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones; entre estas están Desarrollar un instrumento multilateral, Procesos eficientes, Consultar a las empresas y a la sociedad civil.²²

De esto entonces podemos resumir que el objetivo principal de los Estados es el poder controlar las transacciones entre partes relacionadas, para que estos no sean utilizados con el único fin de reducir impuestos en su grupo económico.

Los precios de transferencia presuponen “la divergencia entre el precio estipulado entre empresas vinculadas y el precio de competencia fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares”,²³ es el “valor de los productos o servicios a los que se cobra entre empresas pertenecientes a un mismo grupo”,²⁴ es decir, que el precio fijado entre partes relacionadas debe ser igual al precio que se hubiera sido fijado con partes independientes.

²² Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, último acceso 19 de julio de 2016. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

²³ Ceferino José, *Precios De Transferencia Métodos Aplicables Para Su Determinación*, (monografía, IEFPA Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas, 2001) 45.

²⁴ Ruyman, Alan. *Negocios Internacionales: un enfoque de administración estratégica*, en McGraw-Hill, 569,1996.

Recogiendo el mismo caso propuesto en la explicación de partes relacionadas, ahora para explicar qué son precios de transferencia: la empresa multinacional ABC, que mantiene su matriz en la India y su actividad económica es la producción de computadores, tiene un establecimiento permanente en Ecuador quien compra las computadoras para revender a sus clientes independientes. Su ingreso estará determinado por estas tres variables; a. el precio de reventa de las computadoras a sus clientes independientes, b. el precio de todos los insumos, menos las computadoras, y, c. el precio de las computadoras pagadas por la subsidiaria del Ecuador a su matriz en la India. Este tercer precio es un precio de transferencia, y ¿por qué decimos eso? porque para las dos primeras variables es el mercado el que determinará el precio, pero la tercera variable está bajo el control de la empresa matriz, que es una parte relacionada.

Entre los conceptos más influyentes está el establecido por la OCDE, que en su *Modelo de Convenio Fiscal* establece que:

Cuando dos empresas estén asociadas 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.²⁵

Este concepto ha sido adoptado por muchos países a nivel mundial, pero también existen los que han acogido el suyo propio, a continuación, algunos ejemplos:

Argentina en 1943 incluyó en sus leyes el concepto de plena competencia, y a consecuencia de que las empresas cárnicas estaban manipulando los precios entre los miembros de un mismo grupo empresarial. Este país adoptó las recomendaciones de la OCDE y en su Ley de Impuesto a las Ganancias establece que:

Las transacciones entre un establecimiento estable o un sujeto empresa del país, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.²⁶

²⁵ Modelo Convenio Fiscal, OCDE, art. 9, párr. 1.

²⁶ Argentina. *Ley de impuesto a las ganancias* [1973], art. 14 (27 de diciembre de 1973).

Brasil lo hizo en 1996, cuando incluyó las nuevas reglas para el control de precios de transferencia, con el objeto de evitar que las ganancias de empresas residentes fueran enviadas al exterior. A pesar que adoptó las recomendaciones de la OCDE, no existe la inclusión del principio de plena competencia dentro de su normativa de la manera explícita o textual como lo define o relata este último organismo. En su ley establece que:

Los gastos, costos y cargas para los bienes, servicios y derechos contenidos en los documentos de importación o adquisición, realizada con persona relacionada, sólo será deducible en la determinación de la renta, el valor a la que no exceda el precio determinado por uno de los métodos siguientes.²⁷

Brasil es el creador del “método de márgenes fijos de mercado”, utilizado para transacciones de importación y exportación con empresas relacionadas del exterior.

USA inició el régimen de precios de transferencia en 1917 con la expedición de la regulación 41 de la Ley sobre Ganancias de Guerra, sin embargo, su documento más relevante fue su Libro Blanco o *White Paper* publicado en 1988, donde se incluyó el concepto del Precio Justo del Mercado, el cual busca determinar si “las transacciones entre partes relacionadas, muestran su verdadera carga tributaria al ser comparadas con transacciones semejantes realizadas entre partes independientes”,²⁸ este documento se basó en el reporte de precios de transferencia de 1979 de la OCDE.

México incluyó normas relevantes al régimen de precios de transferencia recién en 1992, el documento legal que las contiene es su Ley de Impuesto sobre la Renta, mismo que indica que:

Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.²⁹

²⁷ Brasil. *Ley Federal* [1996], art. 18, en Registro Oficial, Suplemento, No. 9.430 (27 de diciembre de 1996). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm

²⁸ Internal Revenue Service, Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458, 475, 1988.

²⁹ México. *Ley de impuesto sobre la renta*, art 179 (11 de diciembre de 2013).

Sin embargo, mantiene un régimen de protección para las maquiladoras y sus precios de transferencia.

Finalmente encontramos que en la norma ecuatoriana el Régimen de Precio de Transferencia, está “orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes”,³⁰ que como ya he indicado, adoptó también las Directrices de la OCDE. Durante los últimos años el Ecuador ha realizado algunas actualizaciones y modificaciones al régimen de precios de transferencia, con la intención de corregir los vacíos legales y errores que presentaba la norma interna, vacíos y errores que estaban siendo mal utilizados:

**Cuadro 3.
Cuadro resumen de cambios normativos en el Ecuador respecto de los
Precios de Transferencia**

Precios de transferencia en el Ecuador	<p>Modificación al artículo No. 91 del Código Tributario, mediante el Art. No. 4 de la Ley 99-24 (R.O. No. 181, del 30 de abril de 1999).</p> <p>Regular los precios de transferencia de bienes o servicio dentro de las determinaciones directas en transacciones bajo del costo o cuando las importaciones y exportaciones se realicen a precios inferiores a los de mercado.</p>
	<p>Decreto Ejecutivo No. 2430, (R.O. No. 494 del 31 de diciembre del 2004).</p> <p>Modifica el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno e incorporan aspectos que permiten los controles en materia de precios de transferencia.</p>
	<p>Ley de Equidad Tributaria, (R.O. No. 242 del 29 de diciembre del 2007).</p> <p>Se eleva a ley lo plasmado en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno de 2004.</p>
	<p>Ley de Equidad Tributaria, (R.O. No. 337 del 15 de mayo del 2008).</p> <p>Modificación al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que incluye la presentación de anexos y prelación de métodos.</p>

³⁰ Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. innumerado siguiente al art. 15 [2015] (R.O. 463).

	<p>Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, (R.O. No. 94 del 23 de diciembre del 2009).</p> <p>Se considera partes relacionadas con quien realice sobre los porcentajes definidos en el reglamento respecto de las compras y ventas realizadas.</p>
	<p>Decreto Ejecutivo No. 374 (R.O. 209 de 8 de junio del 2010).</p> <p>Modifica el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno e indica que los contribuyentes que cumplan los criterios establecidos en el reglamento estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos e informes sin ser notificados.</p>

De lo revisado podemos concluir que existen dos requisitos fundamentales en los precios de transferencia; el primero, que debe existir una vinculación entre las empresas, es decir, que sean partes relacionadas, y un segundo, que las condiciones con las que se manejan las transacciones no sean las usuales en un mercado competitivo o de plena competencia.

2.2. Antecedentes históricos y evolución

Es lógico pensar que los precios de transferencia nacieron a partir del crecimiento y progreso de los países desarrollados, en el momento que las empresas se transformaron en multinacionales. Se conoce que ya a finales del siglo XIX, Inglaterra y Escocia, presentaban dificultades relacionados con precios de transferencia en sus empresas textiles, y para inicios de 1915, a consecuencia de la primera guerra mundial, es el Reino Unido quien se convierte en el primer país en utilizar los precios de transferencia a través de la Ley de Finanzas de 1915, la cual establecía que si una empresa no residente realizaba actividades económicas con una empresa inglesa y además ejercía control sobre esta última, y como consecuencia del negocio realizado entre ambas existía un beneficio menor para la empresa inglesa, la empresa no residente tributaría en el Reino Unido por ser una operación vinculada.

Seria Estados Unidos quien le seguiría en 1917 con la reglamentación complementaría a la Sección 1331 (a) de la War Revenue Act de 13 de Octubre de 1917, la cual implantó la obligación de que las empresas relacionadas presentaran declaraciones consolidadas en el Impuesto Federal sobre la Renta de Sociedades, y

esto se dio a consecuencia del federalismo, debido a los varios problemas que ocasionó entre varios Estados y sus transacciones comerciales.

El *GATT*³¹ a partir de 1950 inició el proceso de globalización, esto con el objetivo de evitar que los comerciantes a nivel mundial realicen su comercio con utilidades bajas, y que en consecuencia, decidan transferirlas a territorios con mayores beneficios fiscales. El GATT junto al *Plan Marshall*,³² desarrollaron las grandes firmas multinacionales en Estados Unidos.

Posteriormente, con la venida de la segunda guerra mundial, se propició la mala utilización de los precios de transferencia en las transacciones de servicios intangibles, bienes y servicios financieros, que conllevó a la manipulación de las bases imponibles en las empresas multinacionales.

La primera organización en tratar el tema de precios de transferencia es el grupo AD HOC de la ONU, y el primer estudio realizado, con la finalidad de organizar una normativa que controlara los precios de transferencia, fue la efectuada por la Asociación Nacional de Contadores en Estados Unidos en el año 1956. Ya en los setentas, en vista de la dificultad que representaba el comercio internacional debido a los distintos porcentajes de impuestos en las fronteras, la Unión Americana y el Reino Unido crearon métodos con el fin de evitar la evasión fiscal, y para final de los 80 y 90, se formalizó la importancia de regular estas transacciones y fue cuando se desarrollaron los lineamientos, directrices y métodos que controlarían los precios de transferencia hasta la actualidad.

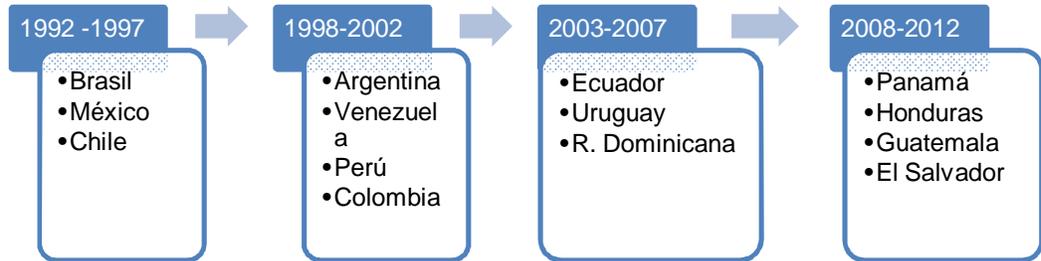
En Latinoamérica esta tendencia se dio a inicios de 1935 en Argentina, quien presenta la primera normativa sobre precios de transferencia con su artículo 20 de la Ley 11682, a la cual se le juntaron otros países como México, Brasil y Colombia. El resto de países se fueron incluyendo a medida que vieron la necesidad de integrarse

³¹ El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) abarca el comercio internacional de mercancías. El funcionamiento del Acuerdo General es responsabilidad del Consejo del Comercio de Mercancías (CCM) que está integrado por representantes de todos los países Miembros de la OMC. El Consejo del Comercio de Mercancías tiene 10 comités que se ocupan de temas específicos (agricultura, acceso a los mercados, subvenciones, medidas antidumping, etc.). También en este caso están integrados por todos los países Miembros. El GATT y el Consejo de Mercancías, WTO, último acceso 05 de mayo de 2016. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm

³² El Plan Marshall es el nombre por el que se conoce el Programa de Reconstrucción Europeo anunciado por el entonces secretario de estado norteamericano George Marshall en un discurso en la universidad de Harvard el 5 de junio de 1947. Plan Marshall, Historia Siglo 20, último acceso 05 de mayo de 2016. <http://www.historiasiglo20.org/GLOS/planmarshall.htm>

al panorama mundial y su desarrollo económico, obligándolos a actualizar sus cuerpos legales para no verse perjudicados por la evasión o elusión de impuestos.

Grafico 3.
Inclusión de normativa sobre precios de transferencia en Latinoamérica



Fuente: CIAT, "El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe", pág. 26, último acceso el 07 de mayo de 2016, <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros/2472-el-control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-america-latina-y-el-caribe.html>
Elaboración propia.

2.3. Arm's length o principio de plena competencia

El arm's length o principio de plena competencia se conoce que tuvo sus inicios en la década de 1930, a través de los estudios que fueron realizados por Mitchelll Carroll a nombre de la Liga de Naciones,³³ su enfoque para el problema de precios de transferencia se fundamentó en los empleados por los países desarrollados, por lo que posiblemente uno de los desaciertos de este estudio fue el no considerar a los países en desarrollo.

El problema nacía de la fijación arbitraria de los precios de transferencia o la deducción de intereses, regalías, servicios, etc. de las empresas relacionadas, factores que conllevaron a que estas puedan transferir sus utilidades de un lugar a otro, obviamente buscando el Estado con menor imposición o de mayor beneficio fiscal.³⁴ Este estudio sugirió como primer paso que los grupos económicos deben ser gravados en base al principio de entidad separada, es decir, que las diferentes empresas que constituyen el grupo económico, sean consideradas como independientes y no como uno solo; y como segundo, que debería aplicarse un método como el de arm's length, ya que sin eso, el principio de entidades separadas no funcionaría.

³³ Carroll, Mitchell B, *Methods of allocating taxable income, vol. 4 of League of Nations, taxations of foreing and national enterprises operating in more than one country*, League of Nations, documento No. c425 (b). 1933II.A. (Ginebra: Liga de Naciones, 1933, Reporte Carrol).

³⁴ *Ibíd*, 12.

Carroll define al estándar arm's length de la siguiente manera:

El comportamiento de una firma y sus subsidiarias sobre la base del modo en que lo harían empresas independientes resuelve todos los problemas de división se recomienda que, en principio, las subsidiarias no sean consideradas como establecimientos permanentes de una empresa sino que sean tratadas como una entidad independiente; y si se prueba que estas transacciones entre firmas asociadas han sido llevadas delante de modo tal de derivar ganancias de una subsidiaria, las ganancias así derivadas deben ser atribuidas a la subsidiaria sobre la base de cómo se hubieran atribuido si la transacción hubiera sido celebrada entre empresas independientes.³⁵

A partir de este concepto, muchos estados en respuesta al perjuicio que les representaban los precios de transferencia, adaptaron el concepto de arm's length como un principio de competidores independientes, y ahora, este principio se encuentra enmarcado en varios contextos del derecho fiscal internacional como en las Directrices de la OCDE o Modelos de la ONU, además, se encuentra regida por las normas del derecho del comercio internacional, ciencias auxiliares, conceptos económicos y otros que se encuentran definidos en normas contables, haciéndose notorio sobre todo en el ámbito tributario.

Así por ejemplo tenemos que Estados Unidos en 1935 implementó este principio en un reglamento de impuestos internos, el mismo establecía que se aplicarán los precios de transferencia como si fuera la de un contribuyente no controlado que trate en condiciones normales de mercado con otro contribuyente no controlado. La OCDE introdujo este concepto en 1963 en el Modelo de Convenciones para Evitar la Doble Imposición, que finalmente se estableció en su documento de Precios de Transferencia y Multinacionales en 1979, misma que indica que el principio de plena competencia existe cuando:

La cuantía de los beneficios imponibles obtenida por una empresa en una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada es conforme al principio de libre competencia si las condiciones de dichas operaciones no difieren de aquéllas que serían acordadas por empresas independientes en operaciones comparables llevadas a cabo en circunstancias comparables.³⁶

Como podemos observar, este concepto guarda mucha semejanza con el concepto dado por Carroll en su reporte.

³⁵ *Ibíd*, 628.

³⁶ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, Pág. 8, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

Así tenemos entonces que el principio de plena competencia es “el producto de la coordinación entre países desarrollados con el fin de establecer un estándar compatible entre países para desalentar la doble imposición internacional”.³⁷

Nuestra normativa define al principio de plena competencia a:

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.³⁸

Revisados todos estos conceptos podemos llegar a concluir que los sujetos a quienes aplican los precios de transferencias son a las personas naturales o jurídicas, residentes o no en el país, 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, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas, y las operaciones que están sujetas al procedimiento de precios de transferencia son transacciones comerciales o financieras realizadas entre estos, transacciones que deberán estar dentro del principio de plena competencia; esto quiere decir que las partes relacionadas, deberán pactar los precios de transferencia de forma similar o igual a la que hubiese sido pactada o fijada entre transacciones comparables con partes independientes dentro de un mismo mercado de competencia.

2.4. Factores de comparabilidad

Los factores de comparabilidad son los elementos que se deben tomar en cuenta en los bienes o servicios que van a ser analizado. Este análisis ayuda a determinar si las diferencias encontradas entre ambas comparables, no afectaron el precio, o a su vez, que al realizar el ajuste correspondiente, este sea suficiente para eliminar esas diferencias; el objetivo de este análisis consiste entonces en encontrar las comparables más fiables,³⁹ ya que dependerá de este resultado para determinar

³⁷ Baistrocchi, Eduardo, “Litigios De Precios De Transferencia: Teoría Y Práctica”, 1a. ed. (Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008), 53.

³⁸ Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*, Segundo art. innumerado de la Sección Segunda de Precios de Transferencia [2015] (R.O. 463).

³⁹ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, Pág. 19, último acceso 12 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

cuál es el mejor método de precios de transferencia que me llevará a ajustar las transacciones a un rango en plena competencia.

La OCDE en sus Directrices ha planteado 5 factores que deben ser considerados al momento del análisis de la transacción, a saber:

1. Las características de bienes o servicios, que son las características físicas del producto; por ejemplo, para bienes tangibles esta su calidad, volumen, disponibilidad, duración; para los intangibles el detalle y condiciones; para servicios su naturaleza y alcance. Este factor es necesario especialmente cuando se trata de comparar el precio.

2. El análisis funcional, que observa actividades o tareas que realiza la empresa; por ejemplo la técnica de manufactura, montaje, investigación y desarrollo, prestación de servicios, promoción, etc., en donde lo que se considera principalmente son los riesgos asumidos y activos utilizados -a más riesgo asumido, más rentabilidad.

3. Las cláusulas contractuales, que son los parámetros en los cuales se realiza el negocio, de estas condiciones dependen el riesgo que asumirán las empresas; lo que se debe observar principalmente es que estas condiciones no solo hayan quedado en papel, sino que efectivamente se hayan realizado.

4. Las circunstancias económicas, que corresponde al análisis del mercado en donde se realiza la actividad económica, puesto que, por más que el bien o servicio sea exactamente el mismo, mucho depende de la localización geográfica, competencia, oferta demanda, para la fijación de precios, por lo tanto, la comparación debe realizarse entre productos que sean comercializados en el mismo mercado.

5. Y por último, las estrategias de negocios, que son las tácticas comerciales utilizadas por las empresas, la manera en que compiten en el mercado; por ejemplo las promociones, negociaciones, alianzas, políticas de precios, posición de marca, etc., ya que todos estos factores influirán en el precio.

Estos factores también han sido acogidos por la normativa ecuatoriana y se encuentran identificadas en el segundo artículo innumerado siguiente del artículo 15 de la LORTI.

2.5. La regla del mejor método

Este concepto fue incluido en la legislación estadounidense en el año 2006, la cual indica que se debe aplicar la Regla del Mejor Método –o RMM por su siglas– para la determinación del método de precios de transferencia; es decir que no se establece jerarquía o preferencia sobre algún método.

Lo que esta regla permite es que los contribuyentes puedan escoger cualquier método, siempre y cuando éste entregue los resultados de plena competencia más confiables, y esto dependerá de los hechos y circunstancias en las cuales se suscitaron las operaciones.

Establece que para la selección de un método, deben ser considerados los siguientes factores:

- a) La confiabilidad, que depende del nivel de comparabilidad de las operaciones comparadas;
- b) Los supuestos y calidad de información utilizada.⁴⁰

En cierto sentido esta regla es muy amplia ya que permite que los contribuyentes, al elegir el método más conveniente, no necesariamente se encuentren cumpliendo con el principio de plena competencia, olvidando que “el criterio general adoptado por la RMM es que en vez de seleccionar un método por fácil aplicación, o porque minimiza el pago de impuestos, habrá de elegirse aquel método que brinde resultados más confiables en términos de equidad y seguridad”.⁴¹

Debemos entender que no existe un único método que pueda ser aplicado en una transacción específica, por lo tanto, la utilización de un método no puede ser rechazado *per se*; el fin que se busca es que el método escogido por el contribuyente sea el de mayor similitud a una transacción con partes no relacionadas y que además demuestre y cumpla con el principio de plena competencia, por lo tanto, el método escogido por el contribuyente no debería generar polémicas con la administración tributaria partiendo de que esta inicia de la buena fe del contribuyente.

Más adelante veremos que en el Ecuador ya no se establece la prelación de métodos y que inclusive los contribuyentes pueden ingresar una consulta a la

⁴⁰ International Bureau of Fiscal Documentation IBD International Transfer Pricing Database, United States of America, 2.3.

⁴¹ Ruben M. Mosqueda Almanza, *Precios de Transferencia, estrategia y norma fiscal*, Cengage Learning. México, 2009, 201.

Administración Tributaria solicitando la autorización de la utilización de cierto método en sus transacciones con partes relacionadas.

Entonces tenemos que, al tener la libertad de escoger un método, esto implica que, si bien es cierto no existe una *negociación* del método, si existe una mayor libertad del contribuyente para elegir y defender el método escogido, en donde la Administración será la llamada a confrontar de información y verificar si la metodología escogida es la más acertada.

Como sabemos, los precios de transferencia no son una ciencia exacta, y por lo tanto en teoría tenemos por un lado, la opción de que es posible determinar un resultado que este bajo el principio de plena competencia sin la necesidad de verificar los resultados de los otros métodos, tal como lo plantea la regla del mejor método; y por otro, la planteada por la OCDE, que indica que es necesario aplicar todos los métodos para encontrar el más apropiado por descarte; sin embargo, ya sea aplicando cualquiera de las teorías, debemos recordar que la Administración Tributaria es quien tiene la última palabra, ya que si ella considera que otro método debió aplicarse, el contribuyente deberá demostrar que su método era el más fiable o caso contrario existirán determinaciones por ajustes de precios de transferencia.

2.6. Métodos

El Ecuador al adoptar los planteamientos de las Directrices de la OCDE, encontramos en su normativa que para la determinación de precios de transferencia, son considerados cualquiera de los siguientes cinco métodos:

1. Método del Precio Comparable no Controlado;
2. Método del Precio de Reventa;
3. Método del Costo Adicionado;
4. Método de Distribución de Utilidades; y,
5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.⁴²

Además, establece que como referencia técnica deberán ser utilizadas las Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, aprobadas por el Consejo de la Organización para la

⁴² Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 85, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 73.

Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente.⁴³

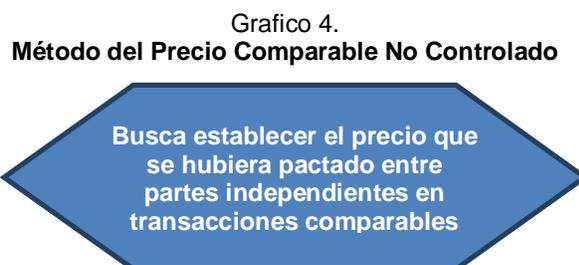
A estos cinco métodos se los ha dividido en dos grupos:

1. Tradicionales; métodos basados en las operaciones o transacciones y son el Método del Precio Comparable no Controlado; Método del Precio de Reventa; y, Método del Costo Adicionado.
2. No tradicionales; métodos basados en el resultado de las operaciones, es decir el beneficio, y son el Método de Distribución de Utilidades y Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Los conocedores del tema, han determinado que seleccionar el método correcto es más importante que las comparables, el riesgo de error es probablemente menor si se aplica el método en materia de precios de transferencia correcto con comparables imperfectos que si se selecciona un método en materia de precios de transferencia incorrecto debido a la existencia de defectos en los comparables disponibles.⁴⁴

2.6.1. Método del Precio Comparable No Controlado (CUP)

Método del Precio Comparable No Controlado (o en inglés Comparable Uncontrolled Price Method –CUP por sus siglas), compara el precio de la transferencia de bienes o servicios realizados entre partes relacionadas con el precio de la transferencia de bienes o servicios realizados entre partes no relacionadas en circunstancias similares. De este método nace el mal llamado 6to método creado en Argentina.



Elaboración propia.

⁴³ Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 89, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 77.

⁴⁴ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, Pág. 18, último acceso 12 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

Este método requiere de un grado muy alto de comparabilidad de los productos y funciones, por lo que se vuelve necesario el cumplimiento de dos condiciones para que su aplicación sea la correcta:

1. Que ninguna de las diferencias entre las transacciones o empresas comparadas afecten materialmente el precio convenido en el mercado; o,
2. Que de existir las, se puedan realizar ajustes confiables y razonables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Los ajustes podrán ser aceptados por las siguientes causas:

- Calidad del Producto.
- Términos del Negocio.
- Mercado Geográfico.
- Propiedad de Intangibles.
- Riesgos por Tipos de Cambio.

Si es imposible realizar ajustes en este sentido, la confiabilidad de este método es menor y sería necesario combinarlo con otros métodos menos directos o inclusive utilizar esos solamente.⁴⁵

Es utilizado en actividades de importación, exportación, *commodities*⁴⁶ o bienes primarios y que sean transados en mercados transparentes. Entre las dificultades que se pueden encontrar para su aplicación está la dificultad de encontrar información de precios comparables adecuados, o que solamente sea encontrada entre partes relacionadas debido a que no existe un mercado propiamente dicho para esa transacción

Ejemplo:

Cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas (comparable externo), o,

Cuando la misma empresa controlada vende un mismo producto a dos empresas, siendo una de ellas vinculada y la otra independiente (comparable interno).

⁴⁵ Lineamientos de la OCDE, OCDE, Ob. Cit., Capítulo II párr. 2, 32.

⁴⁶ Productos indiferenciados cuyos precios se fijan internacionalmente y no requieren tecnología avanzada para su fabricación y procesamiento. Svampa, Maristella, *El Consenso de los Commodities*, junio de 2013.

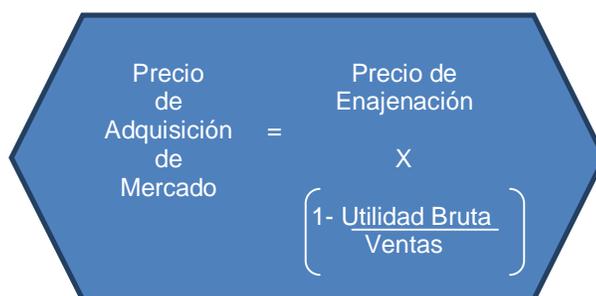
<http://server2.docfoc.com/uploads/Z2015/12/26/b6sapzoIWM/349db5e9df633a996d16720ccca48035.pdf>

2.6.2. Método del Precio de Reventa (RPM)

El Método de Precio de Reventa (o en inglés Resale Price Method –RPM por sus siglas), es utilizado para determinar el precio de compra de un bien a una parte relacionada (importaciones), que posteriormente se lo vende a terceros independientes.

Lo que se compara es el margen de utilidad bruta en actividades de comercialización.

Grafico 5.
Método del Precio de Reventa (RPM)


$$\text{Precio de Adquisición de Mercado} = \text{Precio de Enajenación} \times \left(1 - \frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}} \right)$$

Elaboración propia.

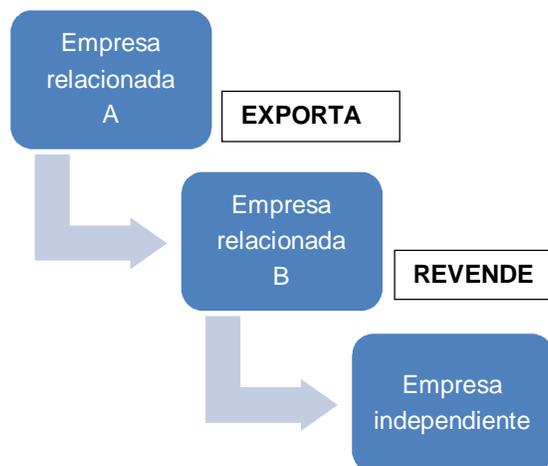
El margen de utilidad de mercado calculado sobre el precio de reventa, representa la cantidad a partir de la cual un revendedor independiente buscaría cubrir sus costos y gastos operativos, además de obtener un beneficio razonable tomando en cuenta las operaciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

Es utilizado para empresas distribuidoras y comercializadoras que revenden, normalmente sin modificar los productos adquiridos a sus partes relacionadas -a menos modificaciones, más confiable es el resultado del método.

En este método el análisis funcional es muy importante, se debe verificar si existen intangibles valiosos y es muy sensible a las prácticas contables.

Ejemplo:

Grafico 6.
Ejemplo Método del Precio de Reventa



Elaboración propia.

2.6.3. Método Costo Adicionado (CPM)

El Método del Costo Adicionado (o en inglés Cost Plus Method –CPM por sus siglas) es el contrario al Método de Precio de Reventa, éste se utiliza para productores o compradores de bienes y servicios, que realizan ventas (exportaciones) a partes relacionadas.

Grafico 7.
Método Costo Adicionado (CPM)

$$\text{Precio de Enajenación de Mercado} = \text{Costo de Adquisición } X \left(1 + \frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Costo}} \right)$$

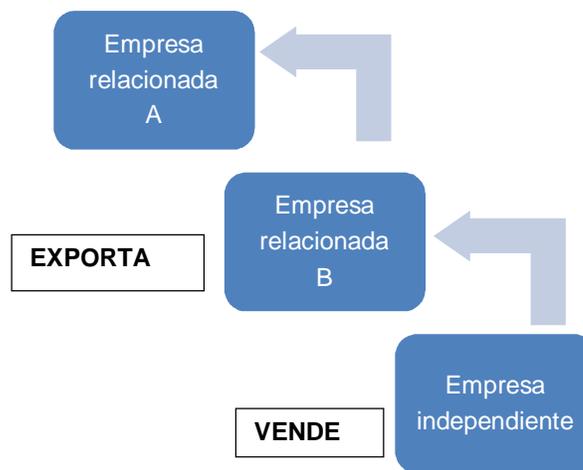
Elaboración propia.

Se toma como base el costo de producción o compra de la empresa controlada y se le suma un margen de utilidad o *mark-up*, mismo que será de acuerdo a las condiciones del mercado y funciones realizadas, valor que debería ser igual al precio de venta que se hubiese pactado en una operación entre independientes.

Este método se aplica siempre que no existan intangibles valiosos, además aquí es muy importante tomar en cuenta la estructura de costos y gastos, su experiencia en el mercado, evidencia de administración, y al igual que el método de costo adicionado, también es sensible a las diferencias en las prácticas contables entre las empresas analizada y comparables independientes.

Ejemplo:

Grafico 8.
Ejemplo Método Costo Adicionado



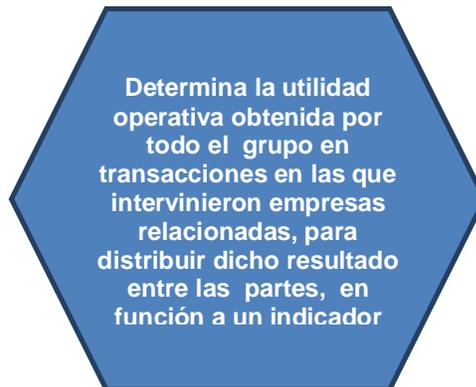
Elaboración propia.

Así entonces tenemos que el Método de Precio de Reventa sirve para otorgar el precio de las compras a empresas relacionadas y el de Costo Adicionado sirve para otorgar el precio a las ventas efectuadas a partes relacionadas; y si parte relacionada vende a la analizada, se debería aplicar el Método de Precio de Reventa, en cambio, si la analizada vende a la parte relacionada, se debería aplicar el Método de Costo Adicionado.

2.6.4. Método de Utilidad Dividida

Método de Utilidad Dividida (o en inglés Profit Split Method), es utilizado con el fin de establecer un procedimiento para atribuir entre las partes relacionadas, resultados similares al que hubiesen adoptado en la misma transacción con partes independientes.

Grafico 9.
Método de Utilidad Dividida



Elaboración propia.

Este método consiste en determinar la utilidad operativa –que es el resultado de los ingresos operacionales restando los costos y gastos operacionales– que generó un grupo de empresas relacionadas y repartirlo entre ellas, misma que debe ser de acuerdo al esfuerzo realizado por cada una en la obtención de esas ganancias. El cálculo no considera las condiciones, sean estas especiales o impuestas, que pueden existir en las transacciones realizadas entre las partes.

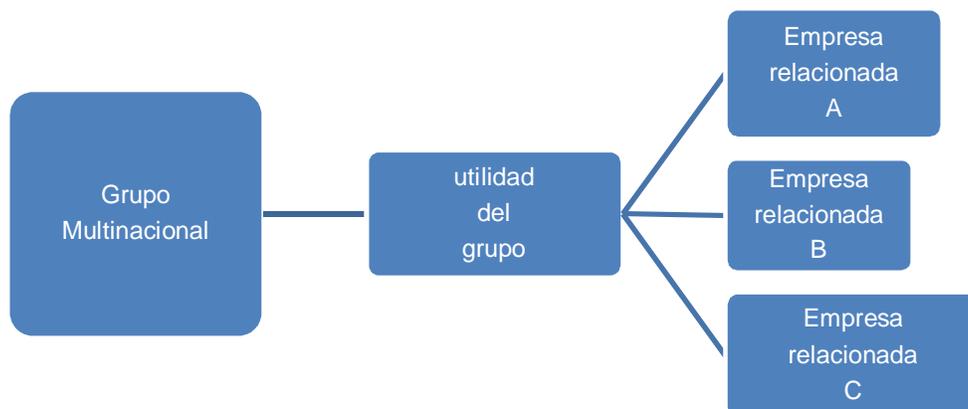
Se realiza para transacciones únicas y sin comparables, como los intangibles específicos (ejemplo: el desarrollo de una nueva medicina o un programa de computadora, etc.), y existen dos maneras de dividir el margen operativo de la transacción:

1. La división total de los resultados obtenidos de las operaciones entre las partes relacionadas, de acuerdo a las funciones llevadas a cabo, activos comprometidos y riesgos asumidos por cada uno, y,
2. La división residual, en la cual se asigna primero a cada integrante las utilidades que puedan atribuirse directamente y luego se reparte el beneficio sobrante, en base a un parámetro relevante teniendo en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por cada uno.

Este método es utilizado normalmente en consorcios, transacciones de servicios interrelacionados, transacciones que generen beneficios conjuntos y cuando se desarrollan activos intangibles no rutinarios.

Ejemplo:

Grafico 10.
Ejemplo Método de Utilidad Dividida



Elaboración propia.

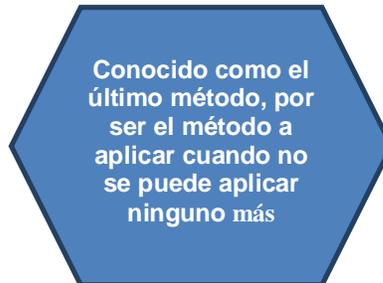
Una multinacional invierte en el estudio y realización de 2 productos; la empresa A invierte en la creación de frutillas transgénicas con ricos nutrientes, y la empresa B desarrolla un abono que permite que estas frutillas mantengan estos nutrientes y duplique y mejore la producción. En este caso, las operaciones entre las dos empresas están muy relacionadas, pues sin el abono no habría frutillas nutritivas ni tampoco la duplicación de la producción, obteniendo menores ingresos. Entonces, ¿cuál es el valor que cada empresa agregó y aportó al beneficio del grupo económico en la venta de este producto? Se debe determinar un reparto de beneficio dependiendo de los costos de generación de las frutillas y del abono, ya que ambas empresas han invertido sus recursos para desarrollar este activo. Entonces, si la empresa A tuvo un costo de generación de 35 mil dólares en la generación de la frutilla, y la empresa B tuvo un costo de generación de 65 mil dólares en la generación del abono, la utilidad generada de las ventas correspondería en la repartición del 35% para la empresa A y el 65% para la empresa B.

2.6.5. Método del Margen Neto Operativo (TNMM)

El Método del Margen Neto Operativo (o en inglés Transactional Net Margin Method –TNMM por sus siglas en inglés), ha sido definido como la combinación de los métodos tradicionales de Precio de Reventa y Costo Adicionado, y lo que busca es comparar el margen neto operativo de transacciones comparables con el margen

neto operativo obtenido en transacciones comparables no controladas o por empresas independientes.

Grafico 11.
Método del Margen Neto Operativo (TNMM)



Elaboración propia.

Para la aplicación de este método es necesaria la utilización de un indicador del nivel de beneficio o rentabilidad-PLIs, el cual depende de las características específicas de la operación. Lo que este método compara son las utilidades operativas netas a diferencia de los métodos tradicionales de precio de reventa o costo incrementado, que comparan el margen bruto.

La comparación de utilidades en el Método del Margen Neto de la Transacción debe realizarse a valores relativos y no en forma directa, por lo cual, cada utilidad interviniente en la comparación debe medirse en base a un denominador que sea consistente con el análisis de comparabilidad de las transacciones controladas reflejando la asignación de riesgos entre las partes.⁴⁷ El índice de rentabilidad lo que debe medir es la relación de la utilidad obtenida y los costos empleados para obtenerla, y se determina de la fórmula en donde el numerador es la utilidad.

El margen neto de la operación, a excepción del coeficiente Berry, y el denominador de la fórmula, varía según el componente de vinculación de la transacción en análisis. Los denominadores más habituales son el Retorno sobre Activos, Retorno sobre Ventas y Retorno sobre Costos y Gastos.⁴⁸

⁴⁷ OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, 1a. ed., (Paris: Organization of Economic Co-operation and Development (OECD), 2010), Véase el apartado 2.86.

⁴⁸ OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, 1a. ed., (Paris: Organization of Economic Co-operation and Development (OECD), 2010), Véase el apartado 2.86 a 2.89.

Se debe tener muy presente que las diferencias en las características de las transacciones que serán comparadas, afectan materialmente en los indicadores de utilidad neta, por lo tanto, deben realizarse los ajustes necesarios a las comparables antes de aplicar el método para que el resultado sea confiable.

Este método es más utilizado en transacciones vinculadas ya que al carecer de información adecuada, este permite calcular el valor del mercado a través de comparables en bases de datos que contienen información de comparables semejantes. El análisis debe ser realizado en función a los activos, las ventas y cuentas de costos y gastos; no debe ser aplicado si existen intangibles valiosos, y este método es sensible a la intensidad de los activos, ya que, a mayor activo, mayor depreciación (gasto), además, el análisis debe ser realizado de transacción en transacción. Así por ejemplo, la prestación por servicios informáticos puede valorarse por medio del Método Comparable no Controlado, y la venta de productos a través del Método del Margen Neto.

Luego de haber analizado y revisado cada uno de los métodos podemos concluir que de la información obtenida se deberá escoger el método, ya que si se escogiera primero el método y luego se buscaría la información, el análisis de comparabilidad se vería forzado afectando el resultado.

Los precios de transferencia son una problemática a nivel mundial, sin embargo, los Estados han aceptado su importancia adecuando sus cuerpos legales incluyendo estos métodos, mismos que han servido para que las administraciones tributarias puedan mantener un mejor control de las operaciones que realizan los grupos económicos, pero a pesar de esto no son perfectos. Entre los problemas identificados que sufren, tanto contribuyentes como administraciones tributarias, están:

- Que se encuentren transacciones comparables por falta de acceso a la información de empresas por no ser pública.
- Que sea probada la vinculación y desconocer las transacciones realizadas entre partes relacionadas al no ser declaradas.
- La falta de doctrina, leyes y jurisprudencia.
- La inexistencia de convenios de intercambio de información entre países.
- La inexistencia de bases de precios comparables.
- La transparencia de información.

- Que la información se encuentra en idiomas distintos.
- La falta de personal capacitado y especializado en el tema.
- La limitación de recursos tecnológicos.

No queda más que seguir estudiando el tema y también en base a las experiencias de otros Estados, seguir actualizando los métodos para algún día lograr la perfección de los mismos.

Capítulo Tercero

3. APAs – Acuerdos de Precios Anticipados

3.1. Definición

Los acuerdos son contratos de voluntades realizadas entre dos partes, sirven para regular actos o condiciones futuras de un asunto específico, y que en el presente caso, regularían las metodologías utilizadas para la comprobación del cumplimiento de plena competencia.

Los Acuerdos de Precios Anticipados sobre precios de transferencia (o en inglés Advance Pricing Arrangements –APAs por sus siglas), son contratos suscritos entre un contribuyente y la administración tributaria local con el propósito de tener un acuerdo con anterioridad a la realización de transacciones entre partes relacionadas, respecto de los lineamientos y criterios que el contribuyente tendrá en cuenta para la valoración de tales operaciones, a saber el método, comparables, ajustes, indicadores financieros, entre otras cosas, y que serán utilizadas dentro de un período de tiempo.

Los APAs se encuentran entre una de las alternativas para regular este tipo de transacciones y tiene como fin el reducir las controversias o desacuerdos que pueden existir entre los contribuyente y las administraciones tributarias con respecto al cumplimiento del principio de plena competencia. Los APAs pueden ser unilaterales cuando sólo interviene una Administración Tributaria y un contribuyente, y bilaterales o multilaterales dependiendo de si son dos o más administraciones tributarias las que intervienen. A diferencia del litigio en un juicio, los APAs representan un “enfoque cooperativo para la resolución de conflictos de precios de transferencia, en los que los contribuyentes y la autoridad fiscal acuerdan conjuntamente en utilizar una metodología aceptable de precios de transferencia para regir las transacciones celebradas por el contribuyente en un periodo fijo, que generalmente va de tres a cinco años”.⁴⁹

Las guías de la OCDE, en su sección IV, definen los lineamientos para la aplicación de los APAs, y los ha conceptualizado como “un acuerdo que determina,

⁴⁹ Circular de información, 94-4R, “*International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APA’s)*”, párr. 55.

con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período”,⁵⁰ la doctrina internacionalmente la ha definido como una *fórmula ideal* para remediar, en común acuerdo, la problemática compleja e incierta de las transacciones económicas realizadas entre relacionadas y los precios de transferencia.

Respecto de este tema, muchas legislaciones mantienen una regulación amplia, novedosa, adaptada a la legislación internacional, sin embargo, existen muchos países que legalmente no cuentan con la posibilidad de efectuar este tipo de acuerdos, como por ejemplo Ghana,⁵¹ quien rechazó el proyecto de incluir esta opción en su normativa debido a que, por experiencias en otros países, consideró que la aplicación de APAs no existe un valor adicional que el uso del régimen de precios de transferencia.

Normalmente los puntos tratados en un APAs son: la selección del método apropiado, identificación de los comparables, los ajustes que se llevarán a cabo para la comparación y las presunciones que puedan afectar o condicionar el APAs.

3.2. Antecedentes históricos y evolución

Los Acuerdos de Precios Anticipados se iniciaron en Japón en el año de 1987, convirtiéndose en el primer país en el mundo en adoptar esta medida, le siguió los Estados Unidos en 1991, quienes basándose en un proyecto de ley de 1962 de la Cámara de Diputados, creó ciertos lineamientos que alentaban a los contribuyentes a presentar, negociar y obtener métodos de precios de transferencia anticipadamente, todo esto a fin de evitar que las empresas sean cuestionadas y así reducir la probabilidad de litigios. Después de estas apariciones, les siguieron varios países como por ejemplo Canadá, quien lo introdujo en 1992 a través de un proyecto piloto que fue realizado junto a los Estados Unidos por ser su mayor socio comercial, el

⁵⁰ “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, Organisation for Economic Co-operation and Development, 1999, Paris, 1999.

⁵¹ Transfer Pricing in the Extractive Sector in Ghana, Natural Resource Government Institute, último acceso 03 de agosto de 2016.

http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_ghana_transfer-pricing-study.pdf

cual, tuvo aceptación y ha llevado que la cifra de celebración de APAs se vaya incrementado, en donde los intangibles son la transacción más negociada.

Las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE establecen en su Sección IV todo lo referente a las APAs, su concepto, aplicación y supuestos que deberán ser utilizados. En el año 1999 publicó un anexo a las guías denominado *Guidelines For Conducting Advance Pricing Arrangements Under The Mutual Agreement Procedure ("MAP APAs")*,⁵² en donde de forma más detallada, especifica los pasos de negociación de un APAs, sus recomendaciones, posibles panoramas y soluciones a los mismos, siendo entonces que para el año 2011, cerca de 40 países, ya habían incluido en su normativa la aplicación de los mismos. La Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico publicó la guía operacional de la negociación bilateral APAs en el 2004, y el Consejo de la Unión Europea adoptó las Guías de APAs con Estados Unidos en junio de 2007.⁵³

De los países que conforman la OCDE, países desarrollados, tenemos que España incluyó el tema de APAs en el año 1996, el cual es aplicable para gastos, soportes y servicios administrativos; su normativa permite la utilización de APAs unilaterales y bilaterales, siendo de buena aceptación por parte de la administración y los contribuyentes. Canadá lo incluyó en marzo de 2001, mediante la Circular IC94-4R; el Reino Unido lo hizo en el año 2010 mediante la inclusión de la Sección 218-230 en su Estatuto; y Alemania lo incluyó mediante su Circular Federal del ministro de finanzas de 05 de Octubre de 2006.

En el continente Asiático se dio inicios, como ya se había mencionado, en Japón en el año 1987, posteriormente, en el año 1999, este Estado hizo una revisión de su normativa y la Comisión Directiva en Métodos de Cálculo de los Precios bajo el Precio de Plena Competencia incluyó los Acuerdos de Precios Anticipados Multilaterales –en adelante se cita como MAPAs– y Acuerdos de Precios Anticipados Bilaterales –en adelante se cita como BAPAS– en junio de 2001.⁵⁴

⁵² Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, último acceso 09 de agosto de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

⁵³ Regional Exchange Seminar Taxation of Large Businesses-Transfer Pricing, TPA, último acceso 01 de agosto de 2016. http://www.google.com.ec/url?url=http://webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D7032&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwjz_o9XLlrXOAhUM7iYKHax7AQwQFgg2MAY&usg=AFQjCNGFGhuBe8tNQdwmnSh1uU0qSGpRv

⁵⁴ APA Program Report 2005, National Tax Agency, último acceso 10 de agosto de 2016. <https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2005/0509/e2005.pdf>

Japón tiene un programa de APAs muy abierto y accesible para sus contribuyentes, sin embargo la administración fiscal se reserva el derecho de rechazar su solicitud si estas contemplan, por ejemplo, un plan de evasión de impuestos. China adoptó los APAs en el año 2009, cuando la administración tributaria de este país publicó su circular *Guo Shui Fa No. 2*, la cual es retroactiva y rige a partir de enero de 2008 y establece normas detalladas sobre la gestión de todos los aspectos cubiertos por los ajustes de impuestos especiales, marcando un significativo progreso respecto del régimen de precios de transferencia en este Estado.

En América latina fue México quien los aplicó por primera vez en 1995 junto a las empresas maquiladoras. Dentro de la normativa mexicana no encontramos un concepto de APA como tal, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal mantiene los lineamientos que los regulan, mismos que están basados en las guías de la OCDE. Uruguay los implantó en 1996 mediante su ley 18.996, siendo una norma muy amplia ya que permite que cualquier transacción pueda incluirse en la negociación. En Perú empezó a inicios del 2000, donde su normativa le permite realizar APAs pero solamente pueden ser realizados con contribuyentes que participen en transacciones comerciales internacionales y estos son establecidos mediante convenios civiles entre la administración tributaria y el contribuyente. República Dominicana tuvo su aplicación recién en el año 2006, con la inclusión en su normativa de lineamientos específicos respecto de los precios de transferencia. En el año 2009, el sector hotelero de la modalidad todo incluido, se convirtió en una de las actividades más analizadas y determinadas por la administración tributaria de este país, por lo que vieron la necesidad de adecuar su norma y en noviembre de 2012, mediante la Ley 253-12, se elimina el articulado que hacía referencia a los APAs en el Código Tributario e introduce una nueva modalidad de regulación, el cual inició su aplicación el 14 de diciembre de 2012 con la negociación de APAs para este sector, siendo muy efectivo hasta la actualidad.

En nuestro país se introdujo el tema mediante el artículo 78 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial 242-3S publicado el 29 de diciembre de 2007, el cual indica la posibilidad de realizar una consulta a la administración tributaria para saber cuál método puede ser utilizado en sus transacciones económicas con sus partes vinculadas, la que fue complementada con la emisión de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 de 01 de diciembre de 2014 emitida por el Servicio de Rentas Internas, la cual fija el

proceso para la absolución de consultas sobre el criterio anticipado respecto del método a ser utilizado en operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia.

Desde el inicio existieron algunos problemas para su aplicación como por ejemplo que la realización de un APA era muy complicado y costoso por la complejidad y documentación que se debía presentar, pero esto ha cambiado debido a los convenios de intercambio de información celebradas entre las administraciones tributarias, sistemas informáticos, información pública de los estados financieros, etc., mismos que permiten obtener información de terceros, reduciendo de alguna manera los costos y tiempo que antes se empleaba; otro punto que desfavorecía su aplicación se debía a que los APAs celebrados no eran publicados debido a la confidencialidad de la información de los contribuyentes, sin embargo, de las modificaciones que se han dado con los años, actualmente se han establecido estándares para aplicar en industrias específicas permitiendo así que la información pueda ser pública, como por ejemplo el nuevo régimen fiscal para las maquiladoras en México o el aplicado para el sector hotelero modalidad todo incluido en República Dominicana.

3.3. Tipos de APAs

La OCDE, en su Sección IV de las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, ha establecido dos tipos de APAs, tal y como fue indicado anteriormente:

1. APAs unilaterales que existe cuando sólo interviene la Administración Tributaria del país de residencia y el contribuyente, mismo que es regido por la normativa de ese Estado, y,
2. APAs bilaterales –BAPAs– o APAs multilaterales –MAPAs–. Para el caso de los BAPAs, estos existen cuando intervienen dos administraciones tributarias, y para el caso de los MAPAs, cuando intervienen dos o más administraciones tributarias; que para ambos casos la normativa con la que serán regidos, será la determinada en el artículo del convenio para evitar la doble imposición que esté vigente entre los países implicados.

Los BAPAs y MAPAs normalmente son los preferidos entre los países, toda vez que estos evitan el riesgo de doble tributación, además que permiten mayor

igualdad entre las administraciones tributarias a la hora de reparto de los beneficios que obtienen de las empresas multinacionales, o a su vez, de los gastos que se les designan, mejorando los ingresos por impuestos; sin embargo, estos acuerdos son más difíciles de negociar que un APAs unilateral.

Los APAs unilaterales han tenido una gran aceptación, y esto se debe por la rapidez y facilidad administrativa que proporcionan, además que el costo administrativo es mucho menor, aunque no dejan de presentar posibles problemas, como por ejemplo, que el resultado sea muy limitado y no sea beneficioso para la empresa, la obligatoriedad de entregar información delicada como la estrategia empresarial, o que el acuerdo realizado no favorezca a las administraciones tributarias extranjeras.

Normalmente el tiempo de vigencia de estos acuerdos va en un rango de 3 a 5 años:⁵⁵ uno anterior, el actual y los subsiguientes, también exista opción de que un APAs sea renovado automáticamente o que no tenga un plazo final, pero siempre con la opción de ser modificado realizando uno nuevo. Los APAs normalmente mantienen un seguimiento anual por parte de la administración para la verificación de su cumplimiento, que normalmente se da mediante la presentación de un informe anual por parte de los contribuyentes, que en el caso de incumplimiento puede llevar a la anulación del APAs realizado.

3.4. Proceso de negociación de los APAs

Las Líneas rectoras de los acuerdos previos sobre precios de transferencia dentro del marco del procedimiento amistoso que indican las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, mencionan que tanto los APAs, BAPAs Y MAPAS deben ser llevados mediante un proceso amigable, con personas técnicas y conocedoras de la materia tanto de las transacciones comerciales del contribuyente, así como de la normativa aplicable al caso, con esto se garantizará un correcto análisis dentro de la negociación y que este tenga éxito.

Se podría decir que este proceso está contenido en cuatro etapas:

1. *Acercamiento del contribuyente con la administración;* un proceso de APA's normalmente inicia con la solicitud del contribuyente.

⁵⁵ Acuerdos Anticipados de Precios, KPMG, último acceso 05 de junio de 2016.
<https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/kpmg-medios/Documents/18-12-2012-Sophia-Castro-Acuerdos-Anticipados-de-Precios-de-transferencia-Revista-Analisis-Tributario.pdf>

2. *Solicitud formal*; en esta etapa el contribuyente debe preparar la información relevante y presentarla a la administración para su análisis. Esta información generalmente es la siguiente:

- Información del contribuyente y su relacionada o relacionadas.
- Informe de precios de transferencia.
- Descripción de las transacciones que serán sometidas al análisis, circunstancias económicas, estrategias de negocios, propiedades y características del bien o servicio.
- Explicación pormenorizada del método a aplicar, especificando para que periodos solicita la vigencia el acuerdo, selección de empresas o transacciones comparables, los ajustes a los comparables seleccionados, la fijación del precio o margen o rango de estos, o monto de contraprestación.
- Descripción y justificación de los supuestos contractuales e información de existir otros acuerdos celebrados con otras administraciones tributarias.
- Hipótesis y supuestos de la propuesta.

3. *Análisis de la propuesta por parte de la administración*; en esta etapa le corresponde analizar la información a la administración tributaria, donde puede requerir más información de soporte para poder así determinar si la propuesta planteada es la correcta, posterior a esto, se realizan las negociaciones pertinentes entre el contribuyente y administración mediante el intercambio de ideas, siempre con el fin de llegar a una conclusión sobre las operaciones realizadas y tener un común acuerdo.

4. *Firma del APAs*; en esta etapa se formaliza la negociación y se realizan los pagos correspondientes.

Entre las cosas importantes que se deben considerar están, por parte del contribuyente, en ser muy específico en la determinación de la naturaleza de la transacción y las hipótesis que se propongan, y por parte de la administración, la de realizar correctamente las predicciones de las circunstancias y hechos de cada caso específico, y sobre todo, pero ante todo, lo que debe primar es que exista buena cooperación y predisposición de las partes.

Otro punto que debe tenerse en cuenta son los posibles cambios en las circunstancias económicas que pueden afectar las transacciones contenidas en el APAs y que podrían obligar a modificar el mismo. Según la OCDE, en su anexo

Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure, los posibles supuestos críticos o *critical assumptions* considerados y que podrían invalidar un APAs u obligar una modificación del mismo, son los siguientes:

- Cambios en la legislación aplicable que afecten significativamente al tratamiento fiscal de cualquier elemento cubierto por el APAs.
- Adopción de nuevas disposiciones en materia aduanera o sobre restricciones a la importación.
- Cambios en las condiciones económicas, intercambios de mercado, condiciones de mercado, precios finales y volumen de ventas, que tenga una incidencia sobre las transacciones cubiertas por el APAs.
- Aparición de situaciones extraordinarias e inesperadas que tengan repercusión inmediata sobre el sector económico del contribuyente (incendio, lanzamiento por competidores de productos que modifiquen la estructura del mercado, la apertura de procedimientos judiciales de carácter comercial contra el contribuyente, interrupción de actividades productivas por razones externas, etc.).
- Un cambio significativo en la organización o situación financiera de las empresas del grupo, o la clasificación de ingresos y gastos.
- Modificación de la estructura funcional y de los riesgos asumidos por una o varias empresas vinculadas,
- Cambios considerables entre el tipo de cambio real y el fijado por las empresas vinculadas, tasas de interés, calificación de crédito, estructura de capital que contengan y afecten al APAs.⁵⁶

Posterior a la firma de un APAs existe el monitoreo por parte de la administración tributaria, de las cuales pueden existir estos siguientes cuatro escenarios:

- a) Revisión; en donde se analiza si se han cumplido los acuerdos planteados en el tiempo de utilización, que posteriormente servirá para analizar si se requieren cambios si se llegara a firmar uno nuevo.
- b) Cancelación; el APAs es cancelado, ya sea por vencimiento o por falta de aplicación de alguna de las cláusulas del acuerdo.
- c) Revocación; se regresa al punto de partida, como si el APAs nunca hubiera sido realizado.
- d) Renovación; si de la revisión realizada por la administración tributaria no existieran novedades, se puede proceder a la renovación de un APAs de así requerirlo.

⁵⁶ Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales, OCDE, último acceso 03 de agosto de 2016. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/38008392.pdf>

3.5. Proceso de negociación de APAs bilaterales

Estos acuerdos se presentan mediante solicitudes realizadas entre dos administraciones tributarias a fin de determinar cuál método de precios de transferencia será aplicado en operaciones de empresas residentes en sus respectivos países, pero que integran un mismo grupo económico, con el objetivo de evitar una doble o nula tributación.

Este proceso se inicia normalmente con la determinación de una de las empresas por uno de los Estados, las cláusulas son definidas por las autoridades, y por lo tanto, la negociación es muy abierta y flexible, siendo de suma importancia que exista una buena comunicación e intercambio de información entre las administraciones tributarias.

Una vez finalizado el análisis y haber discutido las diferencias establecidas por las partes, se realiza un intercambio de cartas entre las autoridades competentes y se emite la resolución al contribuyente, al que también se le da un seguimiento anual.

En una negociación de un APAs bilateral debe existir un ajuste correlativo bilateral, mismo que consiste en un ajuste primario que lo realiza la administración quien realizó el análisis de la transacción entre relacionadas, para una posterior aceptación de la otra administración firmante del APAS, con la intencionalidad de acordar la aplicación de este ajuste para evitar una doble imposición creada por el ajuste primario.

Entre los primeros casos de firmas de BAPAs está el realizado por Estados Unidos y Gran Bretaña a inicios de los 90, en donde acordaron la repartición de las utilidades-*profit split*⁵⁷ de las transacciones de comercio global de derivados, que fue llevado bajo el principio de plena competencia y condicionado a la no revelación de la información confidencial del contribuyente.

3.6. Importancia de la utilización de APAs

El problema surge cuando las empresas o partes relacionadas realizan operaciones o transacciones económicas existiendo beneficios para alguna de las

⁵⁷ El método de distribución del resultado asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Hernández Olga, Precios de Transferencia, IEF, pág. 59 último acceso 23 de junio de 2016. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

partes, beneficios que no obtendría de una empresa no relacionada, dejando de aplicar el principio de plena competencia. Es debido a este problema que las administraciones tributarias han buscado mecanismos para prevenir y resolver conflictos, como por ejemplo podemos nombrar a los Convenios de Doble Imposición –en adelante se cita como CDI–, acuerdos de intercambio de información, regímenes simplificados como los *safe harbours*⁵⁸ y los Acuerdos de Precios Anticipados o APAs.

La negociación es un punto fundamental dentro de un APAs. Del estudio realizado por el Prof. Enrique Ogliastrí⁵⁹ se pudo evidenciar que el estilo de negociación en América Latina es la del regateo; orientado al presente y no al futuro; es amistosa, mezclando lo personal con los negocios y lo realizan entre los más altos mandos de las organizaciones, lo que le asemeja a la negociación tradicional. Este mismo estudio plantea también la nueva *teoría de la negociación*, en donde se aconseja que una negociación debe ser “agresiva con el problema, no con las personas, y que concibe la negociación como algo que debe resolverse entre colegas”,⁶⁰ teoría que se asemeja a la negociación japonesa de ganar-ganar; este tipo de negociación analiza que la opción sea a largo plazo; busca el beneficio mutuo y cuida la relación entre los negociadores. Como conclusión, el autor indica que todas las negociaciones tienen algo de regateo, pero precisa que los latinoamericanos “deben preparar mejor sus negociaciones, los detalles y especificaciones de sus propuestas y de sus alternativas”.⁶¹ Sin embargo, no todos los países cuentan con la posibilidad de negociación ante un APAs como es el caso de Ecuador, pero en la mayoría es permitido como en España, Reino Unido⁶² o Uruguay.

Se había planteado que uno de los aspectos que ha beneficiado la utilización de APAs son los convenios de intercambio de información. En la mayoría de los CDI existe el artículo 26, el cual, establece la metodología de intercambio de información

⁵⁸ Una disposición que otorga protección, ya sea de responsabilidad o penal, si se cumplen ciertas condiciones. Una disposición de puerto seguro o safe harbor puede incluirse en las leyes o reglamentos para dar tranquilidad a los actores de buena fe, que de otro modo podrían violar la ley sobre tecnicismos más allá de su control razonable. Legal Information Institute, CUL, último acceso 05 de marzo de 2017. https://www.law.cornell.edu/wex/safe_harbor

⁵⁹ Ogliastrí, Enrique, *El Sistema de Japonés de Negociación. La Experiencia de América Latina* (Colombia: Tercer Mundo Ediciones, 1996).

⁶⁰ *Ibíd.*, 2.

⁶¹ *Ibíd.*, 123.

⁶² Rodríguez José, Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España, IEF, último acceso 23 de junio de 2016. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOnzarza.pdf

entre los países que lo suscriben; estos convenios han facilitado a las administraciones tributarias, ya que en las negociaciones de APAs con contribuyentes que mantienen empresas o transacciones económicas con relacionadas en un país que registra un CDI, puede acceder a la información integral del grupo económico, además de que permite, en la mayoría de casos, que un APAs unilateral se vuelva bilateral, es por eso que entre las sugerencias de la OCDE, está que las negociaciones de APAs deben ser informados a las otras administraciones tributarias que pudieran tener interés o que podrían verse afectadas.

Estos CDI lo que tratan de evitar o reducir es la generación de una doble imposición económica o legal –condición que beneficia a los contribuyentes– y al suponer que las autoridades tributarias acordaron la imputación de la renta en sus jurisdicciones, beneficia también a los Estados. Supondríamos entonces que resulta beneficioso la existencia de la colaboración de otra administración tributaria, toda vez que ayuda a reducir el tiempo de negociación con el contribuyente y evita problemas en las últimas etapas del proceso, además de que ambas administraciones tributarias podrán manejar la misma información respecto del grupo económico, lo que facilita su control.

Existen países que mantienen la política que un APAs se realizará siempre que previamente exista un CDI con el país en donde el contribuyente solicitante mantenga actividades económicas con partes relacionadas, España⁶³ es uno de estos casos; sin embargo, este podría convertirse en un limitante ya que la negociación entre las administraciones tributarias podría presentar problemas, lo que alarga el tiempo de respuesta para el contribuyente, o a su vez, que lo acordado por las administraciones tributarias podría no beneficiar al contribuyente resultando un trabajo infructuoso al este desistir de la firma del APAs, por lo que, a mi consideración, mantener un CDI o un acuerdo de intercambio de información no debe ser un requisito indispensable para la firma de un APAs unilateral, resulta beneficioso si existiera previamente, pero no debería ser imprescindible.

No obstante, no podemos olvidar que la intención principal de los APAs es la de facilitar las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, toda vez que es un proceso voluntario, de cooperación mutua, transparente y sin controversias, la cual intenta evitar auditorías y procesos de control innecesarios ya

⁶³ *Ibíd.*

que ambos han establecido las reglas del juego y como deben ser aplicadas. La intencionalidad de los APAs es la de contribuir con suficiente información a manera de jurisprudencia, para que las transacciones entre partes relacionadas cumplan con el principio de plena competencia.

Un APAs representa un consenso de las partes, en donde el contribuyente puede elegir el método más apropiado que se adapte a su transacción, permitiendo establecer un rango de precio de transferencia dentro del principio de plena competencia, evitando problemas de interpretación y aplicación de normas de régimen de precios de transferencia, además de que le da una certeza legal para no ser auditado; en cambio para las administraciones tributarias, representa una mejor manera de conocer las transacciones internacionales que existen entre las partes relacionadas, le permite aplicar esa experiencia en casos similares y le ayuda a implementar un mejor control de las mismas, lo que reduce indudablemente los litigios que posiblemente se hubieren suscitado sin existir el APAs. Un APAs reduce la doble imposición, auditorías costosas, además de otorgar seguridad jurídica para ambas partes, beneficiando la inversión extranjera, por lo que su importancia se ha incrementado convirtiéndose uno de los métodos de resolución de problemas de precios de transferencia que más aceptación tiene actualmente.

3.7. Situación y perspectiva de los APAs en el Ecuador, regulaciones y prácticas administrativas

Luego de todo lo revisado, corresponde ahora ahondar en el análisis de la aplicación e interpretación de la normativa ecuatoriana. Como ya había indicado, en nuestro país se introdujo el tema mediante el art. 78 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial 242-3S, publicado el 29 de diciembre de 2007 en el Registro Oficial, el cual agregó el artículo 4 de la Sección Segunda de los Precios de Transferencia en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el cual indica lo siguiente:

Art.- La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por

el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.⁶⁴

De igual manera, dentro del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, encontramos el siguiente articulado:

Art. 88.- Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.

La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, esta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

Las consultas a las que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones.

El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas.

La obligatoriedad de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos se sujetará a los términos contenidos en la absolución de la consulta por parte de la Administración Tributaria.

La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente.⁶⁵

Esta normativa mencionada fue complementada con la emisión, por parte del Servicio de Rentas Internas, de dos resoluciones; la primera, la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 de 01 de diciembre de 2014,⁶⁶ la cual fija el proceso para la absolución de consultas sobre el criterio anticipado respecto del método a ser utilizado en operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia, y la segunda, la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000571 de 31 de julio de 2015,⁶⁷ la cual indica las normas de aplicación, alcance y otras definiciones en cuanto al procedimiento de la consulta de valoración previa de

⁶⁴ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 463 (21 de julio de 2016), art. Innumerado después del art. 15.

⁶⁵ Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 88, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 76.

⁶⁶ Ver anexo B estudio.

⁶⁷ Ver anexo C de estudio.

operaciones entre partes relacionadas, que tengan como objeto aumentar el límite de deducibilidad de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría y similares.⁶⁸

De lo antes mencionado, se puede apreciar que dentro de la normativa ecuatoriana no existe en si un concepto de APAs, pero si establece una opción otorgada a los contribuyentes para que puedan realizar una consulta previa respecto a la metodología a utilizarse en las transacciones económicas con partes relacionadas, semejante a un APAs.

Reglas comunes.

Plazo de vigencia: la norma indica que se incluye el periodo anterior, el presente y tres posteriores; es decir, que el plazo de una consulta será de cinco años.

Tipo de contribuyente y transacción: no existen excepciones, por lo que se entendería que cualquier tipo de contribuyente y cualquier tipo de transacción comercial puede ser consultada; es decir que estarían delimitados por las relaciones y transacciones comerciales y/o financieras que manejan con sus partes relacionadas.

Existe la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000571 de 31 de julio de 2015⁶⁹ emitida por el Servicio de Rentas Internas que habla específicamente de transacciones entre partes relacionadas, y que tienen como objeto aumentar el límite de deducibilidad de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría y similares.

Plazo de la administración tributaria para resolver: la administración tributaria tendrá un plazo no mayor a los 2 años desde que fue ingresada la consulta.

Plazo del contribuyente para presentar consulta: la consulta podrá ser presentada hasta el último día hábil del mes de marzo del período fiscal en que se pretenda la aplicación.

Procedimiento: se presentará por escrito una consulta ante la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, para lo cual deberán adjuntar, como mínimo, la siguiente información:

1. DATOS GENERALES DE LA CONSULTA.

- a) La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
- b) El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad o de identidad y ciudadanía, en su caso;

⁶⁸ Ver anexo B y C de estudio.

⁶⁹ Ver anexo C de estudio.

- c) La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
- d) Detalle de las operaciones sujetas a valoración mediante consulta;
- e) Identificación del ámbito de aplicación de la consulta sobre valoración previa: indicación de si la misma tiene carácter unilateral o bilateral, en cuyo caso se debe incluir la normativa interna y/o disposiciones aplicables del convenio o convenios para evitar la doble imposición, así como la identificación de las jurisdicciones fiscales cuyas administraciones tributarias se pretende que aprueben la propuesta;
- f) Detalle de las consultas sobre valoración previa, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones sujetas a consulta;
- g) Breve resumen de la propuesta de metodología aplicada y,
- h) La firma del compareciente, representante o procurador y del profesional del derecho que lo patrocine.

2. INFORMACIÓN DE LAS PARTES INTERVINIENTES Y DE LAS OPERACIONES SUJETAS A CONSULTA.

- a) Nombres y apellidos, razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y país de residencia fiscal del contribuyente y de las partes con las que se realizarán las operaciones cubiertas por la consulta;
- b) Por cada parte relacionada interviniente en las operaciones solicitadas en la consulta, descripción de todas las circunstancias por las cuales se establecen o consideran partes relacionadas del contribuyente para fines tributarios;
- c) Descripción detallada de las operaciones analizadas en la consulta de valoración, incluyéndose entre otros elementos, su naturaleza, características e importe;
- d) Identificación y descripción del régimen fiscal, lugares, jurisdicciones, territorios o países cuyos efectos fiscales inciden en las operaciones sujetas a consulta;
- e) Descripción general de la estructura organizacional, composición accionaria del contribuyente y de las personas o sociedades con las que realice las operaciones cubiertas por la consulta;
- f) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en la legislación tributaria. Se debe incluir un análisis funcional tanto del contribuyente como de las partes relacionadas con las cuales se llevará a cabo las operaciones cubiertas por la consulta;
- g) Detalle de la búsqueda realizada en las respectivas bases de datos para la obtención de los comparables a ser empleados y selección del método, en los términos contemplados para el informe integral de precios de transferencia;
- h) Copias de contratos, convenios o acuerdos existentes celebrados por el contribuyente con partes relacionadas o no, que afecten, directa o indirectamente, las operaciones cubiertas por la consulta de valoración. En caso de aplicar, copias de los acuerdos de reparto de costos, incluyendo los criterios de reparto;
- i) Moneda que aplica para las operaciones cubiertas por la consulta, tipo de cambio respecto al dólar de los Estados Unidos de América, fuente y período de cotización utilizados;
- j) Especificación de si las partes relacionadas del contribuyente, intervinientes en las operaciones sujetas a consulta, se encuentran en un proceso de fiscalización en sus respectivos países o están dirimiendo alguna controversia relacionada con precios de transferencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado en el que se encuentra dicho proceso de fiscalización o controversia y su potencial afectación, directa o indirecta, a las operaciones sujetas a consulta;

k) Estado de Situación General y Estado de Resultados del contribuyente y de sus partes relacionadas de los últimos 3 ejercicios fiscales, con todas las notas o revelaciones e informe de auditoría, de estar obligado y,

l) Cualquier otra información, datos o documentación relevante que el solicitante considere necesaria para sustentar la propuesta metodológica de valoración de operaciones con partes relacionadas.

3. PROPUESTA DE METODOLOGÍA DE VALORACIÓN PREVIA ACORDE AL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA. El contribuyente presentará una propuesta de valoración previa acorde al principio de plena competencia, en los términos contemplados en la normativa tributaria ecuatoriana.

4. SUPUESTOS CRÍTICOS.

El contribuyente deberá señalar los supuestos críticos refiriendo los hechos o circunstancias de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente, los que deben cumplirse en el transcurso del tiempo para que la absolución aprobatoria de la consulta tenga validez.

La información correspondiente a los puntos II, III, IV deberá presentarse en archivo magnético, en formato PDF-texto, con la firma de responsabilidad del representante legal en caso de personas jurídicas o del titular del RUC en caso de personas naturales.⁷⁰

Admisión de la consulta: se admite a trámite cuando cumpla con todos los requisitos preestablecidos, caso contrario, si en el plazo de 4 meses a partir de la fecha de presentación no completare la información, se tendrá como inadmitida la consulta; sin embargo, el contribuyente podrá presentar una nueva consulta de así requerirlo.

Información adicional: la administración tributaria podrá solicitar, al contribuyente o a terceros, la información adicional que considere necesaria; el contribuyente también podrá presentar información adicional no solicitada pero que considere necesaria para la absolución.

Reserva de la información: toda información presentada por el contribuyente se mantendrá en reserva por la administración tributaria.

Modificaciones: la norma indica que la consulta si puede ser modificada para adaptarlo a las nuevas circunstancias, y será cuando exista una variación significativa de las circunstancias económicas, en las cuales se contemplan las especificadas por el contribuyente y que normalmente son las contempladas en los posibles supuestos críticos mencionados en el anexo de las Directrices de la OCDE con respecto al manejo de los APAs.

⁷⁰ Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución NAC-DGERCGC14-00001048: Emítase el proceso para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia”, *Registro Oficial*, No. 390, 05 de diciembre de 2014.

Anulación: la absolución de la consulta no surtirá o dejará de surtir efectos en los siguientes casos:

1. Se verifique incongruencias en la información aparejada a la consulta, es decir que los hechos no correspondan a los descritos en la consulta, en cuyo caso no habrá efectos para ninguno de los períodos cubiertos;

2. Hayan variado los hechos o circunstancias establecidos en los supuestos críticos y que no hayan podido solo ser modificados.

3. No se cumplan las condiciones expuestas en la absolución para que la consulta surta efectos o,

4. No se presente en el plazo establecido el informe de aplicación de consulta de valoración previa.

Desistimiento: el contribuyente puede desistir en cualquier etapa del trámite, lo hará por escrito, con esto la administración tributaria podrá archivar el trámite.

Prórroga de la vigencia de la consulta: el contribuyente podrá pedir que se prorrogue el plazo de la vigencia de la consulta, para lo cual lo hará por escrito, tal como si fuera una nueva consulta.

APAs bilaterales y multilaterales: El RLORTI, en su art. 88, indica que el Servicio de Rentas Internas podrá mantener acuerdos con otras administraciones, con el fin de determinar conjuntamente el valor de las operaciones, por lo tanto está permitida la utilización de APAs bilaterales y/o multilaterales; sin embargo, cabe indicar que hasta el momento no se han realizado acuerdos con otras Administraciones Tributarias.

El Servicio de Rentas Internas mantiene dentro del Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional un área encargada en la resolución de estas consultas, la Coordinación de Fiscalidad Internacional, el cual cuenta con el apoyo de los departamentos de Auditoría de las Zonales 8 –correspondiente a Guayas, y 9 –correspondiente a Pichincha.

La inclusión en la norma de estas consultas previas, fue con la intencionalidad de entregar al contribuyente una opción de que pueda establecer un método a ser aplicado en sus transacciones económicas con sus partes relacionadas. La primera consulta fue ingresada en septiembre del 2015 y hasta la presente fecha han sido resueltas 9 consultas estando en trámite de absolución unas 4 más, por lo que aún no se puede cuantificar el resultado de las mismas. La mayoría de las consultas han sido

presentadas por los denominados *Grandes contribuyentes*⁷¹ y *Contribuyentes Especiales*,⁷² siendo las compañías del sector de la construcción y de las que mantienen contratos con el Estado las más usuales, mismas que pertenecen a la Zonal 9, es decir, a la provincia de Pichincha.

Las consultas que han sido ingresadas han sido, hasta el momento, respecto de lo indicado en el artículo 28, numeral 16 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, que indica:

Art. 28.- Gastos generales deducibles.- [...]

16.- Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría.- La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. [...]

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.⁷³

El establecer la regla del mejor método dentro de la normativa ecuatoriana ha permitido que la mayoría de las consultas resueltas hayan sido aceptadas conforme a lo planteado por el contribuyente, respecto del método, indicadores y supuestos críticos; entre los problemas presentados en las negociaciones estuvieron la elección del método y los indicadores; y los métodos más escogidos y aceptados fueron el Método de Margen Neto Transaccional y el CUP.

A pesar que el SRI cuenta con Convenios de Intercambio de Información, esto no ha sido utilizado debido al tiempo que se toman las otras administraciones

⁷¹ El Servicio de Rentas Internas distingue como Grandes Contribuyentes, a aquellas empresas privadas, nacionales e internacionales, considerando su importante movimiento tributario. Esta distinción se efectuó utilizando un modelo matemático y de minería de datos, aplicando variables de recaudación y de tamaño. Cabe mencionar que el nuevo catastro entrará en vigencia a partir de enero del 2016. Grandes Contribuyentes y Otros, SRI, último acceso el 15 de agosto de 2016. <http://www.sri.gob.ec/de/34>

⁷² Contribuyente Especial es toda persona natural o sociedad, a la cual la Administración Tributaria le otorga la característica de "Contribuyente Especial", por su importancia recaudatoria e interés estratégico:

- La importancia recaudatoria se define mediante procesos de análisis técnico, que consideran variables relacionadas con la recaudación efectiva de los tributos, principalmente por el volumen de transacciones económicas.
- Con el fin estratégico de contar con información valiosa para la gestión de los tributos, se otorga la característica de "Contribuyente Especial" a todos los Grandes Contribuyentes y demás sujetos pasivos cuyas actividades económicas se consideren importantes. Contribuyente Especial, SRI, último acceso 15 de agosto de 2016. <http://www.sri.gob.ec/de/34>

⁷³ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 463 (21 de julio de 2016), art. 28, num. 16.

tributarias en enviar una respuesta, siendo que incluso pueden tomar más de un año. La resolución de estas consultas es de carácter confidencial, por lo tanto no son publicadas en el Registro Oficial como cualquier consulta realizada a la Administración Tributaria.⁷⁴

A pesar de que la norma se mantiene vigente desde hace varios años, no ha sido utilizada si no hasta recién con la modificación del artículo 28, numeral 16 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Entre los factores posibles que han evitado que sea utilizada esta herramienta está el desconocimiento de esta opción, falta de información por parte de la Administración Tributaria, miedo a la entrega de información delicada y/o confidencial que mantienen las empresas, las muchas modificaciones que han tenido estos últimos tiempos la normativa ecuatoriana –sobre todo en el tema tributario–, la imposibilidad de negociación con la Administración Tributaria, entre otros.

Otra duda que nos surge es respecto del porque una consulta y no una APAs, debemos entender que, desde el punto de vista legal, en el derecho privado existe la opción de una negociación o una transacción en los contratos, sin embargo, esta opción no existe dentro del derecho público, el principio de transigibilidad no es aplicable en actos administrativos, así lo establece la Constitución de la Republica del Ecuador, cuando en su artículo 226 indica que las Instituciones públicas mantienen solamente competencias y facultades, no derechos, por lo tanto para obrar requieren de una habilitación legal previamente establecida, y siendo que la consulta es una resolución, sin opción a disentir, que emite la administración tributaria sobre el tema propuesto por el contribuyente, es la razón por la cual el Ecuador a adoptado este método, ya que no va en contra de la Constitución, además que evita un trámite más largo, complicado y costoso para ambas partes.

De las experiencias a nivel internacional tenemos que existen países, como España, Japón, Brasil y México, que mantienen ambas opciones, la celebración de APAs o de consulta, sin embargo, su preferencia se ha visto que son los APAs debido a la posibilidad de negociar con la administración.

En conclusión tenemos entonces que el Ecuador, así como el resto de países en desarrollo, ha tratado de modificar su normativa observando las experiencias de los países que han implementado métodos de precios de transferencia, dejando la

⁷⁴ Ecuador. Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional, Servicio de Rentas Internas (SRI).

opción de realizar una consulta, mecanismo que permite a nuestra Administración Tributaria realizar un análisis unilateral, para una posterior resolución que resulta vinculante para las partes.

3.8. Análisis cuantitativo del beneficio o desventaja de la utilización de un APAs

Después de habernos ubicado en el contexto que corresponde en la presente investigación, es necesario indicar que la misma tiene una finalidad en realizar un análisis de los APAs pero desde un contexto y análisis de las empresas relacionadas. El análisis quiere llegar a una sola conclusión; ya sea determinar si es realmente útil y viable la firma de estos convenios como una estrategia y gestión de procesos, o si es solamente beneficioso para las administraciones tributarias al permitir el control, evitar procesos determinativos y ayudar a la incrementación de la recaudación impuestos.

Vimos brevemente que existen APAs sectoriales, es decir, son APAs que abarcan a todo un sector económico. Esta modalidad se realiza con la negociación entre los gremios que representan el sector, ya que estos conocen las necesidades y problemas generados en su área, y las administraciones tributarias, como ejemplo de estos APAs tenemos a México y República Dominicana.

Para México el sector de las maquiladoras es uno de los sectores más estudiados y debatidos por las autoridades mexicanas, y esto se debe al problema social y económico que representan. Esta actividad es una de las más representativas en México, sin embargo, se encontraba desvinculada del resto de la economía nacional ya que solo utilizaban el 2% de insumos mexicanos.⁷⁵ Ante esto, las autoridades tributarias plantearon una reforma que consistía en la creación de un APAs para este sector. La negociación entre el Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación y la administración tributaria mexicana tomó algunos años, que finalmente resultó en varios estímulos y beneficios para este grupo. El planteamiento de un APAs para el sector de maquiladora ha tenido una gran acogida, ya que esto ha permitido optimizar la carga fiscal en temas como el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos y/o participación de los

⁷⁵ Comas Medina Andrea, Las Maquiladoras en México y su efecto en la clase trabajadora, RCCI, último acceso 23 de junio de 2016. <http://rcci.net/globalizacion/2002/fg296.htm>

trabajadores en las utilidades de las empresas,⁷⁶ el cual ha colocado al APAs como la mejor opción a utilizar en ese sector.

También había mencionado el caso de República Dominicana, caso que será analizado a profundidad en el presente capítulo. El caso fue seleccionado debido a que no fue posible ubicar casos ecuatorianos, además de que conté con la ayuda de Wanda Montero, autora de la investigación, quien me facilitó información al cual no se tiene acceso fácilmente.

Los Acuerdos de Precios Anticipados fueron incluidos en el Código Tributario Dominicano en el año 2006, y esto ocurrió en respuesta a la planificación agresiva y nociva que mantenían las empresas hoteleras con la modalidad todo incluido, el cual consiste en que por un precio fijo, el consumidor obtiene hospedaje, comidas, bebidas y actividades recreacionales durante un cierto tiempo fijado.

Este sistema de todo incluido se dio a inicios de 1970 el cual empezó con dos contribuyentes, y ya para finales de 1990 este grupo de contribuyentes representaba el 62,10% del total de contribuyentes de este Estado.⁷⁷ La planificación fiscal de estas empresas estaba realizada bajo las siguientes premisas:

- El marketing y comercialización del servicio era realizado por empresas relacionadas ubicadas en países de bajo o nulo gravamen.
- Mantenían deudas altas con estas empresas comercializadoras, lo que contablemente generaba pérdidas constantes.
- Las tarifas por noche declarada a la administración tributaria eran bastante menores al costo operativo por huésped declarado.
- Las tarifas publicitadas eran sumamente más altas que las que fueron declaradas a la administración tributaria.

De esta manera, estas empresas lograban relocalizar las rentas en países de menor o nula imposición, distribuyendo los riesgos y funciones entre sus relacionadas, como por ejemplo la publicidad, administración, etc.

La estructura funcional de estas empresas está compuesta de la siguiente manera:

Funciones: prestar el servicio todo incluido, administrar u operar el hotel.

Activos: inmuebles y el inventario para prestar el servicio.

⁷⁶ Cambios en precios de transferencia y la industria maquiladora, EY Boletín, último acceso 15 de agosto de 2016. http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/pdf/comentarios_1701.pdf

⁷⁷ Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, “Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana”, *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 2.

Riesgos: tipo de cambio, calidad del servicio, mercado, legislación del país”.⁷⁸

La Dirección General de Impuestos Internos de República Dominicana –en adelante se cita como DGII– en el año 2009 realizó auditorías a este sector que correspondían a los ejercicios fiscales del 2005 al 2010; como resultado se evidenció que, para los ejercicios fiscales anteriores al 2005, no existía normativa que permitiera valorar las transacciones entre partes relacionadas, toda vez que recién en el año 2006, mediante la Ley No. 495-06, se modifica el Código Tributario dominicano implementando normativa de precios de transferencia. Esta normativa estaba definida así:

ARTÍCULO 15.- Se agregan varios literales y cuatro párrafos al Artículo 281 de la Ley 11-92, Código Tributario de la República Dominicana, para que en lo adelante disponga lo siguiente:

Párrafo II: Para el caso del sector hotelero de todo incluido, cuyo negocio tiene vinculaciones particulares relacionadas con el exterior, la Administración Tributaria podrá definir Acuerdos de Precios Anticipados (APA) sobre los precios o tarifas que serán reconocidas a partir de parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y de otras variables de impacto en el negocio hotelero de todo incluido. El sector estará representado para la firma del APA por la Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes (ASONAHORES). Los acuerdos serán publicados mediante resolución y su vigencia será de dieciocho (18) meses. Los acuerdos subsiguientes podrán tener una vigencia de hasta 36 meses. En los casos en que se haya vencido un Acuerdo de Precios Anticipados (APA) y no existiere un nuevo acuerdo, continuará vigente el acuerdo anterior hasta que fuere aprobado el nuevo APA (Advance Pricing Agreements). Quedan vigentes las disposiciones del Código Tributario de la República Dominicana sobre la determinación de los impuestos.

Párrafo III: Estos precios o tarifas serán aplicables para fines de la liquidación y/o determinación de los ingresos gravados para el ITBIS y de los ingresos operacionales para el impuesto sobre la renta. La Administración Tributaria podrá impugnar a los contribuyentes alcanzados por el APA, los valores declarados cuando no se correspondan con los criterios incluidos en el mismo y aplicará las penalidades establecidas en el Código Tributario.⁷⁹

A pesar de esta inclusión, la normativa aún era muy limitada ya que solo permitía la firma de APAs sectoriales, y a pesar que se especificaba que el valor de las contraprestaciones entre partes relacionadas debía ser como si hubiera sido entre partes independientes, la norma no preveía elementos importantes para su determinación como los métodos de valoración. Es entonces que se emite la norma

⁷⁸ Legislación Precios de Transferencia en Rep. Dominicana: Caso del Sector Hotelero, UN, último acceso el 12 de agosto de 2016.

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf

⁷⁹ República Dominicana. *Ley de Rectificación Tributaria* [2006], art. 6, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 495-06 (28 de diciembre de 2006).

<https://www.dgii.gov.do/legislacion/leyesTributarias/Documents/495-06.pdf>

General 04-2011 en el año 2011, la cual incluye la definición de parte relacionada, métodos de valoración, análisis de comparabilidad, ajustes para aumentar la comparabilidad, obligación de remisión de informaciones y penalidades por incumplimiento.⁸⁰

Un estudio realizado por Wanda Montero y Marvin Mendoza⁸¹ en el año 2011, analizó el sector hotelero en República Dominicana de los períodos comprendidos entre el año 2005 al 2009, del cual se obtuvo lo siguiente:

Dentro del catalogado subsector de hoteles, bares y restaurantes, el servicio de todo incluido se consideró el de mayor importancia ya que, entre los años 2005 a 2009, representó el 50,70% de impuestos recaudados y el 60,40% de ventas reportadas por este sector.

Sin embargo, a pesar de que este sector ha sido de importancia para la DGII y la economía del país, en términos recaudatorios no representaban una percepción significativa. Se pudo determinar que esto se debía a la existencia de regímenes de incentivos –Ley 158-01 de Fomento al Desarrollo Turístico– que beneficiaban a los hoteles ubicados en zonas especificadas al exonerar el pago de impuestos, y por otro lado, que esas cadenas de hoteles registraban pérdidas altas durante estos períodos.

Recaudación de Impuestos: Dentro de la recaudación total de impuestos recibidos por la DGII, la recaudación percibida por parte de este sector correspondía solamente al 2%, mismo que se mantuvo sin variación durante estos períodos.

Grafico 12.

Indicadores de impuestos pagados por hoteles todo incluido

Conceptos	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos pagados1/ (millones de RD\$)	1,901.4	2,342.5	2,300.1	2,906.7	3,066.6
% Recaudación Hoteles, Bares y Restaurantes	45.7%	56.9%	50.7%	48.3%	52.1%
% Recaudación total DGII	2.3%	2.1%	1.6%	1.8%	2.0%
%Recaudación Gobierno Central	1.0%	1.0%	0.8%	0.9%	0.9%
% del PIB	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%

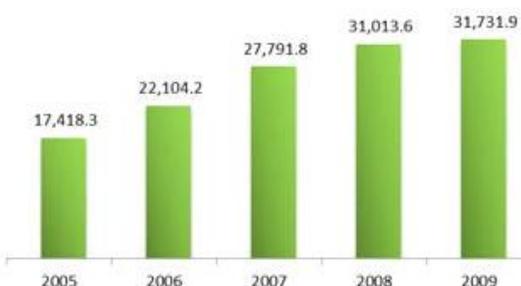
⁸⁰ (Apas) – arreglo anticipado de fijación de precios, (baps) – arreglo bilateral anticipado de fijación de precios, (maps) – arreglo multilateral anticipado de fijación de precios, Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana), último acceso 11 de agosto de 2016. http://www.google.com.ec/url?url=http://webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D8878&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiBkefq0rfOAhUFOSYKHYN7B_sQFggrMAQ&usg=AFQjCNElhWZTRSvbx3kj-n7KsyIJyuUxCA

⁸¹ Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, “Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana”, *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 2.

Fuente: Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, "Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana", *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 5.

Ingresos y Gastos: Los ingresos totales, en base a las declaraciones de IR realizadas por los contribuyentes del sector, correspondían a ingresos por operación del hotel, ingresos financieros y otros ingresos extraordinarios, dando el siguiente resultado:

Grafico 13.
Ingresos de hoteles todo incluido



Fuente: Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, "Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana", *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 9.

Para el año 2009, los ingresos se encontraban divididos en el 80,90% ingresos por operación del hotel, mismo que se subdividía en un 63,90% por alquiler de habitaciones y 17% por venta de alimentos y bebidas; el 15,30% por alquiler y otros ingresos; y el restante 3%, por ingresos financieros y otros ingresos extraordinarios como venta de activos, capital o diferencias cambiarias.

Se evidenció además que el 70% de la venta del total de habitaciones de los hoteles, era realizada por operadores de turismo en el extranjero.

Como gastos declarados se obtuvo que el 81% correspondía a gastos operativos; dentro de estos gastos estaban los costos de venta, gastos por sueldos y salarios, suministros, mantenimiento y reparación de los activos fijos, arriendos y gastos de representación, entre otros; un 4% de gastos extraordinarios; un 1,80% de gastos financieros; y un 13,20% de otros gastos como las depreciaciones, es decir, gastos necesarios para el proceso productivo del hotel.

Utilidades y pérdidas: para el análisis de este punto fueron considerados los valores de la renta imponible antes de la pérdida que fueron registrados en las declaraciones de los contribuyentes durante los períodos de análisis. El resultado fue

que, a pesar de los beneficios que mantenían y las utilidades recibidas, el saldo siempre fue en contra, es decir, estas empresas reflejaban pérdidas todos los años.

Grafico 14.
Ganancias y pérdidas de hoteles todo incluido

Año	Ganancias	Pérdidas	Total Neto
2005	356.5	-4,703.8	-4,347.3
2006	330.6	-2,865.1	-2,534.6
2007	1,001.5	-3,798.4	-2,797.0
2008	169.5	-5,480.7	-5,311.2
2009	136.8	-7,290.2	-7,153.4

Fuente: Fuente: Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, “Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana”, *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 11.

Es entonces que se pudo establecer que esta era la razón por la cual existía una baja recaudación de IR, y que la Tasa Efectiva de Tributación no alcanzaba ni el 1% en ninguno de estos años. Ante esto, se debía suponer que la modalidad de todo incluido no era rentable, ya que los ingresos generados no permitían cubrir los costos y gastos generados en la prestación de este servicio.

Análisis financiero: para el análisis de este punto fueron considerados cada una de las partidas de los estados financieros presentados a la DGII, el estado de situación y el estado de resultados, calculándose las razones financieras en base a todo el sector:

Grafico 15.
Resumen financiero de hoteles todo incluido

Concepto	2006	2007	2008	2009	Promedio
Razones de Efectivo					
EBITDA/ Ingresos	0.02	0.11	0.01	-0.02	0.03
Cobertura de Intereses	0.93	4.31	0.41	-0.37	1.32
Cobertura de Deuda	0.02	0.08	0.01	-0.01	0.02
Razones de Liquidez					
Capital de trabajo/ Ingresos	-0.92	-0.83	-0.39	-1.07	-0.80
Razón Corriente	0.37	0.40	0.70	0.30	0.44
Prueba Ácida	0.31	0.33	0.63	0.24	0.38
Prueba Defensiva	0.05	0.07	0.05	0.04	0.05
Razones de Endeudamiento					
Apalancamiento	1.66	1.55	1.66	1.94	1.70
Deuda Bancaria/ Activos	0.21	0.14	0.20	0.32	0.22
Estructura Capital	0.38	0.39	0.38	0.34	0.37
Razones de Rentabilidad					

Fuente: Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, “Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana”, *Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, No. 32 (II semestre de 2011): 12.

En base a la información obtenida, de acuerdo a las razones de liquidez se evidenció que esta actividad presenta más pasivos corrientes que activos corrientes,

lo que ocasiona una falta de liquidez para cubrir sus obligaciones a corto plazo; de acuerdo a las razones de efectivo, se evidencia que los ingresos obtenidos no son suficientes para cubrir los costos y gastos de operación; y de acuerdo a las razones de endeudamiento, esta actividad se encuentra financiada con más deuda que con recursos propios.

En la deuda a corto plazo encontraron que corresponde a cuentas por pagar, las cuales representaban el 70% del pasivo, siendo entonces que la deuda financiera formal es relativamente baja.

Como conclusión determinaron que esta actividad representaba un porcentaje bajo dentro de la recaudación total por impuestos, sobre todo en los impuestos directos como el IR, y que esto se debía a la desigualdad abismal entre los ingresos y los costos y gastos; en términos financieros, este sector opera con baja rentabilidad, poca liquidez y pérdidas recurrentes y que además su financiamiento era generando deudas fuera del sistema bancario.

Es así que, bajo estas premisas y como consecuencia de estas auditorías, se realizaron determinaciones que representaron ajustes de US \$ 472'055.967,28,⁸² lo que generó saldos a favor de la DGII, quien se estableció que la base imponible partiría de la tarifa que pagaba el huésped o cliente final en el extranjero y serían descontados los márgenes que obtienen los agentes mayoristas y minoristas por la comercialización de las habitaciones, además fueron verificados los contratos con las comercializadoras, la facturación y tiempo de estancia de los clientes.

El precio de transferencia se definió como:

$$PT = \frac{\text{Tarifa pública promedio de mercados destino}}{\text{Margen de intermediación}}$$

En dónde la tarifa pública promedio de mercado destino es el promedio de las tarifas a las cuales es vendida la noche de alojamiento de un servicio “todo incluido” en los países de origen del consumidor final/turista, tarifa que fue obtenida a través de encuestas.

El margen de intermediación en cambio corresponde a la suma de los márgenes de comercialización de los intermediarios turísticos, como tour operadores

⁸² Legislación precios de transferencia en Rep. Dominicana: caso del sector hotelero, UN, último acceso 11 de agosto de 2016.
http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf

o mayorista y agentes de viajes minoristas, el margen de comercialización sería la suma de estos. Este margen de libre competencia, por comercialización obtenido por empresas independientes fue de 20% y 25%,⁸³ lo que permitió fijas tarifas por zonas, dependiendo de la ubicación del hotel; categorías; y, por temporadas, alta: diciembre a abril y baja: mayo a noviembre.

Este valor sirvió para la determinación de Impuesto a la Renta y impuesto que se asemeja al IVA el cual es el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios –en adelante se cita como ITBIS–, convirtiéndose en el método aplicado en todas las auditorías realizadas a este sector, lo que permitía que los contribuyentes puedan aplicar este mismo método en años subsiguientes.

Sin embargo, ante esto, los contribuyentes se vieron afectados y procedieron a hacer su reclamo tanto en instancia administrativa como en instancia judicial, dando como resultado la ratificación de la actuación de la DGII y declarando la legalidad de las determinaciones realizadas a este grupo de contribuyentes.⁸⁴

Se continuaron con las determinaciones, pero a la par se mantenían reuniones con representantes de las empresas con la intención de negociar e implementar un APAs para este sector. Esta situación generó la modificación de la norma respecto de los APAs mediante la Ley 253-12 en noviembre de 2012, la cual introdujo nuevas modificaciones al articulado en el Código Tributario dominicano,⁸⁵ entre estas estaba la implementación de la posibilidad de la firma de APAs individuales:

Artículo 281 bis. (Agregado por la Ley No. 253-12, de fecha 09 de noviembre del 2012). Acuerdos de Precios por Anticipado (APA). Los contribuyentes podrán solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) un acuerdo previo en materia de precios de transferencia que establezca los valores de la operación u operaciones comerciales y financieras que realicen con otras partes relacionadas, con carácter previo a la realización de estas y por un tiempo determinado.

Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamentará en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

⁸³ CIAT, “*El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*”, pág. 69, último acceso el 11 de agosto de 2016, <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros/2472-el-control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-america-latina-y-el-caribe.html>

⁸⁴ Legislación precios de transferencia en Rep. Dominicana: caso del sector hotelero, UN, último acceso 11 de agosto de 2016.

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf

⁸⁵ DGII y las cadenas hoteleras continúan firmando los acuerdos APA’S, ya se han logrado siete, Dirección General de Impuestos Internos, último acceso el 12 de agosto de 2016. <http://www.dgii.gov.do/noticias/Paginas/DGII-y-las-cadenas-hoteleras-contin%C3%BAan-firmando-los-acuerdos-APA%E2%80%99S,-ya-se-han-logrado-siete.aspx>

Estos acuerdos podrán referirse también a la financiación del contribuyente con terceros, cuando el contribuyente pudiera quedar sometido a la limitación de deducción de los mismos según el artículo 287 literal a) de este Código Tributario. En este caso deberán motivarse las razones y duración del sobre-endeudamiento.

El procedimiento descrito en este artículo también será de aplicación cuando se tramite un APA en coordinación con Administraciones de otros países (APA bilateral o multilateral).

Párrafo I. La propuesta del contribuyente para la determinación de los precios objeto del acuerdo previo, debe describir, en su caso, los factores de comparabilidad considerados relevantes en función de las características de la operación, la selección del método más apropiado, entre otras.

Párrafo II. La propuesta a la que se refiere el párrafo anterior, podrá ser aprobada, denegada o modificada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). La resolución de denegación o modificación no será recurrible. Si la propuesta es modificada, el contribuyente no estará obligado a suscribirla.

Párrafo III. El acuerdo, una vez suscrito, surtirá efecto respecto del ejercicio fiscal en curso y los tres ejercicios fiscales posteriores. También será aplicable a los ejercicios fiscales que hubieran vencido desde la fecha de solicitud hasta la de suscripción, con el límite de dos ejercicios contados desde esa fecha.

Párrafo IV. La Administración Tributaria podrá impugnar a los contribuyentes alcanzados por el APA los valores declarados cuando no se correspondan con los criterios incluidos en el mismo y aplicará las penalidades establecidas en este Código Tributario. La impugnación será aplicable a todos los ejercicios no prescritos si la Administración demostrara dolo o falsedad por parte del contribuyente en la aportación de datos o el reporte de resultados. En los demás casos, la impugnación surtirá efecto desde que se observe la falta de correspondencia.

Párrafo V. Régimen de protección. Para determinados sectores o actividades económicas, la Administración Tributaria podrá determinar y fijar un precio o margen mínimo de utilidad. Si el contribuyente acepta este precio o margen de utilidad y lo refleja en su declaración, la Administración considerará que el mismo ha sido acordado como entre partes independientes, en operaciones comparables y bajo iguales o similares circunstancias:

a) El precio o margen mínimo de utilidad fiscal del contribuyente podrá ser calculado tomando en consideración el valor total de los ingresos, de los activos utilizados en la operación durante el ejercicio fiscal, el monto total de los costos y gastos de operación y de otras variables de impacto del sector debidamente justificadas.

b) Para los efectos de este párrafo, una vez seleccionado el sector o actividad económica. La DGII emitirá resolución motivada conteniendo los márgenes o precios

Párrafo VI. Comprobaciones simultáneas. La Administración tributaria podrá suscribir acuerdos de cooperación administrativa que permitan llevar a cabo comprobaciones en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción, sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.⁸⁶

Así tenemos entonces que, como prerequisite para la firma de un APAs individual, debe existir la firma de un Acuerdo Marco entre la DGII y la Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes –en adelante se cita como ASONAHORES–, acuerdo que define las características en base a las cuales se negociarán los APAs

⁸⁶ República Dominicana. *Código Tributario* [1992], art. 281, en *Código Tributario*, (16 de mayo de 1992). <https://www.dgii.gov.do/legislacion/leyesTributarias/Documents/11-92.pdf>

individuales; es decir, los supuestos críticos, vigencia, terminación, métodos, entre otro. El procedimiento establecido fue el siguiente:

1. ASONAHORES somete la propuesta y la documentación relacionada a la operación y valoración de las mismas.
2. La DGII revisa la propuesta depositada por la referida Asociación.
3. La propuesta es discutida y negociada por ambas partes, ASONAHORES-DGII, en las reuniones.

A partir de las determinaciones realizadas, se pudo ver un incremento en las recaudaciones de impuestos pagados por este sector:

**Grafico 16.
Resumen de impuestos pagados por hoteles todo incluido**

Impuesto	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015*
Impuesto sobre la Renta	432.2	757.2	682.6	544.2	396.0	703.5	886.3	810.6	1,153.2	1,079.3	1,023.7
Impuesto sobre los Activos	-	-	54.2	210.2	288.7	254.5	329.0	453.0	329.2	344.6	91.0
Retenciones de ISR a Asalariados	64.9	97.0	116.2	165.9	177.6	184.5	193.0	218.2	252.6	313.6	243.0
ITBIS interno (IVA)	1,142.5	1,171.2	1,381.5	1,963.7	2,188.9	2,562.7	3,905.7	5,123.5	5,645.7	6,360.7	5,060.0
Impuesto Propiedad Inmobiliaria ^{1/}	226.8	236.0	3.5	-	-	-	-	-	-	-	-
Otros	36.0	81.5	62.3	22.7	15.6	78.8	24.8	17.8	19.9	31.7	12.6
Total	1,902.4	2,343.0	2,300.2	2,906.6	3,066.9	3,784.0	5,338.8	6,623.2	7,400.6	8,129.9	6,430.3

Fuente: Legislación precios de transferencia en Rep. Dominicana: caso del sector hotelero, UN, último acceso 11 de agosto de 2016. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf

La negociación del APAs para el sector hotelero con modalidad todo incluido se llevó a cabo por cerca de 10 años, luego del cual, se llegó finalmente a un acuerdo entre la ASONAHORES y DGII, por lo que se firma el primer APAs en el marco del DATE 2014 en el año 2014,⁸⁷ estableciendo una metodología que transparentará las transacciones entre partes relacionadas, permitiendo a este sector una mejor planificación fiscal, y a la vez permite a la DGII una recaudación efectiva. Este Acuerdo permite que ambas partes puedan establecer las tarifas para el pago del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios.

El primer APAs fue realizado con la cadena hotelera VIVA WYNDHAM RESORT en agosto de 2014, a la que le siguieron las cadenas MAJESTIC,

⁸⁷ Regocijo en la hotelería dominicana por acuerdo del APA con la DGII, Arecoa, último acceso 12 de agosto de 2016. <http://www.arecoa.com/hoteles/2014/03/28/regocijo-en-la-hoteleria-dominicana-por-historico-acuerdo-del-apa-con-la-dgii/>

EXCELLENCE Y PRINCESS, llegando a un total de 7 acuerdos firmados con la DGII, lo que ha generado una recaudación de US \$ 498 millones.⁸⁸

Las características y contenido que mantienen estos APAs son:

- Se plantean diferentes tarifas de acuerdo a la categoría y la ubicación geográfica del contribuyente.
- La tarifa es determinada en base al método del margen sobre costo para la determinación del ITBIS (IVA) y una Tasa Efectiva de Tributación Mínima (TET) para el IR.
- Remitir informaciones para la verificación del cumplimiento del APA.
- El tiempo de vigencia es de 3 años.
- *Métodos a utilizar para el cálculo de ITBIS:* Método Neto de Margen Operativo sobre costos y gastos operativos, Método Neto de Margen Bruto sobre costos y gastos, tarifa fija por zona y categoría.
- Independientemente de la selección de cualquiera de los dos métodos sobre costos, la tarifa se calculará de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Total de Costos y gastos de TI}}{\text{Estancia Total}} \times \text{Margen de Beneficio (12,5 al 20\%)} = \text{Tarifa declarada}$$

Para el año 2015, de los APAs firmados, se registró que la preferencia de método de un 35% para el Método de Margen de Utilidad Bruta, 35% para la Tarifa por zona y categoría, y 27% para el Método de Margen de Utilidad Neta.

- *Método a utilizar para el cálculo de Impuesto a la Renta:*

$$\text{Ingresos Brutos} \times \text{Tarifa Efectiva Tributaria} = \text{Base Imponible Para IR}$$

- Deberán presentar un informe anual el que deberá contener: Descripción de las operaciones, Cantidad y tipo de habitaciones, Ocupación (estancia) total por mes, Cantidad de gratuidades, Políticas de las tarifas y Contratos de las comercializadoras, Detalle de los ingresos de relacionadas e independientes.⁸⁹

Como supuestos críticos no se define ninguno, ni en el Acuerdo Marco ni en los individuales, pero si se incluye un artículo sobre enmiendas que aplica solo en casos que se den situaciones que ameritan la modificación del APAs; estas enmiendas no puede contradecir las establecidas en el Acuerdo Marco, la solicitud la presenta el contribuyente dentro de los 60 días de ocurrido el hecho o circunstancia y esta solicitud podrá ser aprobada, modificada o negada por la DGII en un plazo no mayor a los 45 días y su resolución no podrá ser impugnada.

En caso de que la DGII determine que se han producido variaciones en los supuestos críticos, notificara al contribuyente para que realice las observaciones

⁸⁸ DGII y las cadenas hoteleras continúan firmando los acuerdos APA'S, ya se han logrado siete, Dirección General de Impuestos Internos, último acceso 12 de agosto de 2016. <http://www.dgii.gov.do/noticias/Paginas/DGII-y-las-cadenas-hoteleras-contin%C3%BAan-firmando-los-acuerdos-APA%E2%80%99S,-ya-se-han-logrado-siete.aspx>

⁸⁹ Legislación precios de transferencia en Rep. Dominicana: caso del sector hotelero, UN, último acceso 11 de agosto de 2016. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf

correspondientes dentro de 45 días, posterior a esto, la DGII emitirá la resolución correspondiente con su decisión.

Sin embargo, como circunstancias económicas significativas que pueden afectar a este sector se encontraron a la modificación de la normativa correspondiente, cambios en las condiciones económicas como por ejemplo la crisis mundial que se ve reflejada en la baja del volumen de ventas de paquetes turísticos, así como también el valor de cambio monetario, factores que pueden conllevar a que el APAs sea modificado.

Entre los problemas presentados en la negociación de este APAs se encontraba la dificultad de mantener un criterio común de márgenes y tarifas. Por otro lado, surgieron situaciones en las cuales las tarifas determinadas bajo algunos de los métodos definidos, resultaron inferiores a las declaradas anteriormente por el contribuyente, por lo que no hubo necesidad de realizar ajustes por precios de transferencia. La modificación de la norma al incluir la posibilidad de mantener APAs individuales se debió a la dificultad de acordar un APA sectorial que tomara en cuenta las condiciones particulares de cada uno de sus miembros, lo que complicaba cerrar algún tipo de negociación de APAs sectorial, sin embargo, el sector prefirió negociar a través de ASONAHORES a pesar de esta modificación.

Entre las conclusiones y recomendaciones que se pudieron plantear, de la experiencia de este país, con respecto a la utilización de APAs se encuentran las siguientes:

- Que no existe un método único que se pueda plantear, todo depende de la transacción que se pretenda analizar,
- Se indica que es necesario la implementación de convenios de intercambio de información con otras administraciones tributarias, ya que como se ha dicho, esto ayuda a la verificación de la veracidad de la información presentada por el contribuyente y sus relacionadas,
- La aplicación de APAs ha incrementado la seguridad jurídica para los contribuyentes, ya que se tiene en claro los métodos y criterios que serán utilizados en las transacciones con partes relacionadas, además de que esto permite el

incremento de inversión extranjera, y si existe acuerdos con otras administraciones, previene la doble imposición.⁹⁰

Ante esto, puedo concluir que la utilización de un APAs resulta beneficiosa para ambas partes, contribuyentes y administraciones tributarias, toda vez que ha permitido que un grupo de contribuyentes altamente evasivo contemplen un comportamiento transparente; en la negociación se pueden establecer los parámetros y métodos a utilizar de común acuerdo, lo que conlleva un beneficio mutuo; además que mantener un APAs sectorial beneficia a la competencia de este sector bajo condiciones similares.

⁹⁰ (Apas) – arreglo anticipado de fijación de precios, (baps) – arreglo bilateral anticipado de fijación de precios, (maps) – arreglo multilateral anticipado de fijación de precios, Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana), último acceso 11 de agosto de 2016. http://www.google.com.ec/url?url=http://webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D8878&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiBkefq0rfOAhUFOSYKHYN7B_sQFggrMAQ&usg=AFQjCNElhWZTRsvbx3kj-n7KsyIJyUxCA

Capítulo Cuarto

4. Conclusiones y recomendaciones

4.1. Conclusiones

Es una realidad indiscutible que el uso de nuevas tecnologías, de bienes intangibles y del comercio electrónico, han provocado una mayor complejidad en las transacciones internacionales que se refleja por un lado, en el aumento de los ingresos globales de estas empresas, y por otro, en un incremento de las dificultades que afrontan las administraciones tributarias para establecer los vínculos existentes entre las matrices y las filiales y de esta forma determinar, localizar y gravar eficazmente los beneficios que obtienen.

De lo revisado puedo concluir que existe la necesidad por parte de las administraciones tributarias la de tomar medidas pertinentes, con el objeto de realizar un efectivo control de las operaciones vinculadas, donde debe adecuarse leyes y reglamentos internos, considerando la experiencia y de lo establecido por los organismos y foros internacionales, donde además deberá existir un compromiso de los contribuyentes, quienes deben estar prestos a documentar adecuadamente todas las transacciones comerciales que realicen con sus partes relacionadas, así como, con las independientes.

La firma de un APAs corresponde a la confianza que se da entre la administración tributaria y el contribuyente, en el cual se determina un marco jurídico estable a ser aplicado en las transacciones comerciales entre vinculadas por un tiempo determinado, en donde, si la confianza se rompe el APAs pierde toda su naturaleza. Un APAs permite interactuar simultáneamente entre las partes lo que consigue resolver el problema, siendo beneficioso para ambos.

Se conoció que un APAs puede ser unilateral, bilateral, multilateral; también puede ser único para un sector económico como el de las maquiladoras en México o el hotelero como el que fue analizado, es así que puedo decir que, dentro de una negociación de APAs, siempre debería considerarse la posibilidad de ampliar el mismo a un área o sector específico, toda vez que de la negociación, ya quedan planteados métodos y comparables acordes a la actividad económica, resultando de cierta manera beneficioso para el contribuyente ya que se convierte en una opción

más, permitiéndole realizar una planificación más efectiva. De la investigación que se ha realizado puede concluir que un APAs sectorial no acarrea problemas con otros sectores, es más, ha resultado beneficioso para quienes lo han instaurado como opción, incluso para industrias de alta colusión como lo son las manufactureras.

Ante esto podemos encontrar como conclusiones respecto de los beneficios o ventajas de la utilización de los APAs, las siguientes:

1. *Seguridad jurídica*; toda vez que elimina la incertidumbre del contribuyente respecto de si coincide o no con la administración respecto del análisis de sus precios de transferencia, ayudando a establecer sus pasivos fiscales y seguridad en sus transacciones internacionales, en un marco normativo predecible y seguro.

2. *Mejor relación administración-administrado*; ya que permite una cooperación y que puedan ser consultados apaciblemente, permitiendo un resultado amistoso, correcto y práctico; además le permite a las administraciones tributarias conocer las estrategias del mercado y así evitar la evasión de otras empresas.

3. *Gastos innecesarios*; evita que las administraciones tributarias realicen auditorías costosas y litigios, pudiendo trasladar esos fondos a otras áreas de riesgo; y a su vez, permite que los contribuyentes cumplan tranquilamente sus obligaciones tributarias.

4. *Evita la doble tributación y evasión fiscal.*

5. *Ambiente favorable para la inversión*; fomenta la inversión extranjera.

6. *Acuerdo vinculante para las partes durante el tiempo de vigencia.*

7. *Permite a las administraciones tributarias un mejor conocimiento de las transacciones internacionales que manejan las empresas multinacionales.*

Dentro de las desventajas que podemos contemplar que están:

1. *Desacuerdo con las conclusiones*; pueden existir desacuerdos de los contribuyentes respecto de las conclusiones a la que llegó la administración, y no solamente con el contribuyente, sino también con otras administraciones tributarias, ya que estas podrían afectar los gravámenes e ingresos.

2. *Tiempo y costos altos*; la práctica de un estudio para un APAs es el mismo, o quizá mayor, que el invertido por la administración para la realización de una determinación, actualmente se ha visto puede ser entre 8 a 18 meses, lo que conlleva incluso al abandono por parte de los contribuyentes luego de haber realizado la solicitud.

3. *Información no fiable;* esto conllevaría a tener inconvenientes en las predicciones del mercado que se está analizando

4. *Especialización requerida;* se requiere personas especializadas y conocedoras del tema, ya que un estudio de APAs, requiere realizar predicciones del mercado de las transacciones analizadas, además esto sirve para aminorar el tiempo de análisis.

5. *Confidencialidad de la información;* normalmente los APAs son confidenciales, sin embargo, este es un riesgo que las compañías consideran al momento de utilizar o no un APAs.

6. *Acceso al procedimiento;* debido al costo, no todas las empresas están en la capacidad de aplicar a un proceso de este tipo.

7. *Falta de cláusulas que permitan cambios en caso de variaciones del entorno económico.*

8. *Cuestionamientos en otras jurisdicciones fiscales.*

9. *Riesgo de corrupción.*

Con todo esto, se podría resumir que los APAs cuentan con 3 características generales:

- Es un régimen convencional ya que pretende, en última instancia, alcanzar un acuerdo o convenio,
- Es un régimen transaccional ya que ambas partes, deben renunciar a sus derechos iniciales con el fin de alcanzar el acuerdo, y
- Es un procedimiento negociado ya que es el resultado de un proceso de negociación entre partes.⁹¹

Es así entonces, que al contribuyente le corresponde definir si es aplicable la realización de un APAs en su caso, ya que como hemos visto, cada caso es diferente y conlleva un análisis diferente, sin embargo, su aplicación resulta más beneficioso que entrar en litigios en los tribunales. Podemos estar convencidos entonces que establecer normas tributarias clara y precisas, sobre todo en un tema tan complicado como son precios de transferencia, facilitan su aplicación y cumplimiento, y es esto lo que ofrece un APAs, por lo tanto como conclusión está que su aplicación es muy viable, ya que presenta un mayor beneficio, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

⁹¹ Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España, Instituto de Estudios Fiscales, último acceso 15 de agosto de 2016. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf

Con este estudio lo que se pretendió es realizar el análisis desde la teoría, doctrina, normativa y experiencias, con la intencionalidad de conocer el espíritu legal, sus antecedentes y evolución del tema, con la finalidad de que no sean *satanizadas* estas operaciones y hacerlas viables, legales, lícitas y justas tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, evitando la evasión y el pago de un menor o ningún impuesto al obviar la aplicación del principio de plena competencia, siendo entonces que como resultado de la presente investigación está que, utilizar un APAs, facilita la aplicación de un régimen de precios de transferencia, permite que exista un menor riesgo de las transacciones económicas realizadas entre partes relacionadas y ambas partes se encuentran conformes y de común acuerdo.

4.2. Recomendaciones

Podríamos decir que la realización de APAs ¿es la solución para los problemas generados en las transacciones comerciales entre partes relacionadas? Pues no se puede concluir que es la única solución, pero si es una herramienta bastante eficiente para la planificación de precios de transferencia para los contribuyentes.

De este estudio fácilmente se puede apreciar que la utilización de métodos previos resulta conveniente tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, por lo que no podemos negar que la consulta previa de precios de transferencia, como lo tiene el Ecuador, es un acierto. De la evolución normativa que el Ecuador ha tenido de este tema, la política mantenida ha sido correcta al buscar beneficio para ambas partes, los articulados correspondientes al tema han ido en mejora, sin embargo al ser una materia especial, requiere un mayor esfuerzo, aun existen vacíos legales o normas oscuras que evitan un correcto entendimiento, mismas que han permitido una planificación agresiva o errónea aplicación por parte de los contribuyentes.

Nuestra normativa ha establecido políticas públicas de acuerdo a la realidad actual, estableciendo normas y conceptos que permitan un control de los precios de transferencia, pero no ha previsto las posibles consecuencias futuras, por lo tanto, entre las recomendaciones que se pueden plantear para mejorar la relación contribuyente-administración tributaria, está la de actualizar la normativa nacional,

es decir, establecer lineamientos de precios de transferencia, tomando en consideración las experiencias de otros estados, considerando que la utilización de una consulta previa de precios de transferencia es solo un primer paso por ser más rápida y de menor complicación, pero siempre con el objetivo final de implementar los APAs como tal.

Otra propuesta sería la de proyectarse hacia APAs sectoriales, que como se evidenció en los Estados que lo tienen implementado, han mostrado resultados beneficiosos tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias; por ejemplo se podría plantear la implementación de un APAs hacia los sectores de comercialización de *commodities* o bienes genéricos, ya que al ser productos con poca o nula transformación mantienen un mercado internacional transparente, con fijación de precios estándar, lo que facilita determinar un método y comparables a aplicar.

Otra recomendación sería la aplicación del *Soft law*, que con la ayuda y coordinación con otras administraciones tributarias, se puede apropiarse de conceptos y propuestas que han sido creados por la comunidad internacional, mismas que a futuro pueden ser convertidos en *Hard law*⁹² en la normativa nacional, como ha sucedido al acoger las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE en la normativa en varios países.

No podemos olvidar que falta una correcta difusión del tema, es muy poco conocido por los contribuyentes la existencia de esta opción, por lo que se requiere una socialización clara y precisa del tema para crear la necesidad de su utilización, y como recomendación final, está la implementación de procesos amigables y arbitrales para la resolución de los conflictos que generan la aplicación de precios de transferencia, en donde se pueda llegar a un común acuerdo entre contribuyente y administración tributaria, conforme al principio de plena competencia, en donde se podría considerar la nueva teoría de negociación en donde se busca el beneficio mutuo y no solamente la de una de las partes.

⁹² Aquellos instrumentos o prácticas generales con carácter obligatorio cuyo incumplimiento puede ser exigido por las vías institucionales de solución de conflictos y derivar en la responsabilidad internacional del Estado. Hard Law, Diccionario Jurídico, último acceso 15 de julio de 2016. <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1755>

BIBLIOGRAFIA

Publicaciones:

“(Apas) – arreglo anticipado de fijación de precios, (baps) – arreglo bilateral anticipado de fijación de precios, (maps) – arreglo multilateral anticipado de fijación de precios”, Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana). Consulta: 11 de agosto de 2016.

http://www.google.com.ec/url?url=http://webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D8878&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiBkefq0rfOAhUFOSYKHYn7B_sQFggrMAQ&usg=AFQjCNElhWZTRSvbx3kj-n7KsyIJyUxCA

Baistrocchi, Eduardo, “Litigios De Precios De Transferencia: Teoría Y Práctica”, 1a. ed. (Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008), 53.

Belisario, Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Curso de Finanza, derecho tributario y financiero, 8va edición (Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002), 625, 629.

Cardoza, Marvin; Montero, Wanda, “Análisis del Sector Hotelero en República Dominicana”, Revista De Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, No. 32 (II semestre de 2011): 2.

Carroll, Mitchell B, “Methods of allocating taxable income, vol. 4 of League of Nations, taxations of foreing and national enterprises operating in more than one country”, League of Nations, documento No. c425 (b). 1933II.A. (Ginebra: Liga de Naciones, 1933, Reporte Carrol).

Castro, Sophía; Fernández, Roberto, “Acuerdos Anticipados de Precios. ¿Solución para las Controversias de Precios de Transferencia?”, *Enfoque Internacional*, No. 10 (I Semestre de 2012): 36-40.

Ceferino José, Precios De Transferencia Métodos Aplicables Para Su Determinación, (monografía, IEFPA Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas, 2001) 45.

Comas Medina, Andrea, Las Maquiladoras en México y su efecto en la clase trabajadora, RCCI. Consulta: 23 de junio de 2016.
<http://rcci.net/globalizacion/2002/fg296.htm>

“Contribuyente Especial”, SRI. Consulta: 15 de agosto de 2016.
<http://www.sri.gob.ec/de/34>

“DGII y las cadenas hoteleras continúan firmando los acuerdos APA’S, ya se han logrado siete”, Dirección General de Impuestos Internos. Consulta: el 12 de agosto de 2016. <http://www.dgii.gov.do/noticias/Paginas/DGII-y-las-cadenas-hoteleras-contin%C3%BAan-firmando-los-acuerdos-APA%E2%80%99S,-ya-se-han-logrado-siete.aspx>

“El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe”, CIAT. Consulta: el 11 de agosto de 2016,
<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros/2472-el-control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-america-latina-y-el-caribe.html>

“El GATT y el Consejo de Mercancías”, Organización Mundial del Comercio (WTO). Consulta: 05 de mayo de 2016.
http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm

“Grandes Contribuyentes y Otros”, SRI. Consulta: el 15 de agosto de 2016.
<http://www.sri.gob.ec/de/34>

“Hard Law”, Diccionario Jurídico. Consulta: 15 de julio de 2016.
<http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1755>

Hernández Vásquez, Olga; Justo Alonso, Ángela, “Precios de Transferencia”.
Cuadernos de Transferencia, No. 15 (I Semestre de 2012): 51-63.

Informe sobre el documento COM (97) 626, «Legislar mejor» (A4-498/98);
Resolución del Parlamento Europeo de 18.12.1998 (DO C 98 de 9.4.1999, p.
5).

International Bureau of Fiscal Documentation IBD International Transfer Pricing
Database, United States of America, 2.3.

Morales, Edgar; Mejía, Julissa, “Legislación Precios De Transferencia En Rep.
Dominicana: Caso Del Sector Hotelero”, United Nations, Panamá: agosto de
2015. [http://www.un.org/esa/ffd/wp-
content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/2015TP_RepublicaDominicana.pdf)

Mosqueda Almanza, Rubén, “Precios de Transferencia, estrategia y norma fiscal”,
Cengage Learning. México, 2009, 201.

Murillo Moncayo, Verónica. “La Fusión de Empresas en el Ecuador como opción de
crecimiento: un análisis de casos”. Tesis de licenciatura, Escuela Superior
Politécnica del Litoral, Campus Gustavo Galindo, 2005.

National Tax Agency, *APA Program Report 2005*, 1a. ed., National Tax Agency,
2005. <https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2005/0509/e2005.pdf>

“NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”, International Financial
Reporting Standards. Consulta 20 de agosto de 2016.
[http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20
PDFs%202012/IAS%2024.pdf](http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2024.pdf).

OCDE, “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas
multinacionales y administraciones tributarias”, Organisation for Economic
Co-operation and Development, 1999, Paris, 1999.

OCDE, “Directrices De La OCDE Aplicables En Materia De Precios De Transferencia A Empresas Multinacionales Y Administraciones Tributarias”, 1a. ed., (Paris: Organization of Economic Co-operation and Development (OECD), 2010), Véase el apartado 2.86.

OCDE, “Directrices De La OCDE Aplicables En Materia De Precios De Transferencia A Empresas Multinacionales Y Administraciones Tributarias”, 1a. ed., (Paris: Organization of Economic Co-operation and Development (OECD), 2010), Véase el apartado 2.86 a 2.89.

OCDE , “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales”, Pág. 2, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

OCDE , “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales”, Pág. 8, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

OCDE , “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque junio 2011, centro de política y administración fiscales”, Pág. 19, último acceso 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

OECD (2013), *Plan De Acción Contra La Erosión De La Base Imponible Y El Traslado De Beneficios*, OECD Publishing. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

Oligiastri, Enrique,” El Sistema de Japonés de Negociación. La Experiencia de América Latina”, Colombia, *Tercer Mundo Ediciones*, 1996.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), La OCDE. Consulta: 10 de mayo de 2016. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>

Picciotto, Sol, "International Business Taxation. A study in the internationalization of Business Regulation", *Law in context*, (Londres: Weidenfeld and Nicolson, 1992), 2-3.

"Plan Marshall", *Historia Siglo 20*. Consulta: 05 de mayo de 2016.
<http://www.historiasiglo20.org/GLOS/planmarshall.htm>

Redhead, Alexandra, "Transfer Pricing in the Extractive Sector in Ghana", *Natural Resource Governmant Institute*, 2016.
http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_ghana_transfer-pricing-study.pdf

"Regional Exchange Seminar Taxation of Large Businesses-Transfer Pricing", TPA. Consulta: 01 de agosto de 2016.
http://www.google.com.ec/url?url=http://webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D7032&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwjzo9XLlrXOAhUM7iYKHax7AQwQFgg2MAY&usg=AFQjCNGFGhuBe8tNQdwmnSh1uU0qSGpRvA

"Regocijo en la hotelería dominicana por acuerdo del APA con la DGII", Arecoa. Consulta: 12 de agosto de 2016.
<http://www.arecoa.com/hoteles/2014/03/28/regocijo-en-la-hoteleria-dominicana-por-historico-acuerdo-del-apa-con-la-dgii/>

Rodríguez Ondarza, José, "Una Revisión Global De La Aplicación De Los Acuerdos Previos Sobre Precios De Transferencia Y Sus Implicaciones Para España", Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf

Ruyman, Alan. *Negocios Internacionales: un enfoque de administración estratégica*, en McGraw-Hill, 569,1996.

“Safe Harbor”, Legal Information Institute, CUL, consulta: 05 de marzo de 2017.
https://www.law.cornell.edu/wex/safe_harbor

Svampa, Marisela, “Productos indiferenciados cuyos precios se fijan internacionalmente y no requieren tecnología avanzada para su fabricación y procesamiento”, El Consenso de los Commodities, junio de 2013.
<http://server2.docfoc.com/uploads/Z2015/12/26/b6sapzoIWm/349db5e9df633a996d16720ccca48035.pdf>

Solano Córdova, Daniela. “Una Mirada Realista A Los Regímenes Internacionales De Lavado De Activos”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016.

Villareal, Larrínaga, Oskar, “La internacionalización de la empresa y la empresa multinacional: una revisión conceptual contemporánea”, *Cuadernos de Gestión*, Vol. 05 num. 2, (2005), 63.

Normativa:

Argentina. *Ley de impuesto a las ganancias* [1973], art. 14 (27 de diciembre de 1973).

Brasil. *Ley Federal* [1996], art. 18, en Registro Oficial, Suplemento, No. 9.430 (27 de diciembre de 1996).

Ecuador, *Código de comercio*, Decreto 410, (1971), art. 260.

Ecuador. *Código Tributario*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No.268 (16 de junio de 2014), art. 17.

Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento* (en adelante citado como *ROS*), No. 463 (21 de julio de 2016), art. Innumerado después del art. 15.

Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento* (en adelante citado como *ROS*), No. 463 (21 de julio de 2016), art. 28, num. 16.

Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno* [2015], art. Innumerado luego del art. 4, en *Ley de Régimen Tributario Interno. Impuesto a la Renta*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 448 (Quito, 28 de febrero de 2015): 3.

Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno* [2015], art. innumerado siguiente al art. 15 (R.O. 463).

Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*, Segundo art. innumerado de la Sección Segunda de Precios de Transferencia [2015] (R.O. 463).

Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 4, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 2.

Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 85, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 73.

Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 88, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 76.

Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2016], art. 89, en *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, pág. 77.

Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución NAC-DGERCGC14-00001048: Emítase el proceso para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la

determinación de precios de transferencia”, *Registro Oficial*, No. 390, 05 de diciembre de 2014.

Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución NAC-DGERCGC15-00000052: Expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición”. *Registro Oficial*, No 430, 3 de febrero de 2015: 2-5.

Internal Revenue Service, Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458, 475, 1988.

Lineamientos de la OCDE, OCDE, Ob. Cit., Capítulo II párr. 2, 32.

México. *Ley de impuesto sobre la renta*, art 179 (11 de diciembre de 2013).

México, *Ley del impuesto sobre la Renta*, art. 215, párr. 5.

Modelo de Convenio Fiscal, OCDE, art. 3 (2015).

República Dominicana. *Código Tributario* [1992], art. 281, en *Código Tributario*, (16 de mayo de 1992).

República Dominicana. *Ley de Rectificación Tributaria* [2006], art. 6, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 495-06 (28 de diciembre de 2006).

Modelo Convenio Fiscal, OCDE, art. 9, párr. 1.

ANEXOS

Anexo A: RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC15-00000052

(SE EXPIDEN LAS NORMAS QUE ESTABLEZCAN PARAÍDOS FISCALES, REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y REGÍMENES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN)

LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

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

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

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que, el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas crea el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de la citada Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo;

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

Que, el artículo innumerado posterior al artículo 4.3 de la Ley de Régimen Tributario

Interno, faculta al Servicio de Rentas Internas para señalar las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales;

Que, la Administración Tributaria ha aplicado criterios técnicos y objetivos para designar como "paraíso fiscal", "jurisdicción de menor imposición" o "regímenes fiscales preferentes" a los países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que se detallan en la presente resolución, criterios que se encuentran sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial;

Que, el principio constitucional de eficiencia implica una racionalización a favor de la incorporación tecnológica, simplificación en pro de la sencillez, eficacia y economía de trámites y, modernización para fortalecer los nuevos cometidos estatales, fortaleciendo la simplicidad administrativa, y;

En uso de las atribuciones que le otorga la ley,

Resuelve:

Expedir las **NORMAS QUE ESTABLEZCAN PARAÍOS FISCALES, REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y REGÍMENES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN**

Art. 1.- **Ámbito de aplicación.**- Las disposiciones de la presente resolución se aplican a paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición, para todos los efectos previstos en la legislación tributaria interna.

Art. 2.- **Paraísos fiscales.**- Se consideran como paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detalla a continuación:

1. ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2. ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3. ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD
4. ARUBA
5. BARBADOS (Estado independiente)
6. BELICE (Estado independiente)
7. BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
8. BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO
9. BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
10. CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)

11. COLONIA DE GIBRALTAR
12. COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
13. CURAZAO
14. ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
15. ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16. ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
17. ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18. EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente)
19. FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
20. GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
21. GROENLANDIA
22. GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
23. ISLA DE ASCENSIÓN
24. ISLAS AZORES
25. ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
26. ISLAS CHRISTMAS
27. ISLA DE COCOS O KEELING
28. ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
29. ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
30. ISLA DE NORFOLK
31. ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN
32. ISLAS DEL CANAL (Guernsey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)
33. ISLA QESHM
34. ISLAS SALOMÓN
35. ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
36. ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
37. ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
38. KIRIBATI
39. LABUAN

40. MACAO
41. MADEIRA (Territorio de Portugal)
42. MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (Estado asociado)
43. MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
44. MYANMAR (ex Birmania)
45. NIGERIA
46. NIUE
47. PALAU
48. PITCAIRN
49. POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
50. PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
51. PRINCIPADO DE MÓNACO
52. PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
53. REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
54. REINO DE TONGA (Estado independiente)
55. REINO HACHEMITA DE JORDANIA
56. REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
57. REPÚBLICA DE ALBANIA
58. REPÚBLICA DE ANGOLA
59. REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
60. REPÚBLICA DE CHIPRE
61. REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
62. REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
63. REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
64. REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
65. REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente)
66. REPÚBLICA DE MAURICIO
67. REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente)
68. REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente)
69. REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
70. REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
71. REPÚBLICA DE TÚNEZ
72. REPÚBLICA DE VANUATU
73. REPÚBLICA DEL YEMEN

74. REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
75. SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
76. SAMOA OCCIDENTAL
77. SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
78. SANTA ELENA
79. SANTA LUCÍA
80. SAN MARTÍN
81. SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
82. SULTANADO DE OMAN
83. TOKELAU
84. (Derogado por el Art. Único de la Res. NAC-DGERCGC16-00000154, R.O. 733-S, 14-IV-2016).
85. TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
86. TUVALU
87. ZONA LIBRE DE OSTRAVA

Art. 3.- **Criterios de exclusión.**- El Servicio de Rentas Internas podrá, mediante resolución motivada, excluir de la lista contenida en el artículo anterior a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que:

- a) Mantengan con el Ecuador un convenio para evitar la doble imposición vigente que contenga cláusula de intercambio de información, un acuerdo específico sobre intercambio de información, o que por aplicación de sus normas internas no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas. No obstante, si a pesar de cumplirse una o ambas de las condiciones mencionadas, no existe un intercambio efectivo de información, no perderán la calidad de paraíso fiscal, régimen fiscal preferente y régimen o jurisdicción de menor imposición y por tal razón estarán sujetos a todas las disposiciones establecidas al respecto en la normativa tributaria aplicable; o,
- b) Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Art. 4.- **Jurisdicción de menor imposición.**- Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de

conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda.

Art. 5.- Regímenes fiscales preferentes.- Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellos regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) No existe actividad económica sustancial; o
- b) La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumple para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente resolución.

Art. 6. Titulares de derechos representativos de capital en paraísos fiscales.- (Agregado por el Art. Único de la Res. NAC-DGERCGC15-00003185, R.O. 661, 4-I-2016).- No habrá la consideración de paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, en los casos específicos en los que la norma aplique un tratamiento tributario distinto cuando el titular de derechos representativos de capital de una sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador sea residente, establecido, constituido o ubicado en este tipo de jurisdicciones o regímenes, tal como se definen en los artículos 2, 4 y 5 de la presente resolución, siempre y cuando se cumpla con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) Que el titular de los derechos representativos de capital, al momento de producirse el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, sea un emisor de títulos que coticen en una bolsa de valores que no esté ubicada en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición;
- b) Que al momento de ocurrido el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, todo beneficiario efectivo residente fiscal del Ecuador, es decir, quien tenga el poder de controlar los ingresos, beneficios o utilidades del emisor, haya sido identificado. A efectos de cumplir con esta condición, el representante legal del agente de retención, sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador, deberá realizar, hasta la fecha de vencimiento de la declaración del impuesto correspondiente, una declaración jurada indicando que al momento de ocurrido el hecho que implica un tratamiento tributario distinto:

1. Ningún beneficiario efectivo del emisor es residente fiscal del Ecuador; o,
2. Todos los beneficiarios efectivos que sean residentes fiscales del Ecuador han sido identificados y que la sociedad residente o establecimiento permanente en el

Ecuador ha cumplido con todas las obligaciones tributarias y deberes formales respecto de ellos;

c) Que a la fecha de ocurrido el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, el agente de retención, la sociedad residente o el establecimiento permanente en el Ecuador mantenga en sus registros la información que sobre su propiedad haya presentado el emisor al organismo regulador de la bolsa de valores en los doce meses anteriores a esa fecha, en los casos en que esté obligado a hacerlo; y,

d) Que cuando ocurra el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, el emisor se haya adherido y mantenga vigente un acuerdo, presentado por escrito al Servicio de Rentas Internas, por el cual se compromete a entregar información sobre quien ejerza control o influencia significativa en las decisiones del emisor. El acuerdo deberá asegurar además que la información recibida sea tratada como confidencial y reservada. Para estos efectos, se deberá utilizar el formato de acuerdo establecido por el Servicio de Rentas Internas a través de su sitio web: www.sri.gob.ec.

En caso de no cumplirse las condiciones mencionadas en este artículo en los plazos establecidos expresamente, la sociedad residente o el establecimiento permanente en el Ecuador aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la consideración del titular de derechos representativos de capital como residente, establecido, constituido o ubicado en paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, según el caso.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Se deroga la Resolución No. NAC-DGER2008-0182, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008 y sus reformas posteriores.

DISPOSICIÓN FINAL

La presente resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y Publíquese.

Dictó y firmó la Resolución que antecede, la Econ. Ximena Amoroso I., Directora General del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad Quito, D.M., a 28 de enero de 2015.

Lo certifico.

**FUENTES DE LA PRESENTE EDICIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE
EXPIDE LAS NORMAS QUE ESTABLEZCAN PARAÍDOS FISCALES,
REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y REGÍMENES O
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN**

1.- Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 (Segundo Suplemento del Registro Oficial 430, 3-II-2015)

2.- Resolución NAC-DGERCGC15-00003185 (Registro Oficial 661, 4-I-2016)

3.- Resolución NAC-DGERCGC16-00000154 (Suplemento del Registro Oficial 733, 14-IV-2016).

Anexo B: RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC14-00001048
(SE EMITE EL PROCEDIMIENTO PARA LA ABSOLUCIÓN DE
CONSULTAS SOBRE VALORACIÓN PREVIA DE OPERACIONES
EFFECTUADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS PARA LA
DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA)

LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

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

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

Que, el artículo 300 de la Carta Magna señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que, el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 02 de Diciembre de 1997, crea el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito;

Que, conforme al artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas expedirá resoluciones de carácter general y obligatorio, tendientes a la correcta aplicación de normas legales y reglamentarias;

Que, en concordancia, el artículo 7 del Código Tributario establece que la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas dictará circulares o

disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

Que, el artículo innumerado primero a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno determina el régimen de precios de transferencia orientado a regular las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por dicha ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes;

Que, el artículo innumerado cuarto a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años;

Que, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador contienen un artículo que regula las transacciones entre empresas asociadas (partes relacionadas), en donde se dispone que, cuando se realicen transacciones entre partes relacionadas, y las empresas 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;

Que, los mencionados convenios suscritos por el Ecuador contienen un artículo que regula el procedimiento amistoso, por medio del cual, dentro de ciertas condiciones, los Estados Contratantes tienen la potestad de concluir procedimientos amistosos que eviten una imposición no conforme con las disposiciones del convenio;

Que, el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno determina que los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta

se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia;

Que, conforme el segundo inciso del artículo 88 ibídem la consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, ésta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias;

Que, el artículo 89 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto al tema de precios de transferencia establece que 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 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;

Que, el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que la Directora o Director General mediante Resolución, fijará el procedimiento para la absolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas;

Que, es necesario emitir el procedimiento de las consultas respecto a las operaciones entre partes vinculadas y,

En usos de sus facultades legales,

Resuelve:

Emitir el procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia

Art. 1.- Alcance.- Los sujetos pasivos del impuesto a la renta que realicen operaciones entre partes relacionadas y que se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia, podrán presentar sus consultas al Servicio de Rentas Internas relativas a la valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para efectos de determinar precios de transferencia, de conformidad con

lo establecido en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por Ecuador, la Ley de Régimen Tributario Interno, su respectivo reglamento y la presente resolución.

Art. 2.- (Derogado por la Disposición Reformativa de la Res. NAC-DGERCGC15-00000571, R.O. 567, 18-VIII-2015).

Art. 3.- Consulta sobre valoración previa.- Los sujetos pasivos interesados deberán presentar por escrito una consulta sobre la valoración previa de sus operaciones con partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia ante la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, para lo cual deberán adjuntar, como mínimo, la siguiente información:

1. DATOS GENERALES DE LA CONSULTA.
 - i) La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
 - j) El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad o de identidad y ciudadanía, en su caso;
 - k) La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
 - l) Detalle de las operaciones sujetas a valoración mediante consulta;
 - m) Identificación del ámbito de aplicación de la consulta sobre valoración previa: indicación de si la misma tiene carácter unilateral o bilateral, en cuyo caso se debe incluir la normativa interna y/o disposiciones aplicables del convenio o convenios para evitar la doble imposición, así como la identificación de las jurisdicciones fiscales cuyas administraciones tributarias se pretende que aprueben la propuesta;
 - n) Detalle de las consultas sobre valoración previa, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones sujetas a consulta;
 - o) Breve resumen de la propuesta de metodología aplicada y,
 - p) La firma del compareciente, representante o procurador y del profesional del derecho que lo patrocine.
2. INFORMACIÓN DE LAS PARTES INTERVINIENTES Y DE LAS OPERACIONES SUJETAS A CONSULTA.

- m) Nombres y apellidos, razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y país de residencia fiscal del contribuyente y de las partes con las que se realizarán las operaciones cubiertas por la consulta;
- n) Por cada parte relacionada interviniente en las operaciones solicitadas en la consulta, descripción de todas las circunstancias por las cuales se establecen o consideran partes relacionadas del contribuyente para fines tributarios;
- o) Descripción detallada de las operaciones analizadas en la consulta de valoración, incluyéndose entre otros elementos, su naturaleza, características e importe;
- p) Identificación y descripción del régimen fiscal, lugares, jurisdicciones, territorios o países cuyos efectos fiscales inciden en las operaciones sujetas a consulta;
- q) Descripción general de la estructura organizacional, composición accionaria del contribuyente y de las personas o sociedades con las que realice las operaciones cubiertas por la consulta;
- r) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en la legislación tributaria. Se debe incluir un análisis funcional tanto del contribuyente como de las partes relacionadas con las cuales se llevará a cabo las operaciones cubiertas por la consulta;
- s) Detalle de la búsqueda realizada en las respectivas bases de datos para la obtención de los comparables a ser empleados y selección del método, en los términos contemplados para el informe integral de precios de transferencia;
- t) Copias de contratos, convenios o acuerdos existentes celebrados por el contribuyente con partes relacionadas o no, que afecten, directa o indirectamente, las operaciones cubiertas por la consulta de valoración. En caso de aplicar, copias de los acuerdos de reparto de costos, incluyendo los criterios de reparto;
- u) Moneda que aplica para las operaciones cubiertas por la consulta, tipo de cambio respecto al dólar de los Estados Unidos de América, fuente y período de cotización utilizados;
- v) Especificación de si las partes relacionadas del contribuyente, intervinientes en las operaciones sujetas a consulta, se encuentran en un proceso de fiscalización en sus respectivos países o están dirimiendo alguna controversia relacionada con precios de transferencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado en el que se

encuentra dicho proceso de fiscalización o controversia y su potencial afectación, directa o indirecta, a las operaciones sujetas a consulta;

w) Estado de Situación General y Estado de Resultados del contribuyente y de sus partes relacionadas de los últimos 3 ejercicios fiscales, con todas las notas o revelaciones e informe de auditoría, de estar obligado y,

x) Cualquier otra información, datos o documentación relevante que el solicitante considere necesaria para sustentar la propuesta metodológica de valoración de operaciones con partes relacionadas.

3. PROPUESTA DE METODOLOGÍA DE VALORACIÓN PREVIA ACORDE AL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA. El contribuyente presentará una propuesta de valoración previa acorde al principio de plena competencia, en los términos contemplados en la normativa tributaria ecuatoriana.

4. SUPUESTOS CRÍTICOS.

El contribuyente deberá señalar los supuestos críticos refiriendo los hechos o circunstancias de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente, los que deben cumplirse en el transcurso del tiempo para que la absolución aprobatoria de la consulta tenga validez.

La información correspondiente a los puntos II, III, IV deberá presentarse en archivo magnético, en formato PDF-texto, con la firma de responsabilidad del representante legal en caso de personas jurídicas o del titular del RUC en caso de personas naturales.

Nota:

Para el período 2015, bajo los términos establecidos en el artículo 3 de la resolución No. NACDGERCGC14-00001048, el plazo de presentación de la consulta de valoración previa señalado en la presente resolución se extiende hasta el 30 de septiembre del 2015, con el fin de que el límite mayor de deducibilidad sea aplicable para el ejercicio fiscal en mención.

Art. 4.- Admisión de la consulta.- La consulta se considera admitida cuando cumpla con todos los requisitos establecidos en el artículo anterior, o se hayan subsanado los incumplimientos en el plazo otorgado por la Administración Tributaria.

Una vez verificado el cumplimiento de todos los requisitos, el Servicio de Rentas Internas notificará al contribuyente la admisión de la consulta.

Art. 5.- Inadmisión de la consulta.- En caso de que el contribuyente no cumpla con lo dispuesto en el artículo anterior en el plazo de cuatro (4) meses a partir de la fecha de presentación de la consulta, el Servicio de Rentas Internas notificará al contribuyente la inadmisión de la consulta.

El contribuyente puede presentar nuevamente una consulta sobre valoración previa, en los términos contemplados en la presente resolución.

Art. 6.- Información adicional.- Sin perjuicio de lo señalado en los artículos precedentes, la Administración Tributaria podrá solicitar, en cualquier momento, tanto al contribuyente como a terceros, la información adicional que considere necesaria con el fin de formarse un criterio absolutorio completo respecto a la consulta. A estos efectos, el Servicio de Rentas Internas podrá requerir a los contribuyentes y terceros cuantos datos, informes, antecedentes y justificativos tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

El contribuyente podrá presentar información adicional no solicitada pero que considere necesaria para la absolución.

Art. 7.- Carácter reservado de la información presentada.- La información y documentación contenida en la consulta sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas serán mantenidas por la Administración Tributaria en un expediente específico de cada consulta. Dicha información se mantendrá en reserva.

Art. 8.- Absolución de la consulta.- La consulta sobre valoración previa será absuelta por la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas en el plazo de dos años desde la fecha de presentación de la consulta.

La absolución de la consulta por parte de la Administración Tributaria podrá contener la aprobación o negación de la propuesta de valoración previa presentada por el contribuyente, misma que deberá ser notificada.

En caso de que se apruebe la propuesta metodológica de valoración previa presentada por el contribuyente, la absolución deberá mencionar los ejercicios fiscales para los cuales aplica.

En caso de que se niegue la propuesta metodológica de valoración previa, quedará a criterio de la Administración Tributaria la posibilidad de emitir una

metodología alternativa. El Servicio de Rentas Internas motivará las razones técnicas y/o jurídicas que fundamentan su negativa y/o la metodología alternativa.

Art. 9.- Carácter vinculante.- Una vez notificada al contribuyente la absolución, siempre que los datos proporcionados por el sujeto pasivo fueren verdaderos y exactos, ésta será vinculante para la Administración Tributaria, en los términos previstos en el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 10.- Pérdida de efectos.- La absolución de la consulta no surtirá o dejará de surtir efectos en el evento que:

1. Se verifique incongruencias en la información aparejada a la consulta, es decir que los hechos no correspondan a los descritos en la consulta, en cuyo caso no habrá efectos para ninguno de los períodos cubiertos;
2. Hayan variado los hechos o circunstancias establecidos en los supuestos críticos. En este caso la absolución dejará de surtir efectos desde producida la variación, sin perjuicio de que el interesado pueda adecuar su accionar a lo establecido en el artículo 15 de la presente resolución;
3. No se cumplan las condiciones expuestas en la absolución para que la consulta surta efectos o,
4. No se presente en el plazo establecido el informe de aplicación de consulta de valoración previa.

Art. 11.- Deberes formales.- Los contribuyentes que hayan aceptado la absolución emitida por la Administración Tributaria y que cumplan con lo dispuesto en la presente resolución estarán exentos del deber de presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia y el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, únicamente por aquellas operaciones sujetas a la consulta aprobada y durante los períodos de vigencia de la misma. Además, el monto acumulado anual de estas operaciones no se sumará al monto de operaciones realizadas entre el sujeto pasivo del impuesto a la renta y sus partes relacionadas que establece la obligación de presentar el informe y anexo antes mencionados.

Art. 12.- Informe de aplicación de consulta de valoración previa.- En un plazo no mayor a dos meses posteriores a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta de cada período en que la absolución emitida es válida, los contribuyentes cuyas consultas hayan sido resueltas presentarán un informe relativo a su aplicación. El informe contendrá:

- a) Operaciones realizadas en el período impositivo a las que ha sido aplicada la metodología;
- b) Precios, valores de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de estas operaciones, calculados en su caso, como consecuencia de la aplicación de la metodología;
- c) Descripción del comportamiento de las circunstancias referidas por los supuestos críticos establecidos en la metodología y la justificación del cumplimiento de tales supuestos y,
- d) Descripción de la aplicación de la metodología a los resultados del ejercicio.

La presentación de la consulta, su absolución y la aceptación de la metodología no eximen del cumplimiento de deberes formales no detallados en la presente resolución ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas.

Art. 13.- Desistimiento.- Quien hubiere propuesto una consulta sobre valoración previa podrá desistir de continuarla en cualquier etapa del trámite, hasta su absolución, siempre que así lo manifieste por escrito y reconozca su firma y rúbrica. El desistimiento suscitará el archivo de la consulta sin necesidad de absolución.

Art. 14.- Control posterior.- El Servicio de Rentas Internas se reserva la facultad de verificar en cualquier momento que los hechos y operaciones descritos en la consulta vinculante corresponden con los efectivamente realizados y que la aplicación de la metodología aceptada ha sido la correcta.

En caso de que la absolución haya perdido efectos, la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad determinadora en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno para el régimen de precios de transferencia.

Art. 15.- Variación de los supuestos críticos.- El contribuyente deberá notificar a la Administración Tributaria, en un plazo no mayor a un mes a partir de ocurrida la variación de los hechos o circunstancias que afecte a los supuestos formulados (supuestos críticos), que altere significativamente la valoración. Asimismo, el sujeto pasivo informará los cambios en activos y riesgos que hayan sufrido modificaciones respecto a la consulta original, o cambios en la normativa, que afecten a la operación.

Cuando ocurra tal variación, el contribuyente podrá solicitar, mediante la presentación de una nueva consulta, la modificación de la propuesta originalmente aprobada con el objeto de adaptarla a las nuevas circunstancias, según lo establecido

para el efecto en este procedimiento. Por lo tanto, para que proceda dicha modificación, la Administración Tributaria deberá contar con la información, documentación y datos para formarse un criterio absolutorio completo, incluyendo la justificación de las variaciones económicas y las justificaciones de la propuesta que resulten procedentes.

Art. 16.- Notificación de la pérdida de efectos de la absolución.- Sin perjuicio de su pérdida de efectos en períodos anteriores, la Administración Tributaria podrá notificar al contribuyente y, de ser el caso, a otras Administraciones Tributarias, de manera motivada, la pérdida de efectos de la absolución, si se verifica que se han producido una o varias de las situaciones expuestas en esta resolución para la pérdida de efectos.

Art. 17.- Prórroga de la consulta previa de valoración.- Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración Tributaria que se prorrogue el plazo de validez de la consulta vinculante. El procedimiento de prórroga se hará mediante una nueva consulta que deberá iniciarse a instancias del contribuyente y se sujetará a lo establecido en esta resolución y en la normativa con respecto a las consultas de metodología de valoración de operaciones entre partes relacionadas.

DISPOSICIÓN GENERAL

Única.- En todo lo no previsto en esta Resolución, se aplicará lo dispuesto en el Código Tributario para las consultas tributarias.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Única.- Las consultas sobre valoración previa presentadas con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente resolución deberán adecuarse a lo aquí dispuesto.

DISPOSICIÓN FINAL

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

Comuníquese y publíquese.

Quito, D.M., a 01 de diciembre de 2014.

FUENTES DE LA PRESENTE EDICIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITE EL PROCEDIMIENTO PARA LA ABSOLUCIÓN DE CONSULTAS SOBRE VALORACIÓN PREVIA DE OPERACIONES EFECTUADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.- Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 (Suplemento del Registro Oficial 390, 5-XII-2014)

2.- Resolución NAC-DGERCGC15-00000571 (Registro Oficial 567, 18-VIII-2015).

Anexo C: RESOLUCIÓN No .NAC-DGERCGC15-0000571
(ESTABLÉCENSE LAS NORMAS DE APLICACIÓN, ALCANCE Y OTRAS
DEFINICIONES EN CUANTO AL PROCEDIMIENTO DE LA CONSULTA
DE VALORACIÓN PREVIA DE OPERACIONES ENTRE PARTES
RELACIONADAS, QUE TENGA COMO OBJETO AUMENTAR EL LÍMITE
DE DEDUCIBILIDAD DE REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS,
ADMINISTRATIVOS Y DE CONSULTORÍA Y SIMILARES)
EL DIRECTOR GENERAL (S) DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

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

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

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

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la mencionada ley, la Directora o el Director General del Servicio de Rentas Internas expedirá resoluciones de carácter general y obligatorio, tendientes a la correcta aplicación de normas legales y reglamentarias;

Que el artículo 7 del Código Tributario establece que la Directora o el Director General del Servicio de Rentas Internas dictará circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

Que el número 20 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultaría

pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de dicha Ley;

Que el primer inciso del número 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultaría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente;

Que el segundo inciso del mismo número señala que se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual;

Que el tercer inciso del número mencionado indica que el sujeto pasivo podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas;

Que los últimos dos incisos del número de la mención señalan que no será aplicable este límite para el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultaría en virtud de su propio límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, para el caso de regalías, el porcentaje de deducibilidad para estos contribuyentes será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto anteriormente. No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad

residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años;

Que el artículo innumerado cuarto a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por la Directora o el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años;

Que el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentará en la valoración acorde al principio de plena competencia. La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta;

Que, la resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 390 del 5 de diciembre del 2014, establece el procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de los precios de transferencia; y,

En ejercicio de sus facultades legales,

Resuelve:

ESTABLECER LAS NORMAS DE APLICACIÓN, ALCANCE Y OTRAS DEFINICIONES EN CUANTO AL PROCEDIMIENTO DE LA CONSULTA DE VALORACIÓN PREVIA DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS, QUE TENGA COMO OBJETO AUMENTAR EL LÍMITE DE DEDUCIBILIDAD DE REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y DE CONSULTORÍA Y SIMILARES

Art. 1.- **Ámbito de aplicación.**- Establézcanse las normas de aplicación, alcance y otras definiciones en cuanto al procedimiento de consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas, que persiga el aumento del límite de deducibilidad de la sumatoria de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares.

Art. 2.- **Límite mayor de deducibilidad.**- Cuando el resultado de aplicar la metodología aprobada en la absolución de una consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas sea superior al 20%, la sumatoria de las operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, cubiertas por la metodología, tendrán un límite de deducibilidad igual a dicho resultado. El límite superior de deducibilidad se aplicará únicamente sobre las operaciones cubiertas por la metodología aprobada.

Art. 3.- **Plazo para la consulta de valoración previa.**- Se presentará la consulta de valoración previa hasta el último día hábil del mes de marzo del período fiscal en que se pretenda la aplicación de un límite mayor de deducibilidad.

Art. 4.- **Períodos de aplicación del límite mayor de deducibilidad.**- En caso de que el sujeto pasivo presente la consulta dentro del plazo establecido en el artículo anterior, el límite superior de deducibilidad al 20% será aplicable desde el período de presentación de la consulta hasta el último ejercicio fiscal en que la absolución tenga efectos según lo establecido en el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Si el sujeto pasivo no presenta la consulta dentro de los plazos establecidos, el límite para el pago de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares se mantendrá, para el período fiscal de presentación de la consulta, igual al 20%). Sin embargo, el límite superior de deducibilidad al 20% será aplicable a partir del siguiente año de presentación de la consulta, hasta el último ejercicio fiscal en que la absolución tenga efectos.

Cuando el sujeto pasivo haya solicitado la consulta de valoración previa dentro del plazo establecido y la Administración Tributaria haya notificado al sujeto pasivo con la absolución de la consulta con posterioridad a la fecha que corresponda la declaración del impuesto a la renta, el sujeto pasivo podrá realizar una declaración sustitutiva considerando el límite mayor de deducibilidad, sin perjuicio del régimen de precios de transferencia. La absolución de la consulta podrá ser aplicada en los

períodos fiscales en que el límite mayor de deducibilidad tenga efectos conforme al presente artículo.

Art. 5.- Servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares.- En general, los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares deben involucrar la aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada. En particular, de esta definición:

- a) Se excluyen las operaciones comprendidas en los gastos indirectos, en razón de las propias regulaciones y límites establecidos para ellos en la normativa aplicable.
- b) Se excluyen sueldos, salarios y cualquier otra remuneración por el trabajo en relación de dependencia y las dietas de directores.
- c) Se excluye el acceso a información, a espacio físico, a capacidad de transmisión de datos y similares, siempre que dicho acceso esté disponible a terceros independientes.
- d) Se excluyen operaciones financieras.

Art. 6.- Gastos indirectos por regalías.- Las regalías causadas entre partes relacionadas que sean consideradas gastos indirectos no se sujetarán a los límites de deducibilidad establecidos para las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares en virtud de las propias regulaciones y límites establecidos para los gastos indirectos en la normativa aplicable.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.- Para el período 2015, bajo los términos establecidos en el artículo 3 de la resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, el plazo de presentación de la consulta de valoración previa señalado en la presente resolución se extiende hasta el 30 de septiembre del 2015, con el fin de que el límite mayor de deducibilidad sea aplicable para el ejercicio fiscal en mención.

Segunda.- Cuando los pagos de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares realizados a partes relacionadas, hayan sido contabilizados hasta el 31 de diciembre de 2014, y se deprecien o amorticen en años posteriores, dicha amortización o depreciación podrá ser deducida sin atender al límite del 20% señalado en el número 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Las amortizaciones o depreciaciones por los pagos de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares realizados a partes relacionadas, efectuadas a partir del 1 de enero de 2015, deberán acogerse al límite mencionado.

Los sujetos pasivos que se encuentren en fase pre operativa deberán acogerse a la normativa específica para este tipo de operación.

DISPOSICIÓN REFORMATORIA

Elimínese el artículo 2 de la resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 390, de 5 de diciembre de 2014.

DISPOSICIÓN FINAL

La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Dado en Quito DM, a 31 de julio de 2015.

FUENTES DE LA PRESENTE EDICIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE LAS NORMAS DE APLICACIÓN, ALCANCE Y OTRAS DEFINICIONES EN CUANTO AL PROCEDIMIENTO DE LA CONSULTA DE VALORACIÓN PREVIA DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS, QUE TENGA COMO OBJETO AUMENTAR EL LÍMITE DE DEDUCIBILIDAD DE REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y DE CONSULTORÍA Y SIMILARES

1.- Resolución NAC-DGERCGC15-00000571 (Registro Oficial 567, 18-VIII-2015).