

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

QUITO – ECUADOR

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN: DERECHO TRIBUTARIO

**“LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA EN MATERIA DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA SEGÚN LA LEGISLACION
ECUATORIANA”**

DIEGO PINO RODITTI

2010

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar autorizo al centro de información a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Diego Pino Roditti

Quito, 11 de Septiembre de 2010

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

QUITO – ECUADOR

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN: DERECHO TRIBUTARIO

**“LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA EN MATERIA DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA SEGÚN LA LEGISLACION
ECUATORIANA”**

DIEGO PINO RODITTI

2010

TUTOR: Ingeniero Romeo Carpio

Quito - Ecuador

RESUMEN

La presente tesis realiza un análisis del régimen de precios de transferencia en el Ecuador desde el punto de vista de la determinación de la obligación tributaria. Su propósito es profundizar en la materia de los precios de transferencia, con un enfoque en la legislación ecuatoriana, estudiando los efectos que dicha materia produce en la determinación del impuesto a la renta - obligación tributaria que se ve directamente afectada por el denominado régimen de precios de transferencia – tanto la realizada por el sujeto pasivo (determinación pasiva) cuanto la efectuada por la Administración tributaria (determinación activa).

El trabajo parte del estudio de los que hemos denominado “concepto básicos” en materia de precios de transferencia, dentro de lo cual se ha considerado la forma cómo la legislación ecuatoriana ha establecido la verificación del principio de plena competencia (Capítulo I).

Posteriormente, en el Capítulo II, se analiza el alcance del régimen de precios de transferencia en el Ecuador, respecto a las partes y operaciones que se ven afectados por este régimen de acuerdo con la normativa ecuatoriana.

Finalmente, y con base en los aspectos examinados en los capítulos anteriores, en el Capítulo III se efectúa un análisis de los efectos del régimen de precios de transferencia en un proceso de determinación tributaria, tanto pasiva como activa, tales como la realización de la declaración tributaria por parte del sujeto pasivo y una auditoría tributaria en materia de precios de transferencia, por parte del sujeto activo. En el análisis se incluyen procesos especiales de resolución de conflictos adoptados por la normativa del Ecuador.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi esposa, Johanna Falconí, de quien tuve su apoyo y motivación tanto previamente como durante la redacción de este trabajo. La dedico también a mi familia, especialmente a mis hermanos Marielena, Paulina, Vinicio y Santiago.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION.....	9
CAPITULO I.....	14
CONCEPTOS BASICOS.....	14
1.1. Precios de transferencia.....	14
1.3. Principio de Plena Competencia.....	17
1.4. Criterios para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia.....	22
1.4.1. Análisis de comparabilidad.....	22
1.4.1.1. Criterios de comparabilidad.....	23
1.4.1.2. Utilización de comparables secretos.....	30
1.5. Métodos para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.....	33
1.5.1. Métodos tradicionales basados en las operaciones.....	35
1.5.1.1. Método del Precio Comparable no Controlado.....	35
1.5.1.1.1. Operaciones de Importación y Exportación.....	37
1.5.1.1.2. Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.-.....	38
1.5.1.2. Método del Precio de Reventa.....	41
1.5.1.3. Método del Costo Adicionado.....	49
1.5.2. Métodos Alternativos.....	51
1.5.2.1. Método de Distribución de Utilidades.....	53
1.5.2.2. Método Residual de Distribución de Utilidades.....	54
1.5.2.3. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.....	57
1.6. Prelación de métodos.....	59
1.7. Rango de plena competencia.....	64
CAPITULO II.....	67
ALCANCE DEL REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	67
2.1. Antecedentes.....	67
2.1.1. Análisis histórico y situación actual del régimen de precios de transferencia.-.....	67
2.1.2. Alcance del régimen de precios de transferencia en consideración a la evolución normativa de dicho régimen.....	77
2.2. Identificación de partes vinculadas.....	80
2.2.1. Artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE.....	81
2.2.2. Principio general.....	82
2.2.3. Elementos esenciales de la vinculación.....	83
2.2.4. Facultad de la Administración tributaria para establecer partes relacionadas.....	85
2.2.5. Casos de vinculación.....	87
2.2.5.1 Partes relacionadas de manera general por administración, control dirección o capital.....	87
2.2.5.2. Vinculación por capital.....	88
2.2.5.3. Vinculación por dirección, administración o control.....	93
2.2.5.4. Vinculación por proporción de transacciones.....	95
2.2.5.5. Vinculación por presunción.....	96

2.2.5.6. Vinculación por transacciones con paraísos fiscales o jurisdicciones fiscales de menor imposición.....	98
2.2.5.7. Vinculación en grupos económicos.	99
2.3. Identificación de sujetos del régimen de precios de transferencia.....	99
2.4. Identificación de operaciones sujetas al control de precios de transferencia.	100
2.5. Territorialidad de las operaciones.	103
CAPITULO III.....	105
LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS PROCESOS DE DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	105
3.1. Antecedentes.	105
3.1.1. La determinación de la obligación tributaria.	106
3.2. El régimen de precios de transferencia y la determinación de la obligación por el sujeto pasivo.	109
3.2.1. Verificación del principio de plena competencia por parte del sujeto pasivo.	110
3.2.1.1. Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.	112
3.2.1.2. Informe Integral de Precios de Transferencia.	113
3.3. La facultad determinadora de la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia.....	115
3.3.1. La Auditoría tributaria en materia de precios de transferencia.....	116
3.3.1.1. Orientaciones que guían el ejercicio de la facultad determinadora en materia de precios de transferencia.-	118
3.3.1.1.1. Complejidad de los precios de transferencia.	118
3.3.1.1.2. Exigencia de niveles de precisión irreales.	119
3.3.1.1.3. Las empresas asociadas tienen interés en establecer sus transacciones comerciales y financieras como si de partes independientes se tratara.	119
3.3.1.1.4. Circunstancias extrafiscales.	120
3.3.1.1.5. Operaciones realmente efectuadas.	121
3.3.1.1.6. Verificación de las normas relativas a la carga de la prueba.	123
3.3.1.1.7. Otras consideraciones de carácter general.	127
3.3.2. Procedimiento de auditoría tributaria.....	128
3.3.2.1 Alcance y límites de los requerimientos de información e inspecciones en materia de precios de transferencia.....	131
3.3.2.1.1. Información de relevancia tributaria en un proceso determinativo de precios de transferencia.....	131
3.3.2.1.1.1 Información relativa al contribuyente.....	132
3.3.2.1.1.2. Información relativa a las empresas asociadas (o al grupo multinacional).	133
3.3.2.1.1.3. Información relativa a la naturaleza de la operación	135
3.3.2.1.1.4. Información obtenida de otras administraciones tributarias.	136
3.3.2.1.2. Límites a la información que se puede solicitar.....	136
3.3.3. Inspecciones Tributarias simultáneas.	138
3.4. Ajustes por precios de transferencia.	140
3.4.1. Ajuste realizados por el contribuyente o por la Administración tributaria que analiza a un sujeto pasivo.....	140

3.4.1.1. Fundamento normativo de carácter general.....	142
3.4.1.2. Corrección de diferencias por parte del sujeto pasivo.	142
3.4.1.3. Corrección de diferencias por parte del sujeto activo.	145
3.4.1.4. Afectación a la base imponible del impuesto a la renta.....	146
3.4.1.5. Procedimiento para realizar el ajuste por precios de transferencia.	148
3.4.2. Los ajustes de precios de transferencia en las directrices de la OCDE.	150
3.4.3. Clases de ajustes de precios de transferencia.....	153
3.4.3.1. Ajuste Compensatorio.....	153
3.4.3.2. Ajuste primario.	155
3.4.3.3. Ajuste correlativo y Procedimiento Amistoso.	155
3.5. Régimen de Protección y Acuerdos Previos de Precios en la legislación ecuatoriana.	160
3.5.1. Régimen de Protección.	161
3.5.2. Acuerdos previos de precios en la legislación ecuatoriana.....	163
CONCLUSIONES GENERALES Y RECOMENDACIONES.....	168
BIBLIOGRAFÍA	186
ANEXOS	190

INTRODUCCION.

En materia de precios de transferencia la determinación del impuesto a la renta se ve afectada por circunstancias y reglas que la diferencian de un usual proceso determinativo. Este trabajo tiene el objetivo de profundizar en las reglas y circunstancias que otorgan una característica especial a la determinación de la obligación tributaria en dicha materia. Para el efecto se han considerado los siguientes presupuestos:

- La determinación tributaria, en su más amplia acepción, es el proceso que permite, tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo, establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo y que, en el caso de la Administración tributaria, comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. En materia de precios de transferencia, la obligación tributaria que se verá afectada es el impuesto a la renta.
- El elemento esencial del régimen de precios de transferencia puede resumirse de la siguiente manera: i) las condiciones de las operaciones realizadas entre partes relacionadas deben pactarse de manera similar a las condiciones que se hubieren estipulado si la transacción se habría realizado entre partes independientes, o, dicho de otra forma, el precio de las transacciones u operaciones realizadas entre partes relacionadas (personas naturales o

sociedades) debe ser similar al que hubieran pactado partes independientes en circunstancias comparables (principio de plena competencia) y, ii) si en una transacción realizada entre partes relacionadas no se cumple el principio de plena competencia, el sujeto pasivo o la Administración tributaria deberán determinar el impuesto a la renta considerando las utilidades que se habrían obtenido si dicho principio se hubiese respetado.

Con base en los presupuestos indicados, se ha considerado que la determinación del impuesto a la renta en materia de precios de transferencia (determinación activa o determinación pasiva) puede constar de las siguientes fases:

- Verificación del precio establecido en la transacción o la utilidad obtenida por la parte analizada;
- Verificación del cumplimiento (o incumplimiento) del principio de plena competencia y,
- Regulación del precio (o utilidad) para efectos tributarios, lo cual se traduce en someter a imposición las utilidades que no fueron obtenidas por causa del incumplimiento del principio de plena competencia.

En el desarrollo de la tesis se estudian varios aspectos relacionados con las fases citadas. El Capítulo I trata sobre conceptos básicos del régimen de precios de transferencia (si bien necesarios en el proceso de determinación de la obligación tributaria) como son, precios de transferencia, régimen de precios de transferencia y principio de plena competencia. Se ha considerado también la forma cómo, según la normativa ecuatoriana, se realiza la verificación del cumplimiento del principio de plena competencia. En tal virtud, se analizan los conceptos relativos a los criterios de comparabilidad, métodos de valoración (que pueden también ser denominados

como “métodos que permiten verificar el principio de plena competencia”) y rango de plena competencia.

El Capítulo II examina el alcance del régimen de precios de transferencia, pues su conocimiento es fundamental para establecer si la operación o transacción realizada entre determinadas partes puede ser sujeto de una determinación tributaria por precios de transferencia. El capítulo parte de un análisis histórico, el cual considero válido para definir el alcance del régimen de precios de transferencia en el Ecuador en varios aspectos, por ejemplo, respecto a su aplicación exclusiva para partes relacionadas o respecto a los tipos de operaciones o casos a los que el régimen aplica. Estas situaciones son posteriormente analizadas según las normas actualmente en vigencia en el Ecuador.

El Capítulo III estudia el efecto de los precios de transferencia en los procesos de determinación pasiva y activa del impuesto a la renta. En el primer caso, es decir, la determinación pasiva del impuesto a la renta, se observa la forma cómo ésta se realiza y se indican los elementos que deben considerar los contribuyentes que realizan transacciones con partes vinculadas, ya sea locales o del exterior, al realizar la determinación del impuesto - especialmente en la conciliación tributaria - así como la información previa que debe presentarse (Informe Integral de Precios de Transferencia y anexos).

La determinación activa se examina estableciendo sus dificultades de aplicación, particularidades respecto a otras materias, fortalezas y deficiencias de la normativa ecuatoriana, considerando temas como son los límites para solicitar información a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria en materia de precios de transferencia, los aspectos territoriales relacionados con un proceso de

determinación o hasta dónde llega la obligación de informar cuando se trata de grupos multinacionales.

Finalmente, se estudian dos aspectos relacionados con los precios de transferencia que se alejan de los tradicionales procesos determinativos, que son: i) la consulta de la metodología de precios de transferencia entre los contribuyentes y, ii) el régimen de exención para ciertos contribuyentes.

En resumen, la tesis profundiza en la normativa ecuatoriana de precios de transferencia desde el punto de vista de la determinación del impuesto a la renta. Su principal objeto de análisis será, en consecuencia, las diversas normas positivas emitidas en esta materia en el Ecuador, siendo las principales las siguientes¹:

- Código Tributario (en adelante “CT”).
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante “LORTI”).
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (en adelante “LET”).
- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (en adelante “LRET”).
- Decreto Ejecutivo No. 2430 reformativo del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante “Decreto No. 2430”).
- Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante “RLORTI”).
- Convenios bilaterales y multilaterales suscritos por el Ecuador para evitar la doble imposición.

¹ Desde el año 1999 hasta la actualidad el régimen de precios de transferencia ha sufrido una importante evolución, la cual se explica en el desarrollo de esta tesis, especialmente en el inicio del Capítulo II, al cual me remito.

El artículo 89 del RLORTI menciona que como referencia técnica en materia de precios de transferencia 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 Económico (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean compatibles con lo establecido en la LORTI y en el RLORTI y con los tratados celebrados por Ecuador. En tal virtud, constituye también objeto principal de este trabajo el estudio de las directrices indicadas (en adelante “directrices de la OCDE”). Se utilizará para el efecto la edición en español publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, en el año 2002, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), bajo convenio con la OCDE. Finalmente, se ha utilizado el apoyo de la doctrina nacional e internacional y de la legislación de otros países, en lo que fuere pertinente.

CAPITULO I.

CONCEPTOS BASICOS.

1.1. Precios de transferencia.

El concepto de precios de transferencia ha sido ampliamente definido en la legislación comparada y la doctrina. Las directrices de la OCDE lo definen de la siguiente forma: “Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.”². Por su parte, Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo definen a los precios de transferencia como “...los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son negociados entre empresas vinculadas económicamente.”³. En concordancia con lo expuesto, es posible mencionar que los precios de transferencia son los precios o valores que se fijan a los bienes o servicios transferidos o prestados entre personas o empresas que tienen la calidad de vinculadas, asociadas o relacionadas.

1.2. Régimen de precios de transferencia.

La normativa ecuatoriana no otorga una definición de precios de transferencia. El primer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI⁴

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, Madrid, 2002, párrafo 11, p. 9.

³ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, La Ley S.A., 2000, p. 97.

⁴ La LORTI fue objeto de una reforma fundamental en diciembre de 2007 (con vigencia a partir de enero de 2008) mediante la expedición de la LET. Entre otros aspectos, en materia de precios de transferencia se incluyó la Sección Segunda del Capítulo IV a la LORTI, que adicionó 4 artículos innumerados a continuación del artículo 15 de la LORTI, un artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI y modificó el texto del artículo 23 de la LORTI. Mayor detalle sobre la evolución normativa en esta materia se encuentra en el Capítulo II de esta tesis.

define lo que denomina el **régimen de precios de transferencia**, en el siguiente sentido: “Se establece el régimen de precios de transferencia 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”

La norma citada evidencia dos aspectos fundamentales:

- i) Los precios de transferencia pueden ser regulados con fines tributarios, y
- ii) Esta regulación persigue obtener que los precios de transferencia sean similares a los que pactarían partes independientes.

Por lo tanto, el **régimen de precios de transferencia** es el sistema que establece las normas necesarias para analizar los precios de transferencia y regularlos a efecto que sean similares a los pactados entre partes independientes en operaciones comparables. Dicho de otro modo, el régimen de precios de transferencia persigue identificar si las contraprestaciones fijadas entre partes relacionadas son similares a las que se realizan entre partes independientes y, en caso que no lo sean, corregir las diferencias.

El régimen de precios de transferencia se justifica desde el punto de vista que, en transacciones entre partes relacionadas, es posible que se efectúe una manipulación de los precios con efectos tributarios. Por ejemplo, en una transacción entre partes relacionadas se podría fijar un precio mayor o menor al que se pactaría entre partes independientes, con objeto de ubicar los beneficios provenientes de la operación en la jurisdicción fiscalmente más favorable.

No obstante lo expuesto, los precios de transferencia son un elemento neutro que no conlleva necesariamente una implicación negativa. La fijación de precios de

transferencia no se realizará necesariamente con la finalidad de obtener un beneficio tributario. Existen varios aspectos extrafiscales que pueden incidir en la fijación de los precios de transferencia en transacciones entre partes relacionadas. Campagnale, Catinot y Parrondo citan a los siguientes: “movimiento internacional de fondos, penetración de nuevos mercados, evaluación de la gestión de las filiales, reducción del pago de aranceles, minimización de los riesgos frente a las fluctuaciones de los tipos de cambio, mejoramiento de la imagen de la empresa, etc.”⁵.

Cabe preguntarse si se justifica la intervención del régimen de precios de transferencia cuando los precios de transferencia fijados no obedecen a razones fiscales. Al respecto, María Villaverde Gómez menciona: “la existencia de los precios de transferencia no tiene que obedecer necesariamente a practicas indeseables de las empresas que los acuerdan. Y cuando ello sea así, no debe intervenir el derecho tributario...”⁶. Según esta autora, únicamente debe intervenir el derecho tributario cuando los precios de transferencia “sean fijados para modificar el gravamen de las rentas obtenidas por dichas entidades asociadas”⁷. Sin embargo, para Campagnale, Catinot y Parrondo, conviene establecer modelos legales que permitan determinar en forma objetiva los valores asignados por partes relacionadas en transacciones internacionales, aún si dichos valores fueran fijados sin la intención de evadir tributos⁸.

Considero que con independencia de las circunstancias subjetivas que motivaron la fijación de un precio de transferencia en una operación entre partes relacionadas, es

⁵ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 98.

⁶ María Begoña Villaverde Gómez, “Empresas Asociadas (Principio at arm’s length) y Precios de Transferencia”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006, p. 270.

⁷ María Begoña Villaverde Gómez, “Empresas Asociadas...”, p. 271.

⁸ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales...* p. 99.

necesario establecer elementos objetivos que permitan identificar eventuales perjuicios impositivos derivados de tal fijación. Es decir, independientemente de las razones que motivaron la fijación de precios de transferencia - sean o no fiscales - la normativa debe establecer principios que objetivamente permitan determinar si se perjudicó impositivamente a una administración tributaria así como corregir estos eventuales perjuicios. En materia de precios de transferencia, estos principios se condensan en el denominado principio de plena competencia el cual ha sido adoptado por la normativa ecuatoriana.

1.3. Principio de Plena Competencia.

Tanto la normativa internacional como la legislación ecuatoriana han adoptado al principio de plena competencia – también llamado de plena independencia, de mercado abierto o “arm’s length” - como el elemento objetivo que constituye la base y el núcleo del régimen de precios de transferencia.

El principio de plena competencia exige que las condiciones pactadas en una transacción entre partes relacionadas, que influyen en el precio de la transacción, sean similares a las condiciones pactadas entre partes independientes. Según las directrices de la OCDE este principio comporta “...la norma internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la OCDE para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias.”⁹. Para María Villaverde Gómez el principio de plena competencia “se ha convertido en una regla orientadora básica de la tributación de los precios de

⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 1.1, p.19.

transferencia a nivel internacional, un estándar comúnmente admitido”¹⁰. La OCDE lo incorporó al modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de 1963, lo ratificó en el Informe de 1979 denominado “Transfer Prices and Multinational Enterprises” y en los informes sobre precios de transferencia de 1984 y 1995¹¹.

El párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (en adelante “Convenio Modelo de la OCDE”) declara el principio de plena competencia¹² al tiempo que fundamenta el régimen de precios de transferencia. Dicha norma indica lo siguiente:

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

¹⁰ María Begoña Villaverde Gómez, “Empresas Asociadas...”, p. 271.

¹¹ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.100.

¹² Debe observarse que el principio de plena competencia no es el único existente para determinar precios de transferencia. Por ejemplo, en el año 1986 la legislación estadounidense se apartó de este principio (modificaciones a la Sección 482 del Internal Revenue Code) en el cual – según indican Campagnale, Catinot y Parrondo - “se establecieron pautas destinadas a contemplar los casos de transferencia de intangibles, partiendo de la base de que el precio normal de mercado abierto, en estos casos, debía resultar para el transmisor en un monto que se relacionara de una manera proporcional con la renta atribuible al intangible. De esta manera, aplicando el criterio de “beneficios proporcionados a la renta”, se optó por un criterio que entra en conflicto con los informes de la OCDE”... reforma Reagan se aparta del principio de plena competencia en casos de transferencia de intangibles” (Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.100). Se ha propuesto como alternativa al principio de plena competencia el denominado método unitario, de prorrateo global o de reparto global según una fórmula preestablecida, el cual, según la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 3.60, p.55.) “repartiría los beneficios globales consolidados de un grupo multinacional entre las empresas asociadas situadas en distintos países por medio de una fórmula preestablecida y automática”, la cual toma en cuenta diversos parámetros, como ser. monto de ventas, pago de sueldos, activos invertidos, etc. Este criterio se admite en varios estados de USA, como es el caso de California.

Esta norma – que consta en la totalidad de los convenios suscritos por Ecuador para evitar la doble imposición¹³ – es de capital importancia en el régimen de precios de transferencia, al punto que - siguiendo a Jaime González-Béndiksen – es posible mencionar que comporta la fuente de los precios de transferencia en el ámbito del derecho internacional¹⁴.

La normativa ecuatoriana de precios de transferencia se basa en este principio. Así se desprende del anteriormente citado primer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI y se ratifica en el segundo artículo innumerado ubicado a continuación del mismo, que dice:

“Art. (...) 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”.

El análisis de esta norma evidencia lo siguiente:

13 Ecuador ha suscrito convenios bilaterales para evitar la doble imposición con los siguientes países: Argentina (solo para temas de transporte) Chile, Brasil, México, Canadá, Francia, España, Bélgica, Alemania, Rumania e Italia, lo cuales se basan generalmente en el Convenio Modelo de la OCDE (si bien algunos incluyen elementos del Convenio Modelo de las Naciones Unidas, como es el caso de México). En todos estos convenios se ha incluido el párrafo 1 del artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE. Por su parte, el artículo 7 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina - convenio multilateral para evitar la doble imposición entre los países de la Comunidad Andina - recoge una disposición similar.

14 Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas en los convenios de doble imposición internacional”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006, p., 294.

- La aplicación del principio de plena competencia tiene un efecto exclusivamente tributario.
- Las condiciones que se impongan en las transacciones comerciales o financieras entre partes relacionadas deben ser similares a las que se impongan entre partes independientes.
- Si se establecen condiciones especiales en las transacciones entre partes relacionadas que difieren de las realizadas entre partes independientes, y producto de esas condiciones especiales una de las partes deja de percibir utilidades - que las hubiese percibido de no existir dichas condiciones - las utilidades no percibidas serán sometidas a imposición

El artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI, en el capítulo relativo a la determinación del impuesto a la renta, ratifica el principio de plena competencia como una obligación para los contribuyentes, indicando que los contribuyentes que celebren transacciones u operaciones con partes relacionadas “están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y sus gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...”.

Es decir, el principio de plena competencia no se queda en la simple exigencia que las condiciones en que se pactan los precios entre partes relacionadas sean de libre mercado. De su aplicación deriva la posibilidad que, si las condiciones especiales pactadas entre partes relacionadas ocasionan un menor beneficio a una de éstas, se regule dicho beneficio con el fin de obtener un precio o utilidad que respete el principio de plena competencia (mediante ajustes que pueden realizar tanto la

Administración tributaria como el propio contribuyente). Por lo tanto, el principio de plena competencia genera y fundamenta el régimen de precios de transferencia.

Se justifica la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando se ha violado el principio de plena competencia y, como consecuencia, se altera el gravamen en perjuicio del fisco. Los Comentarios al artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE indican: "...Quizá convenga recordar que las disposiciones de este apartado solo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si sus transacciones se han producido en condiciones de libre mercado (conurrencia plena)¹⁵. Cabe recalcar que las condiciones especiales a las que se refiere la norma citada deben afectar a la transacción de tal forma que la alejen de las condiciones que se hubieran establecido en una transacción de plena competencia. Siguiendo a González-Béndiksen se puede mencionar que lo indicado es el **génesis del régimen de precios de transferencia**, es decir, que en determinada transacción realizada entre partes relacionadas no se observen las condiciones de libre mercado, o, en otras palabras, no se respete el principio de plena competencia¹⁶.

Finalmente, debe mencionarse que las normas de precios de transferencia no buscan únicamente regular los efectos negativos para el fisco sino también impedir la doble imposición internacional. González-Béndiksen lo menciona de la siguiente manera: "Es necesario implementar principios relativos a precios de transferencia no solamente para determinar la base imponible apropiada en cada jurisdicción, sino

¹⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Convenio Modelo sobre Ingresos y Sobre Capital*, Comentarios al artículo 9 relativo a la imposición de empresas asociadas, Apartado 1, párrafo 1, tomado de Jaime González-Béndiksen, "Empresas asociadas ...", p. 322.

¹⁶ Jaime González-Béndiksen, "Empresas asociadas ...", p. 300.

también para evitar la doble imposición internacional”. Conforme lo indica este autor, las reglas de precios de transferencia no comportan únicamente un beneficio al fisco (en el caso que hubiese una menor imposición producto del uso de precios de transferencia) sino también un beneficio a las empresas que realizan transacciones internacionales, promoviéndose así el comercio y la inversión internacionales¹⁷.

La legislación positiva del Ecuador no ha recogido este aspecto dentro del régimen de precios de transferencia, sin perjuicio que los tratados para evitar la doble imposición contienen disposiciones que lo abordan, como se analizará posteriormente.

1.4. Criterios para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia.

El régimen de precios de transferencia contempla las normas necesarias para que los sujetos de la relación tributaria puedan verificar si en una operación efectuada entre partes relacionadas se ha respetado el principio de plena competencia, es decir, si se ha pactado de acuerdo con el libre mercado. A continuación analizaremos las más importantes.

1.4.1. Análisis de comparabilidad.

La verificación del principio de plena competencia exige que la transacción objeto de análisis pueda ser comparada con las realizadas por otra u otras empresas independientes que presenten similares características. La comparación se realiza

¹⁷ Jaime González-Béndixsen, “Empresas asociadas ...”, p. 296

tanto de la empresa como respecto a la transacción. De manera precisa lo indican las directrices de la OCDE, al mencionar que la aplicación del principio de plena competencia “...se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes.”¹⁸ (el subrayado me corresponde).

Abelardo Delgado Pacheco relleva la importancia que tiene la comparabilidad, manifestando que cualquier ajuste que realice la Administración tributaria por precios de transferencia “ha de basarse en información correcta obtenida de operaciones comparables entre empresas independientes. Frecuentemente, la controversia entre la Administración y el contribuyente va a centrarse en torno a esa discutida idoneidad de los comparables”¹⁹. Para realizar la comparabilidad deben identificarse partes independientes con características similares a la analizada que, de igual forma, realicen operaciones similares a la parte objeto de estudio. Una vez identificado el comparable, se realizará el análisis con base en el precio usado o la utilidad obtenida por la parte examinada respecto al precio usado o la utilidad obtenida por la parte independiente (la referencia el precio o la utilidad dependerá del método usado para el estudio, como se verá posteriormente).

1.4.1.1. Criterios de comparabilidad.

El análisis de comparabilidad es un proceso no exento de complejidades, siendo el principal la dificultad de encontrar operaciones o empresas que presenten características absolutamente iguales. Por este motivo, el criterio fundamental de comparabilidad indica que las diferencias detectadas no deben afectar de manera

¹⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 1.15, p.22.

¹⁹ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen de los llamados precios de transferencia”, en Universidad de Salamanca, comp., XIV Cursos de Postgrado en Derecho”, Salamanca, Fundación General, 2004, p..251.

substantial a los elementos tomados para el análisis (precio o utilidad) o que, de existir, dichas diferencias puedan eliminarse mediante ajuste razonables. En este sentido, Campagnale, Catinot y Parrondo mencionan que ser comparable implica “...que ninguna de las diferencias entre las situaciones que se cotejan, si las hubiere, podrían afectar materialmente el elemento examinado en la metodología (por ejemplo, precio o margen) o que podrían efectuarse ajustes razonables para eliminar el efecto de tales diferencias.”²⁰. González-Béndiksen, coincidiendo con el criterio anterior, considera que una empresa independiente es comparable “cuando no existen diferencias, con respecto a la empresa vinculada examinada, que afecten significativamente el precio o el margen de utilidad materia del estudio o, cuando habiendo diferencias, estas se puedan eliminar mediante ajustes razonables.”²¹. Por su parte, el párrafo 1.15 de las Directrices de la OCDE manifiesta:

“...Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias”²².

²⁰ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.103

²¹ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas ...”, p. 306.

²² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 1.5, p.22.

El criterio de comparabilidad descrito ha sido adoptado por la legislación ecuatoriana mediante el tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI, que menciona lo siguiente:

“Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables”.

Añade la norma citada que para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, varios elementos que se citan a continuación:

1. Las características de las operaciones²³, que incluyen los siguientes casos:

a) Prestación de servicios.- Se analizarán elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico²⁴. Se puede incluir en este elemento el alcance de los servicios²⁵.

b) Uso, goce o enajenación de bienes tangibles.- Se analizarán elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien²⁶. Es posible

²³ Numeral 1 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI.

²⁴ Literal a) del numeral 1 tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI.

²⁵ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.103

²⁶ Literal b) del numeral 1 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI.

considerar elementos como la confiabilidad y el volumen de la oferta.²⁷ Respecto a las características de los bienes o servicios, Campagnale, Catinot y Parrondo indican lo siguiente: "...la semejanza de las características de los bienes o servicios tendrá mayor relevancia cuando se comparen los precios de las transacciones controladas y no controladas y tendrá menor importancia cuando se cotejen los márgenes de rentabilidad"²⁸.

c) Concesión de la explotación o transmisión de un bien intangible.- En este caso se analizará la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión²⁹.

d) Enajenación de acciones.- Se analizará el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones³⁰.

e) Operaciones de financiamiento.- El monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma. Debe observarse que en este caso (operación de financiamiento) se admite expresamente la posibilidad que la Administración Tributaria atienda al fondo de la operación antes que a su forma. Es decir, se ratifica la facultad de la Administración tributaria de calificar el hecho económico de una transacción,

27 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.103.

28 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.103. El 1 párrafo 1.19 de las Directrices de la OCDE otorgan una mayor explicación sobre este tema.

29 Literal c) del numeral 1 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI.

³⁰ Literal d) del numeral 1 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI.

pudiendo determinar si una operación es o no de financiamiento y en consecuencia establecer las condiciones que a su criterio debieron aplicar las partes.

2. Análisis funcional.- Un elemento para determinar la comparabilidad es el análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas³¹.

La Resolución No. NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril de 2008 emitida por el Servicio de Rentas Internas contempla al “Análisis Funcional” como una parte del denominado Informe Integral del Precios de Transferencia, que se obliga a presentar a ciertos contribuyentes³². La citada Resolución indica que el análisis funcional deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso.

Según la misma resolución, este análisis deberá describir información, del contribuyente analizado y del grupo de empresas al cual pertenece, como: antecedentes, estructura, actividades, proveedores, clientes, competencias, funciones realizadas por el negocio y riesgos asumidos, entre otras. Se describirá además cada una de sus áreas funcionales que pueden ser manufactura, distribución, compras y ventas, mercadeo y ventas, etc.; y reflejar una descripción de la participación accionaria de la empresa con relación a sus partes relacionadas.

³¹ Numeral 2 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI. Este tema se desarrolla también en el párrafo 1.20 y siguientes de las Directrices de la OCDE.

³² En el capítulo III de esta tesis se explica más ampliamente las circunstancias en las que se deben presentar este informe.

Por último – indica la Resolución No. 464 - el análisis funcional también deberá contener un detalle de las operaciones inter-compañía haciendo una descripción de cada una de estas, mencionando montos y las empresas y países con las cuales se realizaron.

El estudio de las funciones efectuadas por la parte analizada es relevante como criterio de comparabilidad. Por ejemplo, si una empresa asume mayores riesgos, esperará obtener una mayor retribución en la transacción. En el mismo sentido, una empresa que realice más funciones puede aspirar a obtener un mayor margen de utilidad.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes³³.- La norma no especifica o desarrolla este elemento. Una característica de las relaciones jurídicas entre partes independientes es que consten claramente identificadas los derechos y obligaciones recíprocas así como el objeto de la operación. Esta situación puede verse reducida si la transacción ocurre entre partes vinculadas, las que podrían pactar condiciones contractuales que difieran de las que pactarían partes independientes. De igual modo, tiene importancia verificar si las condiciones pactadas han sido cumplidas o si puede determinarse que dichas condiciones derivan de una situación fingida. El análisis de las cláusulas contractuales debe centrarse en aquellas que tienen influencia en el precio o margen de la transacción, por ejemplo, cláusulas relativas a “...la forma de retribución, las condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de volúmenes de productos comprados o vendidos,

³³ Numeral 3 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI. Las cláusulas contractuales como un elemento de la comparabilidad constan en los párrafos 1.20 al 1.27 de las directrices de la OCDE.

duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales, posibilidad de renegociar los derechos y obligaciones contraídas, entre otras”³⁴.

4. Las circunstancias económicas o de mercado³⁵.- Aún si se realizara la misma actividad comercial, las circunstancias económicas o de mercado en que se desenvuelve dicha actividad puede influir en el precio o en la utilidad obtenida. Con objeto de identificar las circunstancias económicas o de mercado que pueden influir en el valor de la transacción, la norma citada indica, de forma ejemplificativa, varias circunstancias que se deben considerar al realizar la comparabilidad, tales como la ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

La citada Resolución No. 464 del SRI incluye dentro del Informe Integral de Precios de Transferencia al análisis de las circunstancias económicas o de mercado. El artículo 4 de dicha Resolución indica que dicho informe deberá incluir un **Análisis de Mercado**, el cual proporciona información referente a la industria, sector o actividad económica en la cual se desarrollan las operaciones del contribuyente analizado, dando una visión general de la evolución de mercado, precios, aspecto socio - económicos ligados al sector, competencias, así como también del desarrollo

³⁴ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.104.

³⁵ Numeral 4 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI. Este tema se desarrolla en el párrafo 1.30 de las directrices de la OCDE.

de la economía local y los aspectos políticos relevantes que afecten el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.

5. Las estrategias de negocios³⁶.- La norma citada no explica suficientemente este tema. Únicamente dice que el análisis de la comparabilidad en lo que respecta a las estrategias de negocios incluye las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

Un análisis más extenso nos lo brindan Campagnale, Catinot y Parrondo quienes indican que respecto a las estrategias de negocios o comerciales que pueden influir en el valor de la operación, se deberán tener en cuenta factores como los siguientes:

“...la innovación y desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la actitud frente al riesgo, etc. también se deberá determinar si existen programas de penetración en el mercado o de aumento de participación en el mismo, ya que las empresas que adopten esas estrategias podría estar dispuestas a reducir sus precios o incurrir en mayores costos (de promoción y publicidad, servicios posventa, etc.), que otras firmas que operen en el mismo ámbito”³⁷.

1.4.1.2. Utilización de comparables secretos.

El artículo 90 del RLORTI menciona lo siguiente:

“Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información

36 Numeral 5 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI. El párrafo 1.31 y siguientes de las Directrices de la OCDE se refieren a lo que denomina “estrategias mercantiles”.

37 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.104

tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Esta norma – introducida en mayo de 2010 – se caracteriza por su ambigüedad, toda vez que su título (“utilización de comparables secretos”) no parece guardar relación con su desarrollo (posibilidad que la administración tributaria utilice tanto información propia como de terceros para realizar un análisis de precios de transferencia). Sin embargo, parece dar a entender que la Administración tributaria podría usar, para establecer el cumplimiento del principio de plena competencia, empresas u operaciones obtenidas de fuentes de información que no son de acceso público. Por ejemplo, la información obtenida de estudios de precios de transferencia presentados a la Administración tributaria por otros contribuyentes. En este sentido, acogemos el cuestionamiento planteado por Baistrocchi sobre este tema, quien menciona:

“¿Es válido el empleo de comparables secretos a la luz de la Carta Magna? Por ejemplo, ¿es consistente con el derecho a la igualdad ante la ley que la autoridad fiscal emplee comparables secretos (esto es, que no son de conocimiento público) para fundar un ajuste de precios de transferencia de cierto contribuyente?”³⁸

Así como la evidente afectación al principio de igualdad ante la ley, a la que se refiere el autor citado, es posible identificar la transgresión del artículo 76 de la

³⁸ Eduardo Baistrocchi; “La experiencia Argentina en el área de litigios de precios de transferencia” en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008, p. 163.

Constitución Política del Ecuador, relativa al debido proceso, específicamente respecto al numeral 7 en los siguientes numerales:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:
 - a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.
 - b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.
 - c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.
 - d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.
 - l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

En todo caso, por un básico principio de certeza jurídica, en orden al correcto derecho a la defensa que debe permitirse al contribuyente y a la adecuada motivación que debe tener el acto administrativo, el uso de comparables secretos contraviene a la Cara Magna.

1.5. Métodos para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Se indicó anteriormente que la verificación de los precios de transferencia se basa en la posibilidad de comparar transacciones efectuadas por empresas vinculadas con operaciones de características similares efectuadas por empresas independientes.

Una vez obtenidos los comparables (y efectuados los ajustes que fueren del caso para eliminar las diferencias), la normativa de precios de transferencia establece diferentes tipos de procesos - denominados técnicamente “métodos” – para determinar, mediante su aplicación, si una operación ha cumplido o no con el principio de plena competencia. Como lo indican las directrices de la OCDE, estos métodos permiten: “...determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia.”³⁹. Por tal motivo se los ha denominado en este capítulo como “métodos para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia”.

Toda vez que existen varios métodos, indica la OCDE que no será necesario aplicar más de uno y que el seleccionado será aquel que ofrezca la mejor estimación del principio de plena competencia⁴⁰.

El artículo 85 del RLORTI los califica como “Métodos para aplicar el principio de plena competencia” e indica que sirven para determinar el precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas de tal forma que dicho precio refleje el

³⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 1.68, p.33.

⁴⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 1.69, p.33.

cumplimiento del principio de plena competencia. En efecto, la norma citada expresa lo siguiente:

“Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno....”

Los métodos aplicables de acuerdo con la legislación ecuatoriana son los siguientes:

- Método del Precio Comparable no Controlado.
- Método del Precio de Reventa.
- Método del Costo Adicionado.
- Método de Distribución de Utilidades.
- Método Residual de Distribución de Utilidades.
- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

La doctrina y las directrices de la OCDE distinguen dos clases de métodos: i) métodos tradicionales y, ii) métodos alternativos. La legislación ecuatoriana no adopta de una clasificación semejante; sin embargo, los métodos contemplados en la normativa ecuatoriana son los mismos que constan en las directrices de la OCDE; en tal virtud, por motivos académicos, a continuación se analizan los métodos autorizados por la normativa ecuatoriana, de acuerdo con la clasificación realizada por la OCDE.

1.5.1. Métodos tradicionales basados en las operaciones.

También denominados básicos, se caracterizan porque – en palabras de Jeffrey Owens - “proporcionan una forma directa de establecer si las condiciones creadas o impuestas entre las empresas asociadas en sus relaciones comerciales o financieras difieren de las que se habrían creado entre empresas independientes...”⁴¹

Estos métodos analizan de una forma directa las transacciones efectuadas entre las partes analizadas. Se los denomina también métodos basados en transacciones y su aplicación generalmente ocurre cuando no existen mayores diferencias tanto a nivel de los productos transferidos o los servicios prestados como respecto de las empresas intervinientes (funciones, riesgos asumidos, etc.).

1.5.1.1. Método del Precio Comparable no Controlado.

Las directrices de la OCDE lo denominan Método del precio libre comparable (en inglés se lo conoce como “Comparable Uncontrolled Price Method”). Según el mismo organismo, consiste en “...comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables.”⁴². Es decir, consiste en una comparación directa entre el precio fijado en una transacción vinculada con el precio fijado en una transacción no vinculada, en circunstancias comparables. Cualquier diferencia en el precio se deberá a condiciones especiales - comerciales o financieras - pactadas entre las partes, por tal motivo se considera que este método es que el de forma más directa permite

41 Jeffrey Owens, La tributación de las empresas multinacionales, p.10, citado por Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.105

42 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 2.6, p.36.

determinar si en una transacción se respetó el principio de plena competencia. En tal virtud, las diferencias entre los dos precios sería una señal de incumplimiento del principio de plena competencia y podría dar lugar a que se deba sustituir el precio de la operación relacionada por el precio de la operación no relacionada.

El elemento que lo caracteriza es la utilización de comparables que sean lo más similares posibles. Las diferencias entre las transacciones – por más pequeñas que parezcan – afectan su aplicación pues pueden tener una influencia significativa sobre el precio. Por esta razón la OCDE menciona que este método es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia, siempre que sea posible encontrar operaciones relacionadas adecuadamente comparables⁴³. Para el efecto se debe aplicar el criterio de comparabilidad anteriormente descrito (numeral 1.4.1.1.), es decir, es necesario verificar que no existan diferencias en las operaciones o empresas que se comparan o, si las hay, éstas no deben influir significativamente en el precio o, los efectos significativos de estas diferencias pueden eliminarse mediante ajustes lo suficientemente precisos.

El método implica que la comparación se refiera al mismo producto o tipo de servicio. Por ejemplo, cuando “...la empresa asociada vende productos idénticos a compradores relacionados y no relacionados (existencia de comparables internos), o cuando una empresa independiente vende el mismo producto que la empresa asociada (comparables externos)⁴⁴.

El numeral primero del artículo 85 del RLORTI coincide con lo anteriormente indicado al definir este método de la siguiente forma:

⁴³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 2.7, p.36.

⁴⁴ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.106.

“1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El citado artículo 85 del RLORTI confiere a este método un alcance que no se ha incluido en la normativa de la OCDE, en lo referente a: i) operaciones de importación y exportación y, ii) operaciones de importación y exportación a través de intermediarios. A continuación vamos a analizar cada uno de estos casos.

1.5.1.1.1. Operaciones de Importación y Exportación.

El segundo inciso y el literal a) del artículo 85 del RLORTI menciona lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, para efectos de determinar la renta de fuente ecuatoriana en las operaciones de de importación y exportación a partes relacionadas se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones:

a) Operaciones de Importación y Exportación.- En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario”.

Se mencionaba anteriormente que la aplicación de este método requiere la mayor precisión en el análisis de comparabilidad lo que requiere, en palabras de Delgado Pacheco, de la existencia de información fiable sobre operaciones comparables. Esta circunstancia – añade el autor citado – implica que “la aplicación de este método queda limitada en la práctica a situaciones relativamente sencillas que se dan por ejemplo cuando existen cotizaciones oficiales o precios de transferencia respecto de ciertas mercaderías, normalmente de materias primas”⁴⁵, con lo cual ratifica la aplicación dada por la normativa ecuatoriana a este método.

1.5.1.1.2. Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.-

La otra opción a la que se refiere la norma citada es la siguiente:

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

⁴⁵ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen de los llamados precios de transferencia”...p.252.

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

De acuerdo con la norma citada, se considerará como el mejor método al método directo de precio comparable no controlado cuando se realicen ventas a un intermediario internacional, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- La importación o exportación debe tener por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización bien conocida en mercados transparentes. Cabe anotar que esta última posibilidad abarca cualquier tipo de bien.
- En las operaciones de importación o exportación debe intervenir un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. No explica la norma que debe entenderse por “destinatario efectivo”. No obstante, haciendo una analogía con un criterio propio del derecho internacional tributario, como es el de “beneficiario efectivo”, se puede entender como destinatario efectivo aquel que realmente recibe y se beneficia de la mercadería, no un simple mediador que sirve para el paso de la mercadería hacia otro destino. El intermediario no es el beneficiario final sino solo un puente o medio que se usa para hacer llegar los bienes al destinatario real o efectivo (sin embargo, debe entenderse que esta situación excluye a los intermediarios con una auténtica actividad comercial, como se expondrá enseguida).

Cumplidas las condiciones, la norma dispone el uso del método directo del precio comparable no controlado, considerando el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, sin considerar el precio pactado con el intermediario.

La intervención de un intermediario internacional no necesariamente tendrá como finalidad alterar los precios de transferencia en la operación. Para que el citado caso no se vea afectado, deberá demostrarse que el intermediario internacional realiza una auténtica actividad económica que no se encuentre únicamente ligada con transacciones con su parte vinculada. En concreto, de acuerdo con la norma citada, el intermediario internacional deberá demostrar que reúne conjuntamente los siguientes requisitos:

“...I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

II) Su actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y,

III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera”.

La norma deja abierta la posibilidad que la situación expuesta se apliquen a otras operaciones de bienes si bien, en el caso de operaciones internacionales, únicamente cuando se demuestre fehacientemente que el intermediario no es el destinatario efectivo y no cumple las condiciones anteriormente indicadas. La parte final del artículo 85 del RLORTI lo expresa de la siguiente manera:

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

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

A continuación algunas consideraciones finales respecto al alcance de este artículo:

- Se evidencia que la norma citada, específicamente en lo que respecta al literal b) del artículo 85) se basa en el “Método anti-elusión fiscal para el mercado de commodities” existente en la legislación argentina desde el año 2003, en la cual no se lo ve como una variación del método de precio comparable no controlado sino como un método adicional a los considerados

en las directrices de la OCDE. En esencia, su redacción es igual al literal b) del artículo 85, si bien se refiere únicamente a “...exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas y demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes...”⁴⁶.

Para Eduardo Baistrocchi⁴⁷, el origen de esta norma se halla en el reporte sobre manipulación de precios de transferencia en el área de exportación de commodities realizado por la autoridad fiscal de Argentina. En este informe se concluía que el bajo impuesto a la ganancias pagado por los principales *traders* de la Argentina había sido resultado de un método de planificación internacional consistente en que el exportador vendía commodities a una firma asociada del extranjero través de una compañía conducto radicada, por ejemplo, en un paraíso fiscal, con el fin de manipular el precio de transferencia para minimizar el impuesto a las ganancias en Argentina.

No obstante, en Ecuador se ha pretendido otorgar un alcance más amplio a esta norma, extendiéndola incluso para el caso de importaciones y se la ha confundido con el método del Precio Comparable no Controlado.

- Según el literal a) del artículo 85, si el contribuyente o la Administración tributaria efectúan un análisis de los precios de transferencia pactados en una operación de importación o exportación entre partes relacionadas, deberán considerar, para efectos de un eventual ajuste por esta materia, el precio internacional que se utiliza en las importaciones o exportaciones de los

⁴⁶ Artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Ganancias de Argentina, según la reforma introducida mediante ley 25.063, citado por: Eduardo Baistrocchi; “La experiencia Argentina en el área de litigios de precios de transferencia” en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008, p. 166.

⁴⁷ Eduardo Baistrocchi; “La experiencia Argentina ...”, p. 166

mismos bienes, siempre que dicho precio sea de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares.

Por su parte, el literal b) menciona que se entenderá como precio comparable no controlado, a efectos de dicho artículo, el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de carga de la mercadería.

La norma en momento alguno aclara lo que debe entenderse por *mercados transparentes*. Como se analizó anteriormente, su antecedente en la legislación argentina se origina en la regulación de la exportación de commodities. Debe recordarse que el concepto commodities se refiere a todo bien que es producido en masa o del cual existen enormes cantidades disponibles en la naturaleza, que tiene un valor o utilidad y un bajo nivel de diferenciación, por ejemplo, el maíz, la soya, el trigo, el oro, la plata o el petróleo, que en cualquier parte no son muy diferentes. En la práctica, en la mayoría de los casos, se comercian en mercados abiertos bajo modalidades spot o de futuros, existiendo diferentes mercados a nivel mundial, generalmente bolsas de valores o de comercio⁴⁸. Esta circunstancia induce a pensar que el alcance del concepto *mercados transparentes* se refiere a un mercado abierto en el que las condiciones de negociación sea públicas, por ejemplo, una bolsa de valores.

No obstante, lastimosamente la norma analizada no es específica en este aspecto, dejando abierto la posibilidad de interpretaciones sobre todo cuando se refiere a un precio público y notorio en mercados transparentes, bolsas de comercio y similares.

⁴⁸ <http://inteligenciafinanciera.blogspot.com/2007/10/qu-es-un-commodity-cmo-invertir-en.html>

- Finalmente, y relacionado con el punto anterior, es necesario mencionar que aun si fuera posible identificar claramente mercados transparentes en el sentido expuesto anteriormente, esta situación tampoco es absoluta pues podrían existir características particulares de la operación que la diferencien de la pactada en determinados mercados transparentes, por ejemplo, los plazos de pago, los países en donde debe entregarse la mercadería, la existencia de varios mercados transparentes para un mismo producto, etc. En tales casos, debe recordarse que la parte final del literal a) del artículo 85 menciona que para fines de la determinación del impuesto a la renta se utilizará el precio internacional fijado en mercados transparentes, salvo prueba en contrario. Es decir, el contribuyente puede probar las situaciones particulares de la operación que justificarían, en un marco de plena competencia, las razones por las que el precio pactado en una transacción sería diferente al pactado en, por ejemplo, una bolsa de comercio.

1.5.1.2. Método del Precio de Reventa.

El método del Precio de Reventa (“Resale Price Method”) parte del análisis del precio al que una parte adquiere un bien a una parte relacionada. Para calcular si dicho precio se pactó en condiciones de plena competencia, este método examina el precio al que el adquirente transfiere el bien a una parte independiente. Este valor (“precio de reventa”) se reduce en un margen bruto conveniente que representa el monto en el cual el revendedor pretendería cubrir sus costos y gastos y, de acuerdo con las funciones desarrolladas (activos utilizados y riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Las directrices de la OCDE⁴⁹ indican que el resultado derivado

⁴⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 2.14, p.37.

de sustraer el margen bruto constituye - después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto - un precio de plena competencia en la transferencia de los bienes entre las empresas asociadas.

A continuación se grafica lo mencionado con el siguiente ejemplo:

La empresa (A) transfiere bienes a su empresa relacionada (B). A su vez, (B) transfiere el bien a una empresa independiente (C). Con objeto de determinar si este precio se pactó en condiciones de libre competencia se aplicará el método del precio de reventa. En este caso, se parte del supuesto que el precio de reventa - precio de venta al cual (B) transfirió la mercadería a (C) - es un precio de mercado abierto. El objetivo es calcular el margen bruto que (B) hubiera obtenido bajo esas condiciones de mercado abierto, si hubiera comprado el producto a una empresa independiente en lugar de a su relacionada (A). Para el efecto, del precio de reventa se resta un porcentaje de margen bruto – obtenido de una operación comparable - el cual representa el monto en el cual (B) pretendería cubrir sus costos y gastos y obtener una utilidad de dicha transacción. El resultado, una vez efectuados los ajustes que fueren del caso, se puede considerar un precio de plena competencia en la transferencia realizada entre (A) y (B).

En resumen, este método consiste en la comparación de los márgenes de utilidad bruta obtenidos en la reventa de productos comprados a partes relacionadas con los márgenes de utilidad bruta obtenidos en la reventa de productos adquiridos de entidades no vinculadas.

Como se puede observar, un elemento fundamental de este método es la obtención del valor denominado por la OCDE “margen bruto” (conocido también como “margen del precio de reventa”, “margen de reventa”, “margen de utilidad bruta” o

“beneficio bruto”. La legislación ecuatoriana lo denomina “porcentaje de utilidad bruta”).

Para Hubert M.A. Hamaekers. – quien califica a este método como “Precio de reventa minorado” - el beneficio bruto adecuado se obtiene de operaciones comparables en el mercado y representa “...el valor de las funciones desarrolladas por el revendedor e incluye un beneficio por la inversión de capital y los riesgos asumidos.”⁵⁰. Coincide con lo expuesto Bettinger –Barrios para quien el margen bruto, que se obtiene en una transacción comparable, “...compensa a los revendedores por sus gastos en la operación y proporciona un rendimiento sobre la inversión asociada al capital”, concluyendo que “los precios de mercado sobre la transacción entre las partes controladas, se determinan para obtener el mismo porcentaje del revendedor independiente, quien se ha asegurado de haber designado un precio a su producto para lograr un margen bruto suficiente para cubrir los gastos de operación más un rendimiento competitivo sobre el capital”⁵¹.

De acuerdo con las directrices de la OCDE⁵², el margen bruto del revendedor en la transacción efectuada entre partes relacionadas se puede determinar de dos formas: i) tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no relacionadas comparables (comparables internos) o, ii) tomando como guía el margen de reventa fijado por una empresa independiente en operaciones no vinculadas comparables (comparables externos).

50 Hubert M.A. Hamaekers,, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, p. 277.

51 Herbert Bettinger-Barrios, *Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales*. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000, p. 218.

52 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 2.15 p.37.

El numeral 2 del artículo 85 del RLORTI contiene una fórmula matemática tanto para la aplicación del método como para la obtención del porcentaje de utilidad bruta. Dicha norma menciona:

“Método del Precio de Reventa.- Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.”.

De acuerdo con la norma citada podemos mencionar que el método del precio de reventa:

- Determina el precio de adquisición de un bien o servicio en una transacción entre partes relacionadas.
- Para el efecto, se debe multiplicar el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Para los efectos de obtener la citada fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

Por lo tanto, según indica la norma citada, el precio de adquisición (precio de transferencia) del bien se resume en la fórmula: $PA = PR(1 - X\%)$

En donde:

PA=Precio de Adquisición

PR=Precio de Reventa

X%=Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes

El porcentaje de utilidad bruta, por su parte, se obtiene de dividir la utilidad bruta para las ventas netas.

A diferencia del método anterior, el método del precio de reventa no requiere tanta exactitud respecto a la comparabilidad de los bienes transferidos, toda vez que las pequeñas diferencias que se puedan identificar en aquellos no producirán consecuencias de importancia en los márgenes de utilidad, que sí se verificarían respecto al precio. En este método puede resultar conveniente dar mayor atención a otras características de la comparabilidad (funciones, circunstancias económicas, etc.).

Sin perjuicio que, según se ha expuesto, la normativa ecuatoriana considera aplicable a este método a prestaciones de servicios, se ha reconocido que este método es apropiado para empresas comerciales⁵³ y en aquellos casos en los que el revendedor no ha añadido un valor sustancial a los productos en cuestión⁵⁴, entre otros casos.

53 Jorge Perez Mascuán, “Precios de Transferencia”; en XXI Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude, Madrid, Asociación española de Asesores Fiscales; 1996, p.353.

54 Hubert M.A. Hamaekers,, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”,...p..277, en concordancia con el párrafo 2.22 de las directrices de la OCDE.

1.5.1.3. Método del Costo Adicionado.

Denominado también como “Método del coste incrementado”⁵⁵, “Método de costo más margen”⁵⁶ o “Método de Costo de Producción más Utilidad Fija”⁵⁷. En inglés se lo denomina “Cost Plus Method”).

En una transacción entre dos partes relacionadas, en la que una vende bienes o presta servicios a la otra, este método evalúa los costes en que incurrió el proveedor para proporcionar los bienes o prestar los servicios a su cliente relacionado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder determinar un beneficio adecuado considerando las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado de añadir el margen de coste incrementado al coste original se puede reconocer como precio de plena competencia en la transacción original entre las partes relacionadas.

A continuación se explica el concepto citado con un ejemplo:

La empresa (A) vende bienes a su empresa relacionada (B). Para determinar si en dicha transacción se verificó el principio de plena competencia se aplicará el método del coste adicionado. Para el efecto, se evalúan los costes incurridos por (A) para proporcionar los bienes a (B). Una vez obtenido el coste, se incrementa un margen a dicho coste, el cual permitirá establecer el beneficio de (A). El resultado obtenido se considera un precio de plena competencia en la transacción entre (A) y (B).

El margen del coste incrementado del proveedor en la transacción relacionada se puede obtener tomando como referencia: i) el margen de coste incrementado obtenido por el mismo proveedor en operaciones no relacionadas comparables

55 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafos 2.32 ,p.37.

56 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p.108.

57 Herbert Bettinger-Barrios, *Precios de Transferencia...*p.120.

(comparables internos) o, ii) el margen de coste incrementado obtenido por una empresa independiente en transacciones comparables (comparables externos).

El numeral 3 del artículo 85 del RLRTI define este método mediante una fórmula matemática, de la siguiente forma:

“3. Método del Costo Adicionado.- Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas”.

Según la norma citada lo mencionado puede expresarse de la siguiente manera:

$$PV = C (1+X\%)$$

En donde:

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes

Al igual que en el método anterior, en este método se necesitan menos ajustes para explicar diferencias en el precio, sin embargo, puede ser necesario atender a otros factores de comparabilidad que tengan un efecto más importante sobre el margen de utilidad sobre el costo que sobre el precio.

Este método tiene utilidad cuando se venden manufacturas o productos semi-acabados entre dos partes relacionadas⁵⁸. También es útil en operaciones de prestación de servicios⁵⁹.

1.5.2. Métodos Alternativos.

Las directrices de la OCDE mencionan que los métodos tradicionales son los que responden de mejor manera al principio de plena competencia, si bien reconoce que se pueden presentar dificultades para su aplicación. Por esta razón, permite el uso de métodos alternativos⁶⁰.

Estos métodos se emplean de manera excepcional, cuando no es posible la aplicación de los métodos tradicionales⁶¹. Estas otras alternativas se conocen como “métodos de beneficio de la operación”. Los únicos métodos basados en beneficios que se aceptan por la OCDE son los que resultan compatibles con los siguientes: i) Método del reparto del beneficio⁶² (que incluye como variante el Método de la división residual de beneficios y, ii) Método del margen neto de la operación⁶³.

La normativa ecuatoriana ha adoptado los siguientes métodos basados en beneficios: i) Método de distribución de utilidades; ii) Método residual de distribución de utilidades y, iii) Método de márgenes transaccionales de utilidad operacional. Los dos primeros equivalen al “Método del reparto del beneficio” y el último equivale al “Método del margen neto de la operación”.

58 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 2.32, p.40.

59 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 109.

60 Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 110.

61 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.1, p.45.

62 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.5, p.46.

63 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.51 p.45.

Las directrices de la OCDE indican que estos métodos se justifican toda vez que la utilidad que se deriva de una transacción efectuada entre partes relacionadas “...puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido empresas independientes en circunstancias comparables”⁶⁴. Por lo tanto, en casos excepcionales en los que no puedan usarse métodos tradicionales - y solo como una última opción - deben considerarse los métodos del reparto del beneficio. Aclaran las directrices de la OCDE que estos métodos sólo pueden aceptarse “...en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad”⁶⁵. Finalmente, para evitar que dichos métodos sean mal utilizados en el caso de que existan empresas que perciban una utilidad menor por circunstancias ajenas a las fiscales, las directrices de la OCDE aclaran:

“En ningún caso deberían emplearse los métodos del beneficio de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media; o en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen unos beneficios superiores a la media. No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar un impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media cuando ello se deba a factores comerciales”⁶⁶.

⁶⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.2, p.45.

⁶⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.3, p.45.

⁶⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.4, p.45.

Se evidencia que la OCDE otorga una preferencia a los métodos tradicionales, concediendo únicamente una aplicación subsidiaria a los métodos basados en el beneficio, si bien, la práctica americana, se ha inclinado por el uso de estos últimos⁶⁷. En la normativa ecuatoriana, como se verá posteriormente, se acoge un criterio de prelación de métodos, siendo los últimos en aplicarse los no tradicionales.

1.5.2.1. Método de Distribución de Utilidades.

Denominado por las directrices de la OCDE como “Método de reparto del beneficio”. También se lo conoce como “Método de división global de beneficio”⁶⁸ y en inglés como “Profit Split Method”. El numeral 4 del artículo 85 del RLRTI lo define de la siguiente forma:

“4. Método de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo con lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes”.

⁶⁷ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen ...p. 253.

⁶⁸ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 111.

Esta norma guarda concordancia con el párrafo 3.5 de las directrices de la OCDE, donde se indica que este método trata de eliminar la incidencia que, sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas en una transacción entre partes relacionadas. Para el efecto, el método fija un reparto de la utilidad que normalmente habrían acordado empresas independientes si hubieran realizado la transacción analizada. La contribución de cada empresa se determinará a partir del análisis funcional, y se valorará conforme a datos externos fiables disponibles en el mercado, siempre que sea posible.

Para aplicar este método es necesario identificar la utilidad que se obtiene de las transacciones realizadas entre partes relacionadas a través de la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas. Posteriormente se reparte la utilidad a las partes relacionadas intervinientes en la transacción, de tal forma que se consiga el reparto que se hubiera manifestado en una operación de libre mercado. Es decir, lo que busca este método es que el beneficio se reparta como se lo hubiera realizado si las partes fueran independientes. De acuerdo con la norma citada del RORTI, los criterios económicos que se deben considerar para realizar el reparto son, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos y los costos y gastos empleados en las operaciones entre las partes vinculadas.

1.5.2.2. Método Residual de Distribución de Utilidades.

Al referirse al método de reparto del beneficio, las directrices de la OCDE⁶⁹ dicen que el beneficio conjunto – es decir, aquel que se distribuye entre las partes relacionadas – puede ser: i) la utilidad total derivada de las operaciones o, ii) una utilidad residual, entendida como la utilidad que no puede asignarse fácilmente a

⁶⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.5, p.45.

una de las partes. Cita como ejemplo del último caso la utilidad derivada de intangibles de gran valor y, en ocasiones, únicos.

El primer caso se refiere al denominado en la normativa ecuatoriana como “Método de distribución de utilidades”. El segundo caso se refiere al denominado en la normativa ecuatoriana como “Método residual de distribución de utilidades”. En todo caso, como se puede observar, los dos métodos son variantes del Método de reparto del beneficio.

En este método “...se establece primeramente la utilidad total de la operación, se asigna seguidamente una rentabilidad mínima a cada una de las entidades participantes y, por último, el remanente no distribuido se asigna de acuerdo con las funciones desempeñadas por cada empresa.”⁷⁰. En el mismo sentido, Delgado Pacheco, refiriéndose al análisis residual, indica que “...teóricamente, permite atribuir primero a cada empresa un margen básico de retorno, para luego distribuir el margen residual o remanente.”⁷¹.

El numeral 5 del artículo 85 de la LORTI lo define de la siguiente forma:

“5. Método Residual de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo con lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

⁷⁰ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 111.

⁷¹ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen ...p. 253.

b) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo con lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este Artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el Numeral 1 anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables”.

De acuerdo con las directrices de la OCDE⁷² el análisis residual distribuye en dos fases la utilidad conjunta (“Utilidad Operacional Global”) de las operaciones efectuadas entre partes relacionadas:

- **Primera fase.-** Se atribuyen beneficios suficientes a cada parte, para asegurarle un rendimiento básico (“Utilidad Básica”) de acuerdo con el tipo de operaciones que realiza. El rendimiento básico tomará como referencia los rendimientos del mercado obtenidos en operaciones similares entre partes independientes. Generalmente el rendimiento básico no considerará la utilidad que emana de activos únicos y de gran valor. Es importante recordar que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 85 del RLORTI, la Utilidad Básica se obtendrá mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos

⁷² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.19 p.48.

que contempla la normativa, aclarando que no se tomará en cuenta la utilización de intangibles.

- **Segunda fase.-** Cualquier beneficio (o pérdida) residual (Utilidad Residual) resultante del reparto efectuado en la primera fase (Utilidad Operacional Global (-) Utilidad Básica) se distribuirá entre las partes en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

1.5.2.3. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Denominado como “Método del margen neto de la operación”⁷³, “Método del margen neto transaccional”⁷⁴, “Método del beneficio comparable”⁷⁵, “Método del margen neto”⁷⁶, “Método de utilidades comparables”⁷⁷. En inglés se lo conoce como “Transaccional Net Margin Method”.

El numeral 6 del artículo 85 del RLRTI menciona lo siguiente:

“6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.- Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo”.

⁷³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.26 p.49

⁷⁴ Jorge Perez Mascuñán, “Precios de Transferencia” ...p.353.

⁷⁵ Hubert M.A. Hamaekers,, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas” ...p..277.

⁷⁶ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen ...p. 253.

⁷⁷ Herbert Bettinger-Barrios, *Precios de Transferencia...*p.121

La definición citada evidencia que la finalidad del método es fijar el precio de transferencia mediante la determinación de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables. Para entender de mejor forma el alcance de este método, cito a Delgado Pacheco, quien siguiendo a las directrices de la OCDE, indica que este método es una combinación de los métodos tradicionales del margen de reventa y del coste incrementado⁷⁸, mencionando que “...mediante la adecuada comparación de los márgenes netos de otras empresas independientes que desarrollen similares funciones, se trata de hallar ese margen neto que debería obtener una empresa en sus operaciones con empresas vinculadas”. Es decir, la comparación se realiza entre los márgenes netos obtenidos por una empresa que realiza transacciones con partes relacionadas respecto a los márgenes netos obtenidos por empresas independientes que realizan similares actividades económicas. En palabras de Hubert M.A. Hamaekers⁷⁹:

“El punto a comparar no es tanto el precio de mercado comparable como el nivel de beneficio de contribuyentes no vinculados dedicados a similares actividades empresariales en circunstancias similares (indicador del nivel de beneficios)...Este método se basa en el beneficio operacional que la parte objeto de prueba habría obtenido en sus operaciones intra-grupo si el indicador de beneficios fuera igual al beneficio operacional comparable de un ente no vinculado...”

⁷⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 3.26 p.49. Alberto Delgado Pacheco, “El régimen ...p. 253.

⁷⁹ Hubert M.A. Hamaekers, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas” ...p.279.

1.6. Prelación de métodos.

Se observó en el numeral anterior que las directrices de la OCDE insisten en la aplicación de los métodos tradicionales en desmedro de los métodos alternativos, los cuales, para la OCDE, tienen una aplicación excepcional, cuando por la complejidad de las operaciones o alguna otra razón válida no es posible aplicar alguno de los métodos tradicionales⁸⁰.

La normativa ecuatoriana reconoce la preeminencia de los métodos tradicionales en el artículo 86 del RLORTI que dice:

“Art. 86.- Prelación de métodos.- Sin perjuicio de lo establecido en los numerales del artículo anterior, a fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en los precios de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; el contribuyente para establecer el método de valoración más apropiado, partirá inicialmente de la utilización del método del precio comparable no controlado, para continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado. Tomando a consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad”.

⁸⁰ A continuación se citan varios párrafos de las directrices de la OCDE que ratifican este punto. Párrafo 2.49: “Los métodos tradicionales basados en la operación constituyen el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas responden a las de plena competencia. Por tanto, estos métodos tradicionales son preferibles a otros. Sin embargo, las complejidades de las situaciones reales de las actividades empresariales pueden implicar dificultades en la forma de aplicar los métodos tradicionales. En esas situaciones excepcionales...puede resultar adecuado preguntarse si - y en que condiciones -, se pueden utilizar otros métodos...”. Párrafo 3.1: “La parte B de este Capítulo ofrece un estudio de los planteamientos que podrían emplearse para aproximarse a las condiciones del principio de plena competencia cuando los métodos tradicionales de la operación no resultan adecuados si se aplican solos o, excepcionalmente, cuando su aplicación no es posible”. Párrafo 3.2: “...Por ello, en esos casos excepcionales en que la complejidad del mundo de los negocios dificulta en la práctica el modo de aplicar los métodos tradicionales de la operación y se respetan las salvaguardias establecidas en este Capítulo, la aplicación de los métodos del beneficio de la operación (métodos de reparto del beneficio y del margen neto de la operación) puede aportar una aproximación en materia de precios de transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia”.

Como se puede observar, se otorga un privilegio al uso de los métodos tradicionales, empezando con el método más básico y directo que es el Método de precio comparable no controlado. Posteriormente, la norma reglamentaria indica que solamente cuando la complejidad de la operación o la información relativa a las operaciones impida que aquellos sean usados, se justifica la aplicación de los métodos alternativos. En efecto, el segundo inciso del citado artículo 82 menciona:

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

Finalmente, el inciso tercero del artículo 85 manifiesta:

“La Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, disponibilidad y calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables”.

El análisis del artículo 86 del RLORTI evidencia que contiene dos criterios. El uno se refiere a la prelación de métodos y el otro otorga parámetros para escoger el método más adecuado. A continuación se explican cada una de ellas.

a) Criterio de prelación.- El artículo 86 del RLORTI debe entenderse en concordancia con los párrafos 2.9, 3.1 y 3.2 de las directrices de la OCDE, es decir, como un sistema de prelación que induce a los contribuyentes a usar los métodos tradicionales y, solamente en casos excepcionales, utilizar los métodos del beneficio de la operación. La norma se refiere a una “prelación de métodos”, es decir, indica el orden, preferencia, prioridad o precedencia en que se deben usar los métodos.

El criterio de prelación de métodos no puede entenderse en el sentido que obliga a usar varios métodos a la vez pues esto implicaría una contradicción con el párrafo 1.69 de la OCDE⁸¹. No obstante, sí obliga a usar varios métodos en el orden de prelación que se indica, circunstancia que ocasionará una carga para los contribuyentes. Es decir, esta norma indica que los contribuyentes deben analizar, en el orden señalado, cuál es el método adecuado para su caso.

b) Método más adecuado.- La norma citada dice que se aplicará el método de valoración más apropiado, de acuerdo con el orden de prelación que se indica y tomando a consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad. En concordancia con su inciso tercero, es posible añadir que la evaluación del método más adecuado deberá

⁸¹ El párrafo 1.69 de las directrices de la OCDE indica que “el principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método. De hecho, confiar indebidamente en la necesidad de acudir a diversos métodos puede suponer una carga importante para los contribuyentes”. “Por tal motivo - aclara la OCDE - no exige, ni a los inspectores fiscales ni a los contribuyentes, practicar diversos métodos en su análisis”.

realizarse de acuerdo con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, la disponibilidad y calidad de información, el grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

En países como Argentina y Estados Unidos se ha adoptado la denominada *regla del mejor método*. El artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina menciona que el contribuyente debe aplicar el método de precios que, a su juicio, ofrezca la mejor estimación del principio de plena competencia. Es decir, de acuerdo a esta regla, el método aplicable deberá ser aquel que arroje los resultados más precisos de la transacción en conformidad con el principio de plena competencia. Se ha considerado en la doctrina que esta regla se opone a la norma de prelación establecida en las directrices de la OCDE, que implícitamente rechazaría la regla del mejor método al adoptar un orden de prelación que otorga preeminencia a los métodos tradicionales⁸². En nuestra normativa esta regla no ha sido expresamente acogida, si bien el artículo 86 del RLORTI, además del orden de prelación establecido en las directrices de la OCDE, contiene ciertos parámetros para determinar si el método escogido es el más adecuado. En todo caso, debe reconocerse que estos parámetros, en concordancia con el contexto general del régimen de precios de transferencia en el Ecuador, deberían tener como finalidad - si bien respetando el orden de prelación – identificar aquel método que permita obtener el resultado de la transacción de la forma más fiable posible de acuerdo al principio de plena competencia.

⁸² Eduardo Baistrocchi; “La experiencia Argentina ...”, p. 156

Por supuesto, esta regla está íntimamente ligada a la anterior. Por tal motivo, debe reconocerse que el mejor método, en principio y de manera general, será el del precio comparable no controlado. Si este método no compatibiliza con el giro del negocio o la estructura empresarial o comercial de la empresa, o no permite llegar a una adecuada estimación del principio de plena competencia, se deberá optar por el del precio de reventa, y así sucesivamente hasta identificar el método más adecuado aplicable al caso específico analizado.

En resumen, el método más adecuado de valoración, será aquel que guarde mayor concordancia con la actividad y estructura del contribuyente así como con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, disponibilidad y calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

- Se deduce de las reglas citadas que los contribuyentes deberán estar en capacidad fundamentar ante la Administración tributaria: i) que en el análisis efectuado se respetó el orden de prelación; ii) que el método escogido es el adecuado y, iii) las razones por las que los métodos rechazados no aplican al caso concreto.
- El artículo 86 del RLORTI es una norma dirigida a los contribuyentes, en sus incisos primero y segundo - relativos a la prelación de métodos y a la adopción del método más adecuado – y a la Administración tributaria, en su inciso tercero, el cual se refiere a la facultad de la Administración tributaria para evaluar el método aplicado por el contribuyente. Como se analizará con posterioridad, no siempre los sujetos pasivos están obligados a demostrar de

manera previa el cumplimiento del principio de plena competencia en sus operaciones entre partes relacionadas, toda vez que la normativa tributaria obliga a hacerlo únicamente a los sujetos pasivos que realicen transacciones con partes relacionadas del exterior en determinados montos.

Por lo tanto, existirán ocasiones en que la Administración tributaria evaluará los precios de transferencia de sujetos pasivos que no han aplicado los métodos de verificación del principio de plena competencia⁸³. En tal caso, para realizar una auditoría de precios de transferencia, la Administración deberá verificar las operaciones del contribuyente y escoger el método más adecuado, para lo cual deberá seguir el orden de prelación y los criterios señalados en el RLORTI.

1.7. Rango de plena competencia.

Al aplicar los métodos propuestos es posible que no se obtenga un único resultado que evidencie el “principio de plena competencia”. En tal caso, la OCDE propone la obtención de un rango de valores que indique el cumplimiento del citado principio. Dicho Organismo reconoce⁸⁴ que, si bien en ocasiones es posible concretar el principio de plena competencia en un valor único (por ejemplo, un precio o un margen), habrá muchas otras donde la aplicación de los métodos lleve a un rango de cifras en el que cualquiera sería igualmente confiable. Por tanto – indica la OCDE – la determinación concreta del precio de plena competencia exige necesariamente algún margen de interpretación.

83 Este tema se explicará posteriormente, al hablar de la carga de la prueba en materia de precios de transferencia en el Capítulo III de esta tesis.

84 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.45, p.28-29

La normativa ecuatoriana da a entender que sería obligatorio establecer un rango de plena competencia. El artículo 87 del RLORTI menciona:

“Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Menciona además la citada norma:

“Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango”.

Si un valor se encuentra fuera del rango de plena competencia dará lugar a un ajuste para equipararlo al valor que hubieren utilizado partes independientes. El ajuste se realizará tomando en cuenta la mediana del mencionado rango. Como lo indican Campagnale, Catinot y Parrondo: “...si el valor estipulado o el margen de utilidad calculado se encuentra fuera de dicho rango, procedería el ajuste del precio pactado. Dicho ajuste normalmente se establecerá considerando el valor ubicado en la mitad del espectro determinado”⁸⁵

⁸⁵ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, *El Impacto...* p. 117.

Este ajuste puede ser realizado tanto por el contribuyente como por la Administración tributaria, dependiendo del caso (como se verá posteriormente). No obstante, si el rango de plena competencia es determinado por la Administración tributaria y el precio o margen determinado por el contribuyente se encuentra fuera de dicho rango, las directrices de la OCDE⁸⁶ mencionan que el contribuyente “...debería tener la oportunidad de demostrar que las condiciones de la operación satisfacen el principio de plena competencia y que el rango de plena competencia engloba sus resultados”. Si no lo puede hacer, la Administración tributaria deberá ajustar el precio o el margen de la transacción relacionada considerando – de acuerdo con la normativa ecuatoriana - la mediana del rango de plena competencia.

⁸⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.48, p.29

CAPITULO II

ALCANCE DEL REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1. Antecedentes.

En el capítulo anterior se introdujeron varios conceptos básicos de esta materia, varios de los cuales guardan relación con la verificación del principio de plena competencia en una transacción entre partes relacionadas.. En el presente capítulo se analizará el alcance del régimen de precios de transferencia en el Ecuador, específicamente en lo relativo a las partes y operaciones que se sujetan a las normas de precios de transferencia. Para entenderlo de mejor manera, previamente se realizará un análisis de la evolución de la normativa de precios de transferencia en el Ecuador, especialmente en lo relacionado con los artículos 91 del CT y 23 de la LORTI.

2.1.1. Análisis histórico y situación actual del régimen de precios de transferencia.

El artículo 91 del CT - relativo a la determinación directa de la obligación tributaria – fue objeto de una reforma legal⁸⁷ en el año 1999. En esta reforma se introdujeron por primera vez en la normativa interna⁸⁸ del Ecuador normas relativas a la

⁸⁷ Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999.

⁸⁸ No obstante, existían con anterioridad convenios para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador los que, basados en el Convenio Modelo de la OCDE, consideraron normas relativas a los precios de transferencia, particularmente mediante la adopción del artículo 9 de dicho Convenio.

regulación de los precios de transferencia. El texto del artículo 91⁸⁹ disponía que el sujeto activo podía, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios. Mencionaba además que dicha facultad procedía exclusivamente en los tres casos señalados en dicha norma, que eran los siguientes: a) ventas efectuadas al costo o a un valor inferior al costo; b) ventas al exterior efectuadas a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador y, iii) importaciones efectuadas a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

El análisis de dicha norma permite efectuar las siguientes observaciones:

- La redacción del artículo tenía limitaciones, pues no señalaba cómo se debía realizar la regulación de los precios de transferencia de bienes y servicios sino que facultaba al sujeto activo (es decir, al Estado) para establecer las normas necesarias para regularlos. También llama la atención la referencia respecto a que dicha facultad se podía ejercer “dentro de la determinación directa”. La determinación directa la ejerce la Administración tributaria dentro de un proceso reglado que tiene una finalidad específica, cual es la de determinar la obligación tributaria. Por lo tanto, la facultad otorgada al sujeto activo era la de emitir normas de regulación de los precios de transferencia que se enmarquen dentro del proceso de determinación directa.
- No se mencionaba que la regulación de precios de transferencia aplicaría a transacciones entre partes relacionadas.

⁸⁹ El texto completo consta como Anexo 1 de esta tesis.

- No se indicaba si la regulación de precios de transferencia aplicaba para transacciones locales o del exterior.
- Se establecían únicamente tres casos en los que exclusivamente se facultaba al sujeto activo para dictar normas regulatorias de los precios de transferencia, que eran: a) ventas al costo o a un valor inferior al costo; b) ventas al exterior efectuadas a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos y, iii) importaciones efectuadas a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales. Debe observarse que la norma facultaba al sujeto activo para establecer normas que regulen los precios de transferencia de bienes y servicios, no obstante, los tres casos señalados se referían únicamente a transferencia de bienes.

El artículo 91 del CT fue prácticamente inaplicado, precisamente porque no existían normas que indicaban cómo debían regularse los precios de transferencia. En el mes de diciembre de 2004 se expidió el Decreto Ejecutivo No. 2430⁹⁰ que reformó el artículo 66 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas⁹¹. En esta reforma reglamentaria se estableció el régimen de precios de transferencia con una clara orientación hacia la normativa internacional que regula el tema, especialmente las directrices de la OCDE. Las características relevantes de la reforma son:

⁹⁰ Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 494 del 31 de diciembre de 2004.

⁹¹ Cabe anotar que en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas constaban también dos normas relativas al régimen de precios de transferencia, que son las siguientes: i) artículo 1ro., el cual ratifica que “*la Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto*”; ii) último inciso del artículo 37 de la misma norma, la cual mencionaba que “*serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la Ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto*”.

- Aplicación exclusiva del régimen de precios de transferencia a operaciones ente partes relacionadas.
- Extensa regulación de los casos en los que se entenderá que existen partes relacionadas - incluyendo las transacciones efectuadas con paraísos fiscales - otorgando además la facultad a la Administración tributaria para que establezca partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.
- Obligación a ciertos contribuyentes que realizaban transacciones con partes relacionadas del exterior de presentar información al Servicio de Rentas Internas (Anexo de Precios de Transferencia e Informe Integral de precios de Transferencia).
- Adopción del principio de plena competencia.
- Explicación de los criterios de comparabilidad de las operaciones, basado en las directrices de la OCDE.
- Introducción de los métodos para aplicar el principio de plena competencia.

A partir de la citada reforma reglamentaria el régimen de precios de transferencia adquirió mayor relevancia en el panorama jurídico tributario ecuatoriano. Sin embargo, el artículo 91 del CT no fue reformado, manteniéndose, a nivel legal, las mismas limitaciones e imprecisiones en el régimen - que hemos señalado con anterioridad – al extremo que el artículo 66-5 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas (modificado por el Decreto No. 2430) indicaba:

“Art. 66-5.- Facultades de la Administración Tributaria.- La Administración Tributaria, previa la verificación de la ocurrencia de las circunstancias

contempladas en el artículo 91 del Código Tributario, ejercerá la facultad determinadora directa, en función de los métodos detalladas en el artículo anterior, de acuerdo con caso particular”.

Consecuentemente, bajo el amparo del artículo 91 del Código Tributario, la aplicación de las nuevas normas de precios de transferencia podía practicarse únicamente con relación a los supuestos que aquel mencionaba; por ejemplo, exclusivamente si se verificaban alguno de los tres casos señalados en el artículo citado.

Considero apropiado incluir en este análisis la impugnación a la legalidad del Decreto No. 2030 realizada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Quito, originando el Juicio 22891-2723-IS-V por la CAMARA DE COMERCIO DE QUITO. Mediante sentencia dictada el 24 de octubre del 2005⁹² la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 aceptó parcialmente la demanda, única y exclusivamente en las partes que establecen la presunción de considerar empresas relacionadas cuando la transacción se realice a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o, cuando las transacciones no se ajusten al principio de plena competencia. Además, la Sala mencionó que:

- El Servicio de Rentas Internas tiene plena facultad para exigir a los sujetos pasivos anexar a las declaraciones los documentos y justificativos que estime necesarios y,
- La Administración Tributaria goza de suficientes atribuciones legales para regular los precios de transferencia, si bien esta atribución debía ejercerse

⁹² Publicada en el Registro Oficial No. 166 del 15 de diciembre del 2005.

conforme los presupuestos legales establecidos en el artículo 91 del Código Tributario.

Cabe adicionalmente indicar que en el considerando OCTAVO de la sentencia se manifestó:

“En el numeral 1 del considerando cuarto de este fallo consta un extracto del contenido del artículo 91 del Código Tributario que es objeto de la reglamentación constante en el Decreto Ejecutivo No. 2430, pero en ninguna de esas disposiciones condiciona la reglamentación de los precios de transferencia cuando se realice ventas internas, al exterior o por importaciones de empresas relacionadas, motivo por el que, conforme lo señalado en el numeral 4 del considerando sexto de este fallo, la Sala considera que la gestión de regular los precios de transferencia no está vinculada legalmente por ventas internas, externas o por importaciones que se efectúen entre empresas relacionadas”(El subrayado me corresponde).

El Decreto No. 2030 y la sentencia del Tribunal Distrital Fiscal evidencian las siguientes características respecto al régimen de precios de transferencia vigente en el año 2005:

- Validez del Decreto Ejecutivo No. 2030, excepto las partes anuladas por el Tribunal.
- El régimen de precios de transferencia, de acuerdo con la disposición legal contenida en el artículo 91 del Código Tributario, no se hallaba condicionado a las ventas locales, exportaciones o importaciones realizadas entre partes relacionadas. Es decir, la forma en que estaba estructurado el artículo 91 del

Código Tributario no limitaría la aplicación del régimen a transacciones entra partes relacionadas.

- Las regulaciones del Decreto Ejecutivo No. 2030 se debían entender en concordancia con el artículo 91 del Código Tributario; por lo tanto, las normas del Decreto Ejecutivo No. 2030 podían ser aplicadas únicamente cuando se hubieren verificado alguno de los tres casos a los que taxativamente se refería la norma, básicamente relacionados con ventas locales, exportaciones e importaciones de bienes.

Con la aprobación del Tribunal Distrital de lo Fiscal, la Administración tributaria emitió normativa secundaria en orden a regular este tema. Así, el 30 de diciembre 1 de 2005 la Dirección General del Servicio de Rentas Internas emitió la **Resolución No. NAC-DGER2005-0640**⁹³ que estableció la obligación a los contribuyentes que realicen transacciones con partes relacionadas del exterior en determinados montos, la obligación de presentar a la Administración Tributaria el denominado “Anexo de Precios de Transferencia” - en el que se detallaban las operaciones efectuadas con partes relacionadas del exterior - y el “Informe Integral de Precios de Transferencia”, que comportaba un estudio de precios de transferencia de sus transacciones con partes relacionadas del exterior. En la misma fecha se emitió la Resolución No. **NAC-DGER2005-0641**, que estableció los parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.

93 Posteriormente derogada por la Resolución No. NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril de 2008, actualmente en vigencia si bien ha sido objeto de reformas, siendo las más importantes la Resolución No. NAC-DGER2008-1301 de octubre de 2008 y la Resolución No. NAC-DGERCGC09-00286 del 17 de abril de 2009.

En diciembre de 2007 la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (LET)⁹⁴, mediante la incorporación de la “Sección Segunda” del Capítulo IV del Título I de la LORTI (artículos innumerados ubicados a continuación del artículo 15 de la LORTI), elevó a categoría legal el régimen de precios de transferencia. Las características más importantes de esta reforma, en lo relativo a precios de transferencia, fueron las siguientes:

- Se trasladó el texto del artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas (modificado por el Decreto No 2430) a la LORTI, mediante un artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de dicha ley. Este artículo indica los casos en que se considerarán partes relacionadas para efectos tributarios. La traslación se realizó incluso de las partes que, en el Decreto No. 2430, fueron declaradas nulas por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; es decir: i) la posibilidad que la Administración tributaria pueda establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones no se sujeten al principio de pena competencia, y ii) la circunstancia que se considerarán relacionadas a las partes ubicadas en paraísos fiscales⁹⁵ con las que personas naturales o sociedades ecuatoriana realicen transacciones.

⁹⁴ Publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007.

⁹⁵ Los paraísos fiscales han sido objeto de regulación y análisis de la Administración tributaria en los últimos años. Desde la publicación del listado de países, jurisdicciones y territorios considerados paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes (Resolución del SRI No. NAC-DGER2008-0182 (RO No. 285 de 29/02/08) hasta la emisión de normas que dan un tratamiento diferente a estas jurisdicciones, generalmente más gravosas (por ejemplo, pago de dividendos, intereses de créditos externos, etc.).

- Se añadió la “Sección Segunda” al Capítulo IV del Título I de la LORTI denominada “De los Precios de Transferencia”⁹⁶, conformada por cuatro artículos innumerados ubicados a continuación del artículo 15 de la LORTI⁹⁷, que tratan de lo siguiente:
 - Definición del régimen de precios de transferencia (primer artículo innumerado).
 - Definición del principio de plena competencia (segundo artículo innumerado). Comporta una traslación del artículo correspondiente del Decreto 2430.
 - Criterios de comparabilidad (tercer artículo innumerado). Comporta una traslación del artículo correspondiente del Decreto 2430.
 - Metodología de consulta de precios de transferencia (cuarto artículo innumerado).

- Se eliminó el artículo 91 del CT si bien trasladó su texto – con pocas pero fundamentales modificaciones - al artículo 23 del Capítulo VII del Título I de la LORTI, relativo a la determinación del Impuesto por parte de la administración. Las adiciones realizadas al citado artículo 23 son las siguientes⁹⁸:
 - Inciso tercero del artículo 23 de la LORTI:

96 El texto completo de esta normativa consta como Anexo 5 a esta tesis.

97 Los tres primeros artículos innumerados fueron analizados en el Capítulo I de este trabajo. El cuarto artículo innumerado será analizado en el Capítulo III de esta tesis.

98 Para evidenciar el contexto de la reforma, se cita el texto completo del artículo 23 en el Anexo 6 de esta tesis:.

“La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que estas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos”.

o Inciso cuarto del artículo 23 de la LORTI:

“El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos: a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo...b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta....c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en mercados internacionales...”⁹⁹

⁹⁹ Es preciso observar que párrafo citado tiene una redacción defectuosa, al mencionar que la facultad de establecer las normas para regular los precios de transferencia se ejerce “dentro de la determinación directa.. La facultad normativa se ejerce mediante la facultad denominada reglamentaria. La norma debió decir que el sujeto activo tiene la facultad de dictar las normas necesarias para regular los precios de transferencia, las cuales se enmarcarán en el ejercicio de la determinación directa. .

2.1.2. Alcance del régimen de precios de transferencia en consideración a la evolución normativa de dicho régimen.

Con los antecedentes expuestos, a continuación manifestamos las siguientes observaciones respecto al alcance del régimen de precios de transferencia en el Ecuador, de acuerdo con la normativa actual¹⁰⁰:

- Los artículos innumerados ubicados a continuación del artículo 15 de la LORTI establecen el régimen de precios de transferencia con una orientación hacia la regulación de transacciones entre partes relacionadas, siguiendo las directrices de la OCDE y ratificando la adopción del principio de plena competencia.
- El inciso tercero del artículo 23 de la LORTI: i) ratifica el principio de plena competencia; ii) ratifica que el régimen se orienta a operaciones entre partes relacionadas; iv) ratifica que el régimen aplica tanto para transacciones locales como del exterior; v) faculta a la Administración tributaria para determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, considerando para el efecto el precio o valor de la contraprestación entre partes relacionadas; vi) indica que se sujetan al régimen de precios de

¹⁰⁰ Como complemento del análisis realizado, cabe anotar que diciembre de 2009 se realizó una reforma legal (Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial No. 94 del 23 de diciembre de 2009) en la que se consideran los casos de excepción al régimen de precios de transferencia (que se tratarán en el capítulo III de esta tesis) y la adopción de comparables secretos (analizados en el capítulo I de esta tesis) y que en mayo de 2008 se derogó el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reforma mediante la expedición del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Registro Oficial No. 337 del 15 de mayo de 2008) - que ratificó las normas de precios de transferencia que tenía el Decreto No. 2430 – el cual fue derogado en mayo de 2010 mediante la expedición de un nuevo Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLORTI) (Registro Oficial No. 209 del 8 de junio de 2020), que se encuentra actualmente vigente y ha sido usado para el análisis que se realiza en este trabajo. El RLORTI ratifica las regulaciones de precios de transferencia que contenía en reglamento anterior con ciertas adiciones.

transferencia las operaciones efectuadas por sociedades, personas naturales, establecimientos permanentes en el país y fideicomisos.

- Los incisos cuarto, quinto, sexto y séptimo del artículo 23 de la LORTI son una transcripción casi literal del anterior artículo 91 del Código Tributario, con dos importantes modificaciones: i) el artículo 91 indicaba tres casos – básicamente transferencia de bienes - en los que exclusivamente procedería la facultad de la Administración tributaria para dictar normas que regulen los precios de precios de transferencia; el actual artículo 23 aclara que dicha facultad se podrá ejercer en los mismos tres casos, entre otros, es decir, transforma la enumeración de taxativa en ejemplificativa y, ii) a la facultad de la Administración tributaria de regular los precios de bienes y servicios se aumenta la palabra “derechos”.
- La Administración tributaria tiene la facultad de establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia sobre bienes derechos y servicios para efectos tributarios (inciso cuarto del artículo 23 de la LORTI). Esta norma no realiza una mención expresa a transacciones entre partes relacionadas¹⁰¹. No obstante, las normas de precios de transferencia que se han dictado tanto a nivel legal cuanto a nivel de normativa secundaria se orientan a las transacciones realizadas entre partes relacionadas, siguiendo las directrices de la OCDE y con base en el principio de plena competencia. Esto es lo que se conoce como el régimen de precios de transferencia, regulado por la Sección Segunda de la LORTI, el inciso tercero del artículo

¹⁰¹ Debe tomarse en cuenta en cuenta que esta norma proviene del anterior artículo 91 del Código tributario y que no hay una disposición que la vincule directamente con el régimen de precios de transferencia de la Sección Segunda de la LORTI en la que no se hace ninguna distinción. Además, el Tribunal Distrital de lo Fiscal reconoció que el anterior artículo 91 no estaba condicionado por ventas locales, exportaciones o importaciones realizadas con partes relacionadas.

23 de la LORTI, artículos 84 al 91 del RLORTI, las resoluciones correspondientes del SRI y por el inciso cuarto del artículo 23 de la LORTI. Cabe anotar que, si bien no existe una referencia expresa que vincule al inciso cuarto del artículo 23 con las normas del régimen de precios de transferencia, su tenor expresamente se refiere a la posibilidad de “...regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos y servicios para efectos tributarios” (el subrayado me corresponde). Por su parte, el primer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI menciona que el régimen de precios de transferencia está “...orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas...” (el subrayado me corresponde). En consecuencia, entendido el régimen de precios de precios de transferencia como orientado a regular las transacciones entre partes relacionadas, debe concluirse que la facultad establecida en el inciso cuarto del artículo 23 del RLORTI se enmarca dentro del régimen general de precios de transferencia creado en diciembre de 2007 mediante la LET. Por lo tanto, por su naturaleza, el régimen de precios de transferencia y la facultad de establecer las normas necesarias que los regulen para efectos tributarios aplican únicamente para transacciones entre partes relacionadas. No se justificaría de ninguna manera que la Administración tributaria intentara aplicar el régimen de precios de transferencia para regular los precios de bienes, derechos o servicios de transacciones efectuadas entre partes no vinculadas.

- Las potestades del sujeto activo en materia de precios de transferencia, se reduce a dos casos: i) la facultad de dictar las normas necesarias, enmarcadas

dentro de la determinación directa, para regular con efectos tributarios los precios de transferencia de bienes, derechos y servicios y, ii) la facultad de aplicar esas normas, mediante el ejercicio de la determinación directa¹⁰².

2.2. Identificación de partes vinculadas.

El numeral anterior ha evidenciado que un aspecto fundamental para definir si una transacción se encuentra sujeta al régimen de precios de transferencia es identificar si aquella se ha realizado entre partes relacionadas¹⁰³. Si la operación no se verificó entre partes relacionadas no se encuentra sujeta al régimen de precios de transferencia. Al respecto, Bettinger Barrios menciona: "...de no presentarse vinculación (entes relacionados) que se observa cuando en una operación las partes muestran intereses mutuos en los negocios o bien existen intereses comunes entre ambas o inclusive, cuando una tercera se encuentra dentro de este supuesto, el procedimiento del precio de transferencia no será aplicable."¹⁰⁴.

Por tal motivo, es necesario conocer con precisión los casos en los que dos o más partes pueden considerarse relacionadas entre sí. Se analizará para el efecto tanto la normativa interna (especialmente el artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI y el artículo 4 del RLORTI) cuanto la normativa supranacional (Convenios para Evitar la Doble Imposición suscrito por el Ecuador).

102 Esta facultad será objeto de análisis el Capítulo III de esta tesis.

103 Sin embargo, el alcance tributario de la identificación de partes relacionadas va más allá del régimen de precios de transferencia. Por ejemplo, mediante normas que limitan la deducción de pérdidas en ventas de activos fijos o de créditos incobrables si las transacciones se realizaron entre partes relacionadas.

104 Herbert Bettinger-Barrios, Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000, p. 43.

2.2.1. Artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE.

El artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE otorga la base normativa, a nivel internacional, de lo que debe entenderse por partes relacionadas¹⁰⁵. Dicha norma menciona:

“Artículo 9.º Empresas asociadas.

1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y, en uno y otro caso, las dos 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.”.

De acuerdo con el Convenio Modelo de la OCDE, serán empresas asociadas aquellas que cumplen con los presupuestos de los literales 1a) o 1b) del artículo 9.

Todos los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición suscritos por Ecuador han adoptado una disposición semejante. En lo que respecta a convenios

105 Esta norma fundamenta también el principio de plena competencia y la posibilidad de que se realicen ajustes por este efecto, por lo tanto, comporta la base del régimen de precios de transferencia en general

multilaterales, el artículo 7 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina ha tomado casi literalmente el texto del numeral 1 párrafos 1a) y 1b) del artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE.

La normativa ecuatoriana ha acogido este artículo como base para definir este concepto. A continuación exponemos los casos contemplados en el artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI, regulado por los artículos 4 y 5 del RLORTI.

2.2.2. Principio general.

El inciso primero del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI toma como fundamento el artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE. Dicho inciso manifiesta que, para efectos tributarios, se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades en las que:

- Una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra;
- 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.

Un clásico ejemplo del primer caso es la relación que se produce entre una sociedad matriz y su filial. El segundo caso se lo evidencia en la relación que existe entre sociedades filiales o sucursales entre si

2.2.3. Elementos esenciales de la vinculación.

El inciso expuesto – que por sus características puede denominarse como un principio general - deja en claro dos casos que comportan elementos esenciales para determinar la existencia de parte relacionadas:

a) Participación en la **dirección, administración, control o capital.**

La normativa ecuatoriana - a diferencia del art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE - adiciona la palabra “administración”. Consideramos que, si bien la palabra administración puede contenerse en el concepto genérico “dirección” mencionado en el artículo 9 del Convenio Modelo, la intención del legislador fue redundar, posiblemente para evitar confusiones, respecto a que la relación abarca diferentes grados de dirección, tanto la administración (por ejemplo, un gerente general) como la dirección propiamente dicha (por ejemplo, los miembros del directorio de la empresa).

En el artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE no se indica un porcentaje de esta participación. Nuestra legislación lo hace en algunos casos, específicamente, en lo relativo a vinculación por capital mediante el artículo 4 del RLORTI que establece porcentajes mínimos para considerar vinculación por participación accionaria, como se verá posteriormente.

b) Participación directa o indirecta.

Adicionalmente, señala la norma que la participación que da lugar al establecimiento de una vinculación puede ocurrir de forma **directa o indirecta.**

Gonzalez-Bendiksen¹⁰⁶, refiriéndose al artículo 9 del modelo de Convenio, menciona: “...esta redacción impide manipulaciones o estructuras horizontales, verticales o piramidales, para tratar de sustraerse del ‘ámbito de aplicación del artículo 9...’”. Creemos que con la misma finalidad este artículo se ha incorporado en la legislación ecuatoriana si bien su alcance no ha sido definido ni en el Convenio Modelo de la OCDE ni en la normativa ecuatoriana. Como orientación en este tema, mencionamos que la legislación venezolana de precios de transferencia considera lo que denomina “propiedad indirecta” que se define como: “...aquella que la persona que controla mantiene a través de un intermediario de otras personas o entidades que a su vez son controladas”¹⁰⁷.

En virtud de lo expuesto, puede determinarse vinculación si una persona que no participa directamente en la dirección, administración, control o capital de otra tiene algún tipo de participación indirecta sobre ésta. Por ejemplo, si una empresa (A) no es accionista de otra (B), en principio cabe mencionar que no son partes relacionadas. No obstante, si la primera empresa (A) es accionista mayoritario de una empresa (C) que, a su vez, es accionista mayoritario de la segunda empresa (B), podría considerarse que la empresa (A) tiene una participación indirecta en el capital de la empresa (B), por intermedio de las acciones que tiene en la empresa (C), lo cual implicaría también una participación en el control de dicha empresa. Esto podría

¹⁰⁶ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas en los convenios de doble imposición internacional”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006, p., 299.

¹⁰⁷ Ronald Evans Márquez, “La experiencia de Venezuela en el área de precios de transferencia” en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008, p. 473.

deberse a una estructura piramidal cuyo objetivo podría ser tratar de sustraer del ámbito del régimen de precios de transferencia a las operaciones realizadas entre (A) y (B).

La vinculación indirecta implica un margen de interpretación que debe ser razonablemente aplicado tanto por el contribuyente como por la Administración tributaria. Además, el elemento subjetivo contenido en la vinculación indirecta debe ser previamente calificado como tal, apreciación que generalmente se derivará de un análisis verificado por la Administración tributaria.

2.2.4. Facultad de la Administración tributaria para establecer partes relacionadas.

El inciso tercero del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI faculta a la Administración tributaria para establecer si existe algún tipo de relación entre contribuyentes y otorga parámetros para que lo haga. Dicha norma indica que, para establecer algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración tributaria atenderá de forma general a:

- a) La participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades.
- b) Los tenedores de capital.
- c) La administración efectiva del negocio.
- d) La distribución de utilidades.
- e) La proporción de las transacciones entre tales contribuyentes.
- f) Los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

Esta norma se presenta discrecional y abierta pues existiría un límite muy tenue entre la calificación de partes relacionadas y partes que no lo son. En concordancia con la posibilidad de establecer vinculaciones indirectas, se otorga a la Administración tributaria amplias facultades para establecer partes relacionadas. Estas facultades, no está por demás mencionarlo, deben ser ejercidas con la mayor prudencia, dentro del marco legal analizado y en función de los límites impuestos por el RLORTI. Al respecto, el inciso final del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI menciona: “En el reglamento a esta ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo”. Es decir, la ley permite que el Presidente de la República establezca los términos y porcentajes en los que se entenderá que existe relación por capital, administración, control o dirección. Esta facultad hasta el momento se ha ejercido en parte, únicamente para los casos relativos a proporción de transacciones y participación de capital, como se verá enseguida.¹⁰⁸.

En todo caso, un criterio adecuado para entender la existencia de partes relacionadas lo mencionan Juan Pablo Godoy y Catalina Hoyos¹⁰⁹, de la siguiente forma:

“...pensamos que la línea fronteriza entre partes relacionadas y partes que no lo están – salvo obviamente que entre las mismas exista una relación de vinculación - , tiene que ser trazada en el momento en que resulte claro que los intereses de la mismas en un negocio son divergentes, pues en tal situación no existiría un principio de razón suficiente para entrar a ajustar los precios pactado por las

¹⁰⁸ Los casos de vinculación por participación de capital se tratan en el numeral 2.2.5.2. de esta tesis; los casos de proporción de transacciones en el numeral 2.2.5.4.

¹⁰⁹ Juan Pablo Godoy y Catalina Hoyos, “Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente” en Cámara de Comercio de Bogotá, *Precios de Transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*, Bogotá, Cámara de Comercio de Bogotá, 2003, p. 179.

mismas, mediante la aplicación de la legislación en estudio. Sin embargo, el debate en este punto queda abierto”.

Lo importante es, en consecuencia, determinar si las partes que intervienen en la operación tienen intereses comunes, circunstancia que evidenciaría un supuesto de vinculación.

2.2.5. Casos de vinculación.

El segundo inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI indica que se considerarán partes relacionadas los casos que se encuentren inmersos en la definición del inciso primero de dicho artículo y, a continuación, cita varios ejemplos. Dichos casos se encuentran inmersos en el principio general anteriormente expuesto, es decir, se trata de situaciones en las que existe vinculación por administración, control, dirección o capital. Por efectos académicos, se analizará cada uno de ellos de acuerdo con la categoría a la que pertenecen.

2.2.5.1 Partes relacionadas de manera general por administración, control dirección o capital.

Corresponde a los tres primeros numerales del segundo inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI. Son los siguientes:

- La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes¹¹⁰.
- Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí¹¹¹.

¹¹⁰ Numeral 1) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

- Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes¹¹².

2.2.5.2. Vinculación por capital.

El numeral 4) del inciso segundo de la norma citada indica que se considerarán partes relacionadas las partes en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en el capital de éstas.

La norma legal no indica casos o porcentajes de participación de capital que sirvan como referencia para establecer vinculación. El artículo 4 del RLORTI señala que, con objeto de establecer partes relacionadas, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones¹¹³, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

- “1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.”.

¹¹¹ Numeral 2) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

¹¹² Numeral 3) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

¹¹³ La vinculación “por proporción de transacciones” se analizará posteriormente.

Un ejemplo del primer caso se verificaría si una persona (A) es propietaria del 25% de las acciones de la empresa (X). Consecuentemente, (A) es parte relacionada de (X).

Respecto al segundo caso, es necesario que previamente se realice una aclaración. El texto original del numeral dos establecía como presupuesto de vinculación el siguiente: “2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios”. Como se puede observar, el texto de la norma estaba claramente referido a una vinculación por porcentaje de capital. No obstante, el nuevo RLORTI, expedido en mayo de 2010, agregó la frase “...o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia”, modificando así el contexto y comprensión de la norma.

Es importante recordar que el artículo 4 del RLORTI se refiere a los casos de vinculación por porcentaje de capital o proporción por transacciones. El párrafo adicionado parecería contener un presupuesto de vinculación ajeno al porcentaje de capital sino referido a otro tipo de vinculación (posiblemente pensado como una participación en el control de las sociedades), establecido con base en la existencia de algún tipo de transacciones entre partes relacionadas. Es importante anotar que el caso no menciona un porcentaje de transacciones, simplemente se refiere a la existencia de transacciones comerciales o prestaciones de servicios - de manera independiente o bajo relación de dependencia – por parte de los mismos socios de dos más sociedades (nótese que la norma se refiere en plural a “las sociedades en que los mismos socios...”).

Una vez realizada la aclaración podemos ensayar los siguientes ejemplos:

a) Caso de vinculación por proporción de capital.- La empresa (X) tiene tres accionistas: (A), (B) y (C) con una participación individual del 33,33%. La empresa (Z) tiene los mismos accionistas: (A), (B), y (C) con una participación individual del 10%. En tal caso, (X) y (Z) son sociedades relacionadas, toda vez que los mismos accionistas tienen una participación total del 100% en la empresa (X) y del 30% en la empresa (Z), es decir, en ambos casos una participación superior al 25%.

b) Caso de vinculación de acuerdo al párrafo adicionado en mayo de 2010.- La empresa (X) tiene tres accionistas: (A), (B) y (C) con una participación individual del 33,33%. La empresa (Z) tiene los mismos accionistas: (A), (B), y (C) con una participación individual del 1%. Sin embargo, (A) presta servicios profesionales a (Z) en calidad de abogado, (B) labora como contador bajo relación de dependencia de (Z) y (C) vende papelería a (Z). En tal virtud, (X) y (Z) estarían relacionados porque los mismos accionistas prestan servicios, están bajo relación de dependencia, y realizan transacciones comerciales, respectivamente.

Respecto al último ejemplo, es preciso insistir que la norma contiene una deficiente redacción que mezcla la vinculación por proporción por capital con la vinculación por un supuesto de control, lo que llevaría al extremo indicado en el ejemplo anterior, en el que dos empresas estarían vinculadas debido a que sus accionistas comunes prestan sus servicios a una de aquellas. Cabe indicar que por el hecho de que un accionista preste servicios a otra empresa, de la que a su vez es accionista, no necesariamente se verificará una participación en el control, más aún cuando ni siquiera se aclara el cargo, función, o porcentaje de transacciones comerciales que debería ocurrir para que las dos sociedades se consideren vinculadas. En todo caso,

la norma examinada se presenta excesiva, confusa e incluso ilegal, pues en el supuesto analizado no necesariamente se verificaría un caso de participación en la dirección, administración o control de la otra. Respecto a la participación por capital, si no se cumple el porcentaje del 25%, tampoco se establecería una vinculación por este hecho.

Sobre el tercer caso, proponemos el siguiente ejemplo: Una persona natural (A) es accionista de de la empresa (X), en un porcentaje del 25%, de la empresa (Y), con una participación del 40% y de la empresa (Z), en el porcentaje del 30%. Las sociedades (X), (Y) y (Z) son relacionadas entre sí pues una misma persona es titular de más del 25% del capital social de cada una de ellas.

Finalmente, el segundo inciso de la norma reglamentaria citada menciona que los contribuyentes que cumplan con los preceptos anteriormente indicados estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en dicho reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración tributaria.

Una vez expuestas las normas que tratan sobre la vinculación por participación de capital, nos permitimos realizar los siguientes comentarios:

- El artículo 4 del RLORTI aparece como una regulación a la facultad de la Administración tributaria de establecer algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes – consagrada en el tercer inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI – que le indica atender a la participación accionaria. Dicha regulación debe entenderse realizada en virtud del último inciso del artículo innumerado a continuación del artículo 4

de la LORTI, el cual menciona que en el reglamento a la LORTI se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere dicha norma. Consecuentemente, la Administración tributaria deberá ceñirse a los porcentajes y casos señalados en el artículo 4 del RLORTI en el evento que pretenda establecer vinculación entre contribuyentes por participación accionaria.

- El artículo 4 del RLORTI indica tres casos, entre otros, a los que deberá atender la Administración tributaria para establecer vinculación por participación accionaria. Por lo tanto, la enumeración realizada no es taxativa, entendiéndose que existirían otros casos en los que se podría establecer vinculación por este tema. Sin embargo, no se han identificado en la normativa jurídica otros casos que establezcan parámetros que permitan establecer vinculación por participación accionaria. En tal virtud, mientras la normativa jurídica no establezca estos “otros casos”, se debe entender – por seguridad jurídica - que los únicos aplicables son los expresamente incluidos en el artículo 4 del Reglamento.
- Si la Administración Tributaria debe regirse a los casos señalados para establecer vinculación por participación de capital, los contribuyentes deben también ceñirse a aquellos para identificar sus partes relacionadas. Lo ratifica el segundo inciso del artículo 4 del Reglamento al mencionar que los contribuyentes que cumplan con los preceptos (casos) establecidos en la norma **estarán sujetos al régimen de precios de transferencia** y deberán presentar la documentación relacionada con dicho régimen, sin necesidad de ser notificados por la Administración tributaria. En consecuencia, si los

contribuyentes que cumplen los casos mencionados se sujetan al régimen de precios de transferencia, los que no los cumplan no se encuentran sujetos al régimen y no deben presentar información de precios de transferencia.

2.2.5.3. Vinculación por dirección, administración o control.

Los conceptos de dirección, administración y control no se hallan definidos por la legislación tributaria. Se facilitan, sin embargo, varios casos específicos susceptibles de incluirse dentro de dichos conceptos. Siguiendo al artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI, identificamos los siguientes casos:

- Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros¹¹⁴.
- Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración o control de éstas¹¹⁵.
- Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo¹¹⁶.
- Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo¹¹⁷.
- Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad¹¹⁸.

¹¹⁴ Numeral 4) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI..

¹¹⁵ Numeral 5) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI..

¹¹⁶ Numeral 6) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI..

¹¹⁷ Numeral 7) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

- Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos¹¹⁹.

Cabe recordar que la Administración tributaria, dentro de su facultad para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, en lo relativo dirección, administración y control, deberá atender de forma general a la administración efectiva del negocio. No se explica en la norma qué debe entenderse por administración efectiva, concepto que en todo caso queda ligado con el de participación indirecta en la administración de la sociedad y con el control real que se ejerce sobre la misma. Sobre este concepto, Hector Arese¹²⁰, al analizar la legislación argentina en este tema indica: “Se incluye así dentro de la aplicación de precios de transferencia a empresas que se considerará vinculadas cuando existan participaciones, no sólo en el capital, sino también en alguna forma de control que no necesariamente pasa por el capital, sino que puede ser operativo, contractual, etc.” Francesca Balzani, por su parte, indica lo siguiente:

“...en la práctica, lo que asume relevancia en la materia es la efectividad del poder de control, no ya su forma sino más bien el modo como se ejerce en concreto. Así en España son relevantes –además de las hipótesis de participación superior al 25% - todos los casos en los que una sociedad, en sus relaciones con otra, ejerza funciones que implican el ejercicio de un poder de inferencia comercial.”¹²¹.

¹¹⁸ Numeral 8) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

¹¹⁹ Numeral 9) del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

¹²⁰ Hector Arese, *Precio de Transferencia*, en www.cnce.mecon.gov.ar/boletin/bolnovi00.htm

¹²¹ Francesca Balzani, “El transfer pricing”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coord. Victor Uckmar, Editorial Temis, Tom. I, 2ª. Ed., 2003, Bogotá, pág 381, citada por Jorge Tamayo, *Los precios de transferencia en los países de la Comunidad Andina*”, Tesis Doctoral, UASB, 2006, p. 15.

2.2.5.4. Vinculación por proporción de transacciones.

Según el inciso tercero del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI, la Administración tributaria puede establecer la existencia de algún tipo de relación entre contribuyentes atendiendo a la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes. El numeral 4 del artículo 4 del RLORTI expresa que, para el efecto, la Administración tributaria tomará en cuenta el siguiente caso: cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

El inciso tercero del artículo 4 del RLORTI menciona que los contribuyentes que cumplan con el precepto indicado estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar la información que corresponda. En tal virtud, de acuerdo a la norma reglamentaria, si un contribuyente cumple el porcentaje de transacciones del 50%, por ese solo hecho se sujetaría al régimen de precios de transferencia con todas las obligaciones que aquel supone.

No obstante, el quinto inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI menciona que la Administración tributaria podrá considerar partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural o jurídica, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el reglamento. Lastimosamente, la redacción de la norma reglamentaria que se analizó no explica adecuadamente que se trataría de una regulación a la presunción establecida en la ley. Al contrario, parece dar a entender que la vinculación por proporción de

transacciones en el porcentaje del 50% se trataría de un hecho objetivo que, al verificarse, ocasionaría la inmediata sujeción al régimen de precios de transferencia. La ambigüedad de las normas analizadas dificultan conocer con precisión su verdadero alcance y, por lo tanto, si el contribuyente tiene la posibilidad de evidenciar prueba en contrario respecto a la imputación de vinculación cuando se ha cumplido el presupuesto del 50% por proporción de transacciones. Sin embargo, debería considerarse que existe una norma legal que establece una presunción de vinculación por porcentaje de operaciones, presunción legal que, de acuerdo con el código civil, admite prueba en contrario. Dicha prueba debería demostrar que, a pesar de haberse cumplido la proporción de transacciones que señala el reglamento, no existen intereses comunes entre las partes que intervienen en dichas transacciones, es decir, que no son partes relacionadas.

2.2.5.5. Vinculación por presunción.

El quinto inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI considera dos casos: i) admite que la Administración tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia y, ii) menciona que la Administración tributaria podrá considerar partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural o jurídica, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Como se recordará, el primer caso fue dejado sin efecto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal cuando la misma disposición era una norma de jerarquía reglamentaria (Decreto No. 2430). El Tribunal dejó sin efecto la disposición reglamentaria pues

suponía la existencia de “relación” por presunción reglamentaria, sin considerar que las presunciones sólo pueden ser legales y de derecho y que, aún las legales, admiten prueba en contrario (literal SEXTO numeral 3 de la sentencia). Actualmente dicha presunción consta en la ley; en consecuencia, la impugnación a su validez ya no tiene vigencia. Además, se debe observar que para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas no se ajusten al principio de plena competencia, la norma indica que la Administración aplicará los métodos descritos en el reglamento¹²². Dicho de otra forma, la facultad es tan amplia que aún si no se cumpliera ninguno de los elementos esenciales de la vinculación, que han sido expresamente señalados en la ley, la Administración Tributaria podrá aplicar los métodos de verificación del principio de plena competencia y determinar vinculación por el solo hecho de establecer que dicho principio no se habría cumplido. En todo caso – recogiendo lo que manifiesta el Tribunal – las presunciones legales admiten prueba en contrario, circunstancia que aplica al presente caso y por lo tanto el contribuyente podría desvirtuar dicha presunción demostrando que no se cumplen ninguna de las condiciones que la ley señala para determinar parte relacionadas, en resumen, que no existen intereses comunes entre las partes que intervienen en la transacción.

Respecto al segundo caso, es importante reproducir lo manifestado en el numeral anterior, en el sentido que, si bien la ley menciona que se trata de una presunción, el reglamento ha pretendido otorgarle la calidad de un hecho objetivo que, de cumplirse, obligaría al contribuyente a sujetarse al régimen, dificultando conocer con precisión el verdadero alcance de la norma.

¹²² Inciso tercero del artículo 4 del RLORTI.

2.2.5.6. Vinculación por transacciones con paraísos fiscales o jurisdicciones fiscales de menor imposición.

También se considerarán partes relacionadas a los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales¹²³.

Las transacciones con paraísos fiscales tienen una importancia especial en materia de precios de transferencia; por tal motivo se ha introducido una norma como ésta, que valga mencionar es común en las legislaciones de varios países. Por ejemplo en España donde, según cita Delgado Pacheco, “se presume indirectamente que las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales se realizan con personas o entidades vinculadas”.¹²⁴ El artículo 64-A de la LIRS mexicana establece una presunción en este sentido, cuando indica: “Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”.

En el caso ecuatoriano la vinculación por paraísos fiscales no se menciona como una presunción sino como un presupuesto objetivo que permite calificar a una transacción como vinculada. En todo caso, en orden al tenor literal del artículo analizado, si un contribuyente realiza transacciones con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, verifica el requisito objetivo establecido en la

¹²³ Inciso cuarto del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI.

¹²⁴ Alberto Delgado Pacheco, “El régimen de los llamados precios de transferencia”, en Universidad de Salamanca, comp., XIV Cursos de Postgrado en Derecho”, Salamanca, Fundación General, 2004, p. 270.

ley que ocasionará que se califique a la transacción como vinculada. Por lo tanto, los contribuyentes, sin necesidad de notificación previa de la Administración tributaria, deberán cumplir con los deberes relacionados con el régimen de precios de transferencia, por ejemplo, los deberes formales de remitir información.

2.2.5.7. Vinculación en grupos económicos.

De acuerdo con el artículo 5 del RLORTI, para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

Las consecuencias de una calificación como grupo económico son:

- Sus operaciones, conformación y comportamiento tributario deberá ser informado al público por el Director General del Servicio de Rentas Internas.
- Se encuentran calificados como partes vinculadas y por lo tanto sus transacciones se sujetan al régimen de precios de transferencia.
- Las partes que conforman los grupos económicos se pueden sujetar a otros factores de relación respecto a la dirección, administración y relación comercial, mediante la resolución que para el efecto emita el SRI.

2.3. Identificación de sujetos del régimen de precios de transferencia.

Al estar el régimen de precios de transferencia directamente vinculado con el impuesto a la renta, creemos que son sujetos del régimen aquellos definidos como sujetos pasivos del impuesto a la renta que, según el artículo 4 de la LORTI son: las

personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, así como las sucursales y establecimientos permanentes de empresas, según aclara el artículo 2 del RLORTI.

Por su parte, el ya citado inciso tercero del artículo 23 de la LORTI, específicamente en materia de precios de transferencia, menciona a los siguientes sujetos:

- Sociedades residentes en el país
- Sociedades residentes en el extranjero
- Personas naturales
- Establecimientos permanentes construido en el país
- Fideicomisos.

Bettinger Barrios¹²⁵ cita las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México - similares a las de Ecuador en este aspecto – de acuerdo con las cuales el denominado “procedimiento de precios de transferencia” se aplica “a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas, a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como a las bases fijas y a los fideicomisos”. Valga recalcar que el régimen de precios de transferencia aplica a los sujetos mencionados siempre que se verifiquen transacciones entre partes relacionadas, presupuesto fundamental que activa el régimen.

2.4. Identificación de operaciones sujetas al control de precios de transferencia.

El artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE se refiere de manera general a “transacciones comerciales y financieras”. Nuestra legislación, por su parte, no es lo

¹²⁵ Herbert Bettinger-Barrios, Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000, p. 43

suficientemente explícita respecto a las operaciones comprendidas dentro del régimen de precios de transferencia. El artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno menciona de manera general que el régimen de Precios de Transferencia está orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas; no especifica el tipo de transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia. Consecuentemente podría entenderse que - en principio – todas las operaciones comerciales y financieras realizadas entre partes relacionadas se someten al régimen. Con la finalidad de obtener mayor concreción en este tema, podemos realizar el siguiente listado de operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, aclarando que no es taxativo:

a) De acuerdo con el artículo 23 de la LORTI:

- Transferencias en transacciones sobre bienes, derechos o servicios.
- Ventas locales de bienes.
- Importaciones y exportaciones.

b) De acuerdo con el segundo artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI:

- Operaciones de prestación de servicios.
- Operaciones de uso, goce o enajenación de bienes tangibles.
- Operaciones en que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible.
- Operaciones de enajenación de acciones.
- Operaciones de financiamiento.

El “Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas”¹²⁶ realiza un detalle de las operaciones sujetas al régimen. La Tabla 4.a del catálogo de la Ficha Técnica que guía la elaboración de este anexo clasifica el tipo de operación de acuerdo con dos categorías: i) operaciones de bienes o servicios y, ii) operaciones que representan un ingreso o un egreso para la compañía que lo reporta, creando un amplio catálogo que a continuación reproducimos:

Tabla 4.c: Operaciones - Código Tipo de Operación			
Código	Tipo de Operación	BIEN / SERVICIO	INGRESO / EGRESO
100	Exportación de inventarios producidos	BIENES	INGRESO
101	Exportación de inventarios no producidos	BIENES	INGRESO
102	Servicios intermedios de la producción (maquila)	SERVICIOS	INGRESO
103	Servicios administrativos	SERVICIOS	INGRESO
104	Seguros y reaseguros	SERVICIOS	INGRESO
105	Comisiones	SERVICIOS	INGRESO
106	Honorarios	SERVICIOS	INGRESO
107	Regalías	SERVICIOS	INGRESO
108	Publicidad	SERVICIOS	INGRESO
109	Asistencia técnica	SERVICIOS	INGRESO
110	Servicios técnicos	SERVICIOS	INGRESO
111	Prestación de servicios financieros	SERVICIOS	INGRESO
112	Prestación de otros servicios financieros	SERVICIOS	INGRESO
113	Prestación de otros servicios diferentes de los financieros	SERVICIOS	INGRESO
114	Intereses sobre préstamos	SERVICIOS	INGRESO
115	Comisiones sobre préstamos	SERVICIOS	INGRESO
116	Arrendamientos	SERVICIOS	INGRESO
117	Venta de acciones	SERVICIOS	INGRESO
118	Venta de obligaciones	SERVICIOS	INGRESO
119	Exportación de activos fijos	BIENES	INGRESO
120	Otras inversiones	SERVICIOS	INGRESO
Código	Tipo de Operación	BIEN / SERVICIO	INGRESO / EGRESO
121	Venta de bienes intangibles	SERVICIOS	INGRESO
122	Utilidad por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero	SERVICIOS	INGRESO
123	Garantías	SERVICIOS	INGRESO
124	Otros ingresos	SERVICIOS	INGRESO
200	Importación de inventarios para producción	BIENES	EGRESO
201	Importación de inventarios para distribución	BIENES	EGRESO
202	Servicios intermedios de la producción (maquila)	SERVICIOS	EGRESO
203	Servicios administrativos	SERVICIOS	EGRESO
204	Seguros y reaseguros	SERVICIOS	EGRESO
205	Comisiones	SERVICIOS	EGRESO
206	Honorarios	SERVICIOS	EGRESO

¹²⁶ De acuerdo con la anteriormente citada Resolución No. 464, que regula la presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, cuya ficha técnica consta en: www.sri.gov.ec

207	Regalias	SERVICIOS	EGRESO
208	Publicidad	SERVICIOS	EGRESO
209	Asistencia técnica	SERVICIOS	EGRESO
210	Servicios técnicos	SERVICIOS	EGRESO
211	Prestación de servicios financieros	SERVICIOS	EGRESO
212	Prestación de otros servicios financieros	SERVICIOS	EGRESO
213	Prestación de otros servicios diferentes de los financieros	SERVICIOS	EGRESO
214	Intereses por préstamos	SERVICIOS	EGRESO
215	Comisiones por préstamos	SERVICIOS	EGRESO
216	Arrendamientos	SERVICIOS	EGRESO
217	Adquisición de acciones	SERVICIOS	EGRESO
218	Adquisición de Obligaciones	SERVICIOS	EGRESO
219	Importación de activos fijos	BIENES	EGRESO
220	Otras inversiones	SERVICIOS	EGRESO
221	Adquisición de bienes intangibles	SERVICIOS	EGRESO
222	Pérdidas por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero	SERVICIOS	EGRESO
223	Garantías	SERVICIOS	EGRESO
224	Otros egresos	SERVICIOS	EGRESO

En resumen, es posible mencionar que se encuentran sujetas al régimen de precios de transferencia todas las transferencias en transacciones sobre bienes, derechos o servicios, de carácter comercial o financiero, que se realicen entre partes relacionadas.

2.5. Territorialidad de las operaciones.

Del artículo 23 de la LORTI se desprende que el régimen de precios de transferencia aplica a transacciones locales como del exterior. En tal virtud, las transacciones locales entre partes relacionadas se sujetan al principio de plena competencia - es decir, deben pactarse como si de partes independientes se tratara - y la Administración tributaria tiene la facultad de ajustar los beneficios que una de las partes debió obtener en condiciones de libre mercado. Al realizarse la transacción dentro del mismo país un eventual perjuicio al fisco producto del manejo de precios de transferencia no es muy claro. Por ejemplo, si el beneficio no obtenido por un contribuyente se trasladó a otro contribuyente dentro del mismo país, esa renta – y el

impuesto consiguiente – en todo caso se queda en el Ecuador. Se produciría además una posible doble imposición interna, toda vez que el fisco eventualmente percibiría impuestos de dos contribuyentes sobre el mismo hecho económico.

Sobre la relevancia de los precios de transferencia en transacciones locales, Gonzalez-Bendiksen¹²⁷ señala lo siguiente: “Si bien el concepto surgió originalmente en transacciones entre partes vinculadas operando en una misma jurisdicción, su verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional, donde está orientado a solucionar dos problemas internacionales de tributación igualmente graves”. Sin perjuicio del alcance del régimen para transacciones locales, la legislación ecuatoriana reconoce que la mayor dimensión del tema ocurre en el contexto internacional, otorgando mayor relevancia a las operaciones internacionales, por ejemplo, al exigir información de precios de transferencia (anexos e Informe Integral de Precios de Transferencia) únicamente a los contribuyentes que realicen transacciones con el exterior.

¹²⁷ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas...”p., 299. Los dos problemas internacionales a los que se refiere el autor, en resumen, son: i) la transferencia de utilidades de un país de alta imposición a otro de baja imposición realizada por los grupos multinacionales mediante la manipulación de los precios y, ii) los grupos multinacionales se ven afectados por una doble imposición económica internacional, cuando dos o más países atribuyen precios diferentes a una misma transacción entre empresas del grupo.

CAPITULO III.

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS PROCESOS DE DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA.

3.1. Antecedentes.

Los precios de transferencia guardan una vinculación directa con el impuesto a la renta. En la determinación de este impuesto es en donde se verifican los efectos más importantes derivados de los precios de transferencia, tanto a nivel de ingresos (beneficios) como de costos. La fijación de los precios de transferencia de una transacción entre partes relacionadas, en virtud de condiciones que no se hubieran establecido en un panorama de plena competencia, podría ocasionar que una de las partes no reciba los beneficios que habrían sido percibidos en condiciones de mercado abierto. En consecuencia, la jurisdicción en donde se habría tenido que solventar el impuesto sobre dichos beneficios se vería afectada.

La determinación de la obligación tributaria en materia de precios de transferencia es un proceso complejo que lo podemos dividir en tres fases: i) verificación del precio establecido en la transacción o la utilidad obtenida por la parte analizada; ii) verificación del cumplimiento (o incumplimiento) del principio de plena competencia y, iii) regulación del precio para efectos tributarios, lo cual se traduce en someter a imposición las utilidades que no fueron obtenidas por causa del incumplimiento del principio de plena competencia.

En los capítulos anteriores se analizó la forma como la normativa ecuatoriana e internacional regula la determinación de los precios de transferencia y,

principalmente, las normas que regulan como verificar si en una transacción entre partes vinculadas se respetó el principio de plena competencia así como el alcance del régimen de precios de transferencia. Pero la normativa en esta materia va más allá. Por lo tanto, es necesario analizar las regulaciones que indican el efecto que los precios de transferencia producen en el impuesto a la renta así como la forma de corregir las eventuales diferencias que se produzcan. Dichas normas, si bien se enmarcan dentro del régimen de precios de transferencia, tienen una vinculación directa con el proceso de determinación de la obligación tributaria del impuesto a la renta, tanto pasiva como activa.

3.1.1. La determinación de la obligación tributaria.

Según el artículo 87 del CT la determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

El artículo 88 del mismo cuerpo legal reconoce los siguientes sistemas de determinación:

1. Por declaración del sujeto pasivo
2. Por actuación de la administración.
3. De modo mixto.

La determinación por el sujeto pasivo – de acuerdo con el artículo 89 del CT - se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

De conformidad con el artículo 90 del CT, la determinación por el sujeto activo se realizará en todos los casos en los que ejerza su potestad determinadora. La Facultad determinadora de la obligación tributaria – según explica el artículo 68 del CT - es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación

La determinación por el sujeto pasivo puede realizarse de las siguientes formas:

- **Forma directa.-** Regulada por los artículos 91 del CT y 23 de la LORTI. La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. Las citadas normas incluyen dentro de la determinación directa la facultad de la Administración tributaria para regular los precios de transferencia.

- **Forma presuntiva.-** El artículo 92 del CT menciona que tendrá lugar la determinación presuntiva cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva. Por su parte, el artículo 23 de la LORTI dice que procederá la determinación presuntiva cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas,
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.

Aclara la norma que las presunciones establecidas en un proceso de determinación presuntiva constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario y que cuando el contribuyente se negare a

proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, la Administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados.

3.2. El régimen de precios de transferencia y la determinación de la obligación por el sujeto pasivo.

El régimen de precios de transferencia en el Ecuador está orientado a que sea el sujeto pasivo el que, en una primera fase: i) verifique el cumplimiento del principio de plena competencia y, ii) corrija las diferencias entre el precio fijado o la utilidad obtenida por el contribuyente y el precio o utilidad de plena competencia, si existieren, y realice los ajustes tributarios que fueren del caso en su declaración del impuesto a la renta. Esta situación es entendible pues guarda concordancia con el régimen general de liquidación del impuesto a la renta, según el cual es el sujeto pasivo el obligado a determinar el impuesto mediante la correspondiente declaración. Además, debe considerarse que es el sujeto pasivo quien fija los precios de sus operaciones y tiene la posibilidad de realizar un análisis previo para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia así como de efectuar cualquier corrección en la declaración del impuesto.

3.2.1. Verificación del principio de plena competencia por parte del sujeto pasivo.

Una vez que se ha identificado una transacción realizada entre partes relacionadas, el tipo de transacción y el precio que a ésta se ha otorgado, el sujeto pasivo deberá verificar el cumplimiento del principio de plena competencia en dicha transacción. Para este efecto y dependiendo del tipo de operación, se deberán usar los métodos de valoración analizados en el Capítulo I de esta tesis.

El artículo 86 del RLORTI, indica que, a fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, el contribuyente establecerá el método de valoración más apropiado siguiendo el orden de prelación que la norma describe. Posteriormente la misma norma indica que la Administración tributaria podrá evaluar si el método aplicado por el contribuyente es el apropiado. Por su parte, el artículo 87 del RLORTI menciona que cuando por la aplicación de alguno de los métodos se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia.

Estas normas – entre otras – ratifican que el régimen de precios de transferencia debe ser observado por el contribuyente dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria. En efecto, no será posible que contribuyente determine una adecuada base imponible del impuesto a la renta mientras no haya aplicado a sus transacciones con partes relacionadas las normas del régimen de precios de transferencia y se haya verificado, consecuentemente, si existió o no una violación al principio de plena competencia.

El artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI – ubicado en el capítulo VII del Título I de la LORTI, correspondiente a la determinación del impuesto - menciona:

“(los contribuyentes que realicen transacciones con partes relacionadas)...para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la renta, será sancionada por la Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América¹²⁸”.

La norma citada establece la obligación a los contribuyentes de presentar anexos e información de precios de transferencia a la Administración tributaria. Esta información comprende: i) el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y, ii) el Informe Integral de Precios de Transferencia. Dicha información, si bien se la presenta para efectos de control, conforme indica la norma, sirve también para que el contribuyente verifique el cumplimiento del principio de plena competencia; es decir, no comporta un simple deber formal: implica además evidenciar que el precio de transferencia de las operaciones con partes vinculadas fueron correctamente determinados (si no se puede demostrar este hecho, se tendrá que evidenciar el ajuste respectivo en la declaración del impuesto).

¹²⁸ Es pertinente anotar que la norma menciona un límite máximo de hasta \$ 15.000,00 otorgando discrecionalidad a la Autoridad tributaria para imponer el valor que considere apropiado, sin mencionar criterio alguno de proporcionalidad entre la sanción y la infracción. Esta situación comporta la violación del numeral 6 del artículo 76 de la Constitución Política del Ecuador, que dice: “6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”.

3.2.1.1. Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas¹²⁹.

Están obligados a presentarlo los contribuyentes que realicen transacciones con partes relacionadas del exterior en un monto superior a tres millones de dólares (USD 3.000.000,00) dentro de un mismo período fiscal. De igual manera deberán presentarlo aquellos contribuyentes que habiendo efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal, por un monto acumulado comprendido entre USD 1.000.000,00 a USD 3.000.000,00 y cuya proporción del total operaciones con partes relacionadas del exterior sobre el total de ingresos, de acuerdo con los casilleros correspondientes del formulario de declaración del impuesto a la renta, sea superior al 50%.

El Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas es un detalle de las transacciones efectuadas con partes relacionadas del exterior en un ejercicio fiscal que incluye el reporte de toda la información relacionada con dichas operaciones (nacionalidad de la parte relacionada, supuestos de vinculación, valores, etc.). Se realiza de conformidad con la ficha técnica que para el efecto ha creado el Servicio de Rentas Internas.

Si bien el citado anexo comporta un detalle de las transacciones, exige también la mención de los resultados del análisis de precios de transferencia, por ejemplo, el método de plena competencia aplicado. Así se desprende de la ficha técnica, la cual menciona que se debe reportar, entre otra información, "...el método que el contribuyente aplicó para llegar al principio de plena competencia, de acuerdo a la

¹²⁹ Denominado originalmente como "Anexo de Precios de Transferencia" en la Resolución del SRI No. NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril de 2008, actualmente en vigencia, si bien fue reformada por la Resolución No. N° NAC-DGERCGC09-00286 de 17 de abril de 2009, que lo cambió de nombre a "Anexo de Operaciones de Partes Relacionadas".

Tabla 5 (Anexo 3).”¹³⁰. Es, por lo tanto, un medio para verificar (y reportar a la Administración tributaria) el cumplimiento - o incumplimiento - del principio de plena competencia. En tal virtud, presupone que el sujeto pasivo realizó un estudio de precios de transferencia en donde aplicó uno de los métodos de valoración, si bien el contribuyente está obligado a entregarlo a la Administración tributaria únicamente si ésta se lo requiere.

3.2.1.2. Informe Integral de Precios de Transferencia¹³¹.

Comúnmente se conoce como un estudio de precios de transferencia. Deben realizarlo aquellos contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a los cinco millones de dólares (USD 5.000.000,00).

El Informe Integral de Precios de Transferencia es un estudio en el cual el contribuyente determina aspectos fundamentales de su operación y verifica el cumplimiento (o no) del principio de plena competencia en sus transacciones con parte vinculadas del exterior, con base en los métodos y normas aplicables al caso. Contiene las siguientes partes: i) Resumen ejecutivo; ii) Análisis funcional, iii) Análisis de mercado; iv) Análisis Económico. Esta última parte describe puntos como: operaciones a ser analizadas, partes relacionadas, método aplicado (indicando las razones por las que se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia), la existencia de operaciones comparables internas o externas (indicación de los motivos por los que se aceptaron o rechazaron, en su caso), descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables

¹³⁰ <http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do>

¹³¹ Regulado en la Resolución del SRI No. NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril de 2008.

no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia.

El Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia se presentarán en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del Impuesto a la renta¹³². Sin embargo, es preciso mencionar que en la declaración del impuesto a la renta también se conmina al sujeto pasivo a entregar información relacionada con precios de transferencia, específicamente, la mención de las operaciones realizadas con partes relacionadas¹³³.

Estas normas dejan en claro que, si bien todos los contribuyentes están obligados a presentar información de precios de transferencia cuando la Administración tributaria lo requiera, solamente algunos deben hacerlo en la forma exigida por la Administración tributaria y sin que medie un requerimiento previo; en el caso,

¹³² Cabe anotar que los montos y fechas de presentación son continuamente modificados por la Administración Tributaria mediante resoluciones de carácter general, si bien el principio básico de aplicación no se ha modificado sustancialmente, esto es., la obligación de presentar información a los contribuyentes que realizan transacciones con partes relacionadas del exterior.

¹³³ Al tratar este tema conviene recordar que el párrafo 5.15 de las directrices de la OCDE que señalan: “Las Administraciones tributarias deberían limitar la cantidad de documentación exigible en el momento de presentar la declaración tributaria. En ese momento no se ha concretado la comprobación de precios de transferencia respecto de ninguna operación. Resultaría muy gravoso exigir en esta fase información detallada sobre las operaciones transfronterizas entre empresas asociadas y sobre la totalidad de las empresas participantes en las mismas. De esta manera, no sería lógico exigir que el contribuyente aportara, junto con la declaración tributaria, documentos que justifiquen de manera específica la procedencia de los precios de transferencia determinados. Podría obstaculizarse el comercio internacional y la inversión exterior. La documentación exigible en la fase de presentación de la declaración tributaria debería estar limitada a requerir que el contribuyente suministrara información suficiente como para permitir que la Administración tributaria determinara aproximadamente qué contribuyentes necesitan una comprobación más en profundidad”. El Anxo y el informe Integral de Precios de Transferencia, si bien no se presentan en la declaración, se lo debe hacer dos meses después, motivo por el que les es aplicable el citado párrafo.

aquellos que realicen transacciones con partes relacionadas del exterior en los montos señalados por el SRI.

3.3. La facultad determinadora de la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia.

La determinación del impuesto a la renta se ejerce dentro de la determinación directa, es decir, comporta un proceso de análisis de la contabilidad, documentación, información de terceros, etc. que permitan llegar a resultados más o menos ciertos de la renta percibida por el sujeto pasivo. No obstante, la determinación del impuesto a la renta, cuando considera un análisis de precios de transferencia, presenta una característica particular: si la Administración verifica que no se cumplió el principio de plena competencia, su objetivo no será determinar los ingresos realmente percibidos por el contribuyente sino la renta (y más concretamente, las utilidades) que debió percibir si hubiese respetado el principio de mercado abierto en sus transacciones con partes relacionadas.

Por tal motivo, es posible mencionar que la determinación de la obligación tributaria del impuesto a la renta, cuando se verifica un análisis de precios de transferencia, comporta un acto complejo pues no depende solamente de los ingresos percibidos o de la utilidad que resulta de un ejercicio económico de acuerdo con los estados financieros de uno o varios contribuyentes. En esta materia, la determinación de la obligación tributaria implica además el análisis de un hecho negativo: la transgresión del principio de plena competencia en las transacciones comerciales o financieras efectuadas entre partes relacionadas. Producto de esta transgresión – y siempre que se verifique un perjuicio impositivo a una Administración tributaria -

nace la posibilidad de realizar un ajuste a los resultados tributarios de la empresa considerando la utilidad o los ingresos (incluso los costos y gastos deducibles) que no se obtuvieron pero pudieron haberse obtenido en condiciones diferentes. La Administración Tributaria llega al “deber ser” de la transacción, según los parámetros del principio de plena competencia señalados en la normativa tributaria. El resultado determinado por la Administración Tributaria – al igual que el del contribuyente, en su caso – es totalmente objetivo. No es un resultado presunto. En consecuencia, el contribuyente que se sienta afectado por los resultados obtenidos por la Administración tributaria no debe encaminar su defensa a desvanecer una presunción sino a demostrar que sus resultados (ingresos, costos, gastos, etc.) se obtuvieron con base en transacciones que respetaron el principio de plena competencia, según lo que dispone la normativa mencionada.

Por lo tanto, esta potestad abarca lo siguiente:

- Verificar el precio fijado en la transacción vinculada o la utilidad obtenida por la parte analizada y determinar si se encuentra conforme con el principio de plena competencia.
- Corregir las diferencias y realizar los ajustes tributarios que fueren del caso.
- Gravar las utilidades que se deberían haber obtenido en condiciones de plena competencia.

3.3.1. La Auditoría tributaria en materia de precios de transferencia.

El ejercicio de la determinación directa en materia de precios de transferencia se rige por las mismas normas y principios aplicables al ejercicio de la facultad determinadora. Es decir, la Administración Tributaria tiene la potestad de establecer

la base imponible y la cuantía del impuesto a la renta, siempre que la ejerza dentro los plazos de caducidad señalados por la ley.

Si bien el procedimiento de determinación tributaria por precios de transferencia en esencia es similar a cualquier otra determinación, presenta características especiales que la vuelven un proceso más complejo. Las directrices de la OCDE lo explican de la siguiente forma:

“los casos de precios de transferencia pueden presentar dificultades específicas en relación con las prácticas normales de auditoría o de inspección, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente...los casos de precios de transferencia ponen en juego un gran número de elementos fácticos y pueden exigir evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y las informaciones de naturaleza financiera u otras referentes al sector”¹³⁴.

Siguiendo a las directrices de la OCDE, es necesario señalar - de forma superficial pues cada una de ellas sería motivo de un estudio aparte – varias consideraciones sobre este tema. Al ser tomadas de las directrices de la OCDE, las he denominado guías u orientaciones que se deben tomar en cuenta al realizar una auditoría por precios de transferencia (si bien, por supuesto, deben también ser tomadas en cuenta por los contribuyentes al realizar la determinación pasiva).

¹³⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, Madrid, 2002, párrafo 4.7, p. 60.

3.3.1.1. Orientaciones que guían el ejercicio de la facultad determinadora en materia de precios de transferencia.-

3.3.1.1.1. Complejidad de los precios de transferencia.

El inciso tercero del artículo 86 del RLORTI indica que, una vez aplicado un método de valoración por parte del contribuyente, la Administración Tributaria deberá evaluar si el método aplicado es el más adecuado de acuerdo con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, disponibilidad y calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

En tal caso, se debería considerar que las directrices de la OCDE¹³⁵ insisten en la complejidad intrínseca y natural de esta materia. Para la OCDE, la fijación de un precio de transferencia no constituye una ciencia exacta, pues no será siempre posible determinar un solo precio correcto de plena competencia y en ocasiones será necesario estimar el precio acudiendo a un rango de plena competencia. Reconoce también que la elección de la metodología de valoración de los precios de las transacciones a menudo no será perfectamente clara. Por lo tanto, el contribuyente experimentará dificultades si la Administración tributaria propone un método diferente al usado por el contribuyente¹³⁶. Bajo el mismo criterio González-

¹³⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.8, p. 60.

¹³⁶ En el mismo sentido, el párrafo 1.69 de las directrices de la OCDE indican: “No es posible establecer normas específicas que cubran todos los casos. En general, las partes deberían intentar llegar a un acuerdo razonable, teniendo presente la imprecisión de los diversos métodos, la preferencia por grados más altos de comparabilidad y por una relación más directa y cercana a la operación. No debería darse el caso de desechar información útil, como la que pudiera derivarse de operaciones no vinculadas divergentes de la operación vinculada, simplemente porque no se cumple con estándares rígidos de comparabilidad. De manera similar, las informaciones obtenidas de empresas involucradas en operaciones vinculadas con empresas asociadas pueden ser útiles para entender la operación bajo comprobación o como indicador de futuras investigaciones. Aún más,

Béndiksen menciona: "...al hacer la determinación, debe tenerse presente que la materia de los precios de transferencia es un arte, no una ciencia, y, por ende, que no hay una respuesta exacta, única y correcta."¹³⁷.

3.3.1.1.2. Exigencia de niveles de precisión irreales.

Debido a la complejidad del tema, tanto los contribuyentes como los auditores de la Administración pueden cometer errores de buena fe al analizar un caso de precios de transferencia. Las directrices de la OCDE¹³⁸ invitan a las administraciones tributarias a considerar esta situación cuando realicen auditorías por precios de transferencia. Las directrices de la OCDE indican que, de la observación anterior, se derivan dos implicaciones: i) los inspectores fiscales deberían mostrar flexibilidad en su análisis, sin exigir a los contribuyentes un nivel de precisión irreal de acuerdo con los hechos y circunstancias del caso estudiado y, ii) los inspectores deberían considerar la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, a fin de que el análisis responda a realidades empresariales; en tal virtud, la OCDE recomienda que los inspectores comiencen por examinar los precios de transferencia partiendo del enfoque adoptado por el contribuyente para fijar sus precios.

3.3.1.1.3. Las empresas asociadas tienen interés en establecer sus transacciones comerciales y financieras como si de partes independientes se tratara.

debería admitirse cualquier método cuando su aplicación es aceptable para los miembros del grupo multinacional implicados en la operación u operaciones a las que se aplica, así como para las Administraciones tributarias de los países de todas esas empresas".

¹³⁷ Jaime González-Béndiksen, "Empresas asociadas ...p. 305.

¹³⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.9, p. 60.

Derivado del punto anterior, las directrices de la OCDE¹³⁹ manifiestan que las administraciones tributarias no deberían suponer que las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas difieren de las efectuadas entre empresas independientes, es decir, de las realizadas en un mercado libre. Las empresas asociadas que, por ejemplo, conforman un grupo multinacional, son lo suficientemente independientes entre ellas - reconoce la OCDE¹⁴⁰ - subrayando que a las empresas multinacionales les interesa establecer precios de mercado por varias razones. Por ejemplo, de esa forma podrán juzgar la actuación de los diversos centros generadores de beneficios. Es decir, la administración de las empresas que conforman un grupo multinacional se encuentra avocada a obtener beneficios, situación que se contradice con una fijación de precios que los reduzca. Considera la OCDE¹⁴¹ que estas circunstancias deberían ser tomadas en cuenta por las administraciones tributarias al momento de seleccionar y realizar comprobaciones de precios de transferencia.

3.3.1.1.4. Circunstancias extrafiscales.

Los precios de transferencia no necesariamente tienen una finalidad fiscal. Existen casos en los que éstos no se han fijado por consideraciones fiscales, es decir, con el fin de manipular sus beneficios. Las directrices de la OCDE¹⁴² reconocen esta circunstancia indicando que las administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus beneficios, toda vez que pueden existir circunstancias extrafiscales que influyen en la

¹³⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.5, p. 19.

¹⁴⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.5, p. 19.

¹⁴¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.5, p. 19.

¹⁴² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafos 1.2 – 1.3, p. 19.

determinación de un precio que no es de mercado (por ejemplo, ausencia de fuerzas de mercado o la adopción de una estrategia comercial en particular).

Por tal motivo, la OCDE¹⁴³ indica que el examen de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas de fraude o de la elusión fiscal, aún cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para esos fines. Es decir, a pesar de que en la fijación de un precio de transferencia no se haya respetado el principio de plena competencia, esta circunstancia no debe necesariamente vincularse con un tema de fraude fiscal.

Según lo indicado, podemos concluir que la OCDE orienta a las administraciones tributarias en el sentido que en la determinación de precios de transferencia no deben presumir la mala fe de los contribuyentes. La fijación de un precio sin respetar el principio de plena competencia no necesariamente responde a políticas fraudulentas o elusivas, pues pueden existir varias circunstancias extra fiscales que lo motiven. Sin embargo, el cumplimiento del principio de plena competencia se debe verificar en todo caso, ya sea si el precio responde a consideraciones fiscales o extrafiscales.

3.3.1.1.5. Operaciones realmente efectuadas.

El párrafo 1.36 de las directrices de la OCDE indica:

“La comprobación por parte de una Administración tributaria de una operación vinculada debe estar basada en las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas y de acuerdo con la forma en que aquéllas la han estructurado,

¹⁴³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.2, p. 19.

utilizando los métodos que los contribuyentes han aplicado siempre que éstos sean coherentes con los métodos descritos en los Capítulos II y III”.

Es decir, la Administración tributaria, al efectuar un análisis de precios de transferencia, debe considerar las operaciones realmente efectuadas por los contribuyentes, de acuerdo con la forma jurídica y económica que estos le han otorgado. En principio, señala la OCDE que la Administración tributaria no debería sustituir por otras la forma otorgada a las operaciones efectuadas por los contribuyentes. “La reestructuración de operaciones comerciales legítimas – explica la OCDE - constituiría un ejercicio totalmente arbitrario que resultaría injusto como consecuencia de producir doble imposición cuando la otra Administración tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo debería estudiarse la operación”¹⁴⁴. No obstante, indica la OCDE¹⁴⁵ que hay dos circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede resultar adecuado y legítimo que la Administración tributaria considere que debe hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada. Estas dos circunstancias son: i) cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma, caso en el cual “...las administraciones tributarias pueden ignorar la caracterización de la operación realizada por las partes y recharacterizarla de acuerdo con su sustancia” y, ii) cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación “...los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto

¹⁴⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.36, p. 26.

¹⁴⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.36, p. 26.

de vista comercial y su estructuración real impide que la Administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado”.

3.3.1.1.6. Verificación de las normas relativas a la carga de la prueba.

Se entiende como carga de la prueba en materia de precios de transferencia a la obligación de los sujetos activo, pasivo, o los dos conjuntamente, en orden a evidenciar que los precios de transferencias de sus operaciones con partes vinculadas se sujetan al principio de plena competencia¹⁴⁶. Mencionan las directrices de la OCDE que en la mayoría de jurisdicciones la carga de la prueba la tienen las administraciones tributarias¹⁴⁷ y que “...al contribuyente no lo corresponde probar la correcta determinación de sus precios de transferencia a menos que la Administración Tributaria demuestre, en prima facie, que dicha determinación no es consistente con el principio de plena competencia”.¹⁴⁸

En la normativa ecuatoriana, como se analizó en el numeral 3.2.1.de esta tesis, solo un segmento de contribuyentes – los que realicen transacciones con partes relacionadas del exterior en los montos señalados por el SRI – están obligados a presentar, sin que medie un requerimiento particular de la Administración tributaria, información de precios de transferencia en la que deberán evidenciar el cumplimiento o incumplimiento del principio de plena competencia. En estos casos, la carga de la prueba corresponde al contribuyente, quien deberá demostrar mediante

146 No debe confundirse este concepto con el régimen de la carga de la prueba dentro de un proceso administrativo o judicial. En instancias contenciosas, administrativas o judiciales, la carga de la prueba se rige por los principios generales de esta materia, según los cuales las partes están obligadas a probar sus afirmaciones. Por ejemplo, si la Administración tributaria ha realizado un acto de determinación por precios de transferencia que difiere de los resultados expuestos por el contribuyente y éste opta por plantear un reclamo administrativo o un proceso contencioso-tributario, tanto el contribuyente como la Administración tributaria tendrán la obligación de demostrar (carga de la prueba) que sus pretensiones son ciertas.

¹⁴⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.2, p. 91.

¹⁴⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.2, p. 91.

un estudio de precios de transferencia que sus operaciones con partes vinculadas respetaron el principio de plena competencia. En su defecto, deberá evidenciar que efectuó el ajuste correspondiente en su declaración del impuesto a la renta.

La Administración Tributaria no se encuentra obligada a aceptar los resultados expuestos por el contribuyente en su estudio de precios de transferencia. En un proceso de auditoría, analizará el estudio de precios de transferencia realizado por el contribuyente, manifestando su conformidad o inconformidad con el mismo, de forma total o parcial. Para el efecto, puede basarse en la información adicional que haya recolectado. El análisis y los resultados expuestos por la Administración deberán constar en un acto administrativo de determinación tributaria, el cual no tiene ninguna particularidad que lo diferencie de cualquier otro acto administrativo de determinación, sujetándose a las mismas reglas respecto a su emisión y a las posibilidades de impugnación que se otorgan al contribuyente.

Sin embargo, considerando que posiblemente existe un acto previo del contribuyente que demuestra el cumplimiento del principio de plena competencia, el acto de determinación de la Administración tributaria tendrá que estar sólidamente fundamentado en el evento que persiga desvirtuar el estudio de precios de transferencia elaborado por el sujeto pasivo. Al respecto, las directrices de la OCDE mencionan: "...en las jurisdicciones donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, las Administraciones tributarias no tienen generalmente la posibilidad de practicar liquidaciones que no descansen sobre bases jurídicas sólidas"¹⁴⁹. Es pertinente tomar en cuenta la observación anterior que puede entenderse como un

¹⁴⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.13, p. 61.

elemento adicional a considerarse en la debida motivación que debe fundamentar el acto administrativo.

Los contribuyentes que no tienen la carga de la prueba no se encuentran obligados a demostrar, de manera previa, la correcta determinación de sus precios de transferencia. Únicamente deberán hacerlo si la Administración tributaria, mediante un acto de determinación, establece que sus precios de transferencia no fueron establecidos de acuerdo con el principio de plena competencia¹⁵⁰. Será necesaria además la aportación de pruebas, por parte de la Administración tributaria, que demuestren la inconformidad del precio con el principio de plena competencia. En este sentido, las directrices de la OCDE señalan lo que sigue:

“cuando la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria según el derecho interno, el contribuyente puede no tener ninguna obligación legal de probar la corrección en el cálculo de su precio de transferencia, a menos que la Administración tributaria haya suministrado una prueba, en principio válida, demostrando que la fijación de los precios no es conforme con el principio de plena competencia”¹⁵¹.

Cabe resaltar que la prueba suministrada por la Administración tributaria es “en principio válida”, es decir, el contribuyente tiene la opción de evidenciar la posible incorrección de los resultados expuestos por la Administración.

Con independencia del sujeto que tiene la carga de la prueba, es preciso insistir que la Administración tributaria conserva intacta su facultad determinadora. Las

¹⁵⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.2, p. 91.

¹⁵¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.12, p. 61.

directrices de la OCDE subrayan esta circunstancia al mencionar que “incluso cuando la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria, ésta puede razonablemente obligar al contribuyente a presentar la documentación sobre sus precios de transferencia, porque la Administración tributaria no podría inspeccionar el caso adecuadamente sin la información oportuna”¹⁵². En consecuencia, los contribuyentes deben estar preparados para demostrar la correcta determinación de sus precios de transferencia. Como lo indican las directrices de la OCDE¹⁵³:

“Sería razonable que las Administraciones tributarias esperasen que los contribuyentes, al fijar sus precios de transferencia para una actividad empresarial particular, preparasen o procurasen esos documentos relativos a la naturaleza de la actividad y a la determinación de los precios de transferencia y que conservasen la documentación para ser presentada, si fuera necesario, en el curso de una inspección tributaria”¹⁵⁴.

Los sujetos pasivos podrían - por ejemplo - realizar estudios de precios de transferencia - incluso si la normativa tributaria no exigiera este deber - con el fin de razonablemente determinar - en caso de ser eventualmente requeridos por la

¹⁵² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.2, p. 91.

¹⁵³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.4, p. 91.

¹⁵⁴ En concordancia con lo señalado, el párrafo 5.6 de las directrices de la OCDE menciona: “Al considerar si un precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales, puede ser necesario, atendiendo a los principios de una gestión prudente de la empresa, que el contribuyente prepare o se refiera a documentos escritos que de otra forma no habría preparado o a los que no se habría referido en ausencia de consideraciones tributarias, incluyendo documentos de empresas asociadas extranjeras”. Sin embargo, el mismo párrafo aclara posteriormente que “..no se debería esperar que el contribuyente incurra en costes y cargas desproporcionadamente altos para obtener documentos de empresas asociadas extranjeras o que efectúe una investigación exhaustiva de datos comparables de operaciones no vinculadas cuando considera razonablemente...que no existen datos comparables o que los costes de localizar datos comparables serían desproporcionadamente altos en relación con los importes que se cuestionan”. En el mismo sentido, el párrafo 5.7 indica que “...no se debería esperar que el contribuyente haya elaborado y obtenido más documentos que los mínimos necesarios para realizar una valoración razonable acerca del cumplimiento del principio de plena competencia”.

Administración - si el precio de transferencia de sus operaciones con partes vinculadas respeta el principio de plena competencia. Por supuesto, ésta es una alternativa del contribuyente. La Administración Tributaria no puede exigir el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas o el Informe Integral de Precios de Transferencia a un contribuyente no obligado por la resolución de carácter general expedida por el SRI. Sin embargo, sí puede exigir que se le presente la documentación e información necesaria que sirva para determinar el precio de transferencia de sus operaciones y de la obligación tributaria.

3.3.1.1.7. Otras consideraciones de carácter general.

Finalmente, dejamos solamente nombrados otras consideraciones que se deben tomar en cuenta la realizar una determinación por precios de transferencia, por ejemplo, la evaluación de operaciones separadas y combinadas (situaciones en las que varias operaciones no podrán ser valoradas adecuadamente de forma independiente, debiendo analizarse de forma conjunta, como una parte de la totalidad)¹⁵⁵; la existencia de pérdidas constantes¹⁵⁶; los efectos de las políticas de los poderes públicos, que pueden afectar a las utilidades de las empresas¹⁵⁷, la existencia de compensaciones intencionadas¹⁵⁸, entre otros casos.

De igual modo, será necesario tomar en cuenta las circunstancias y características de cada operación así como las particularidades que implica cada método.

¹⁵⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.42 y siguientes, p. 28.

¹⁵⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.52 y siguientes, p. 30.

¹⁵⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.55 y siguientes, p. 31.

¹⁵⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.60 y siguientes, p. 32.

3.3.2. Procedimiento de auditoría tributaria.

Considerando que la determinación directa por precios de transferencia no comporta un proceso determinativo independiente sino que está ligado al impuesto a la renta, el proceso de determinación es igual al señalado para toda obligación tributaria.

De conformidad con los artículos 258 y siguientes del RLORTI este procedimiento se realiza de la siguiente forma:

a) El proceso determinativo iniciará con la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo, la misma que contendrá los requisitos señalados en el reglamento, teniendo especial relevancia la obligación tributaria objeto de la determinación y el año.

No se señala como un requisito esencial la mención respecto a que se realizará una auditoría de precios de transferencia; en todo caso, deberá indicarse que la determinación trata del impuesto a la renta. No obstante, la referencia a una determinación por precios de transferencia será importante para identificar la información que se requerirá a los contribuyentes. Valga anotar que, al tratarse de la determinación tributaria por impuesto a la renta, la Administración puede verificar otros aspectos relacionados con la determinación de dicho impuesto (ingresos, gastos deducibles, etc.), adicionalmente al análisis de precios de transferencia.

b) La Administración Tributaria podrá efectuar requerimientos de información y documentación y/o efectuar inspecciones directas al contribuyente.

c) Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a

favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo.

d) El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo. A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador.

e) Transcurrido el plazo de veinte días se elaborará el acta de determinación final, que será notificada al sujeto pasivo.

En lo que tiene que ver con requerimientos de información e inspecciones, los artículos 258 y siguientes del RLORTI indican lo siguiente:

a) Requerimiento de información.- La Administración Tributaria está facultada para solicitar:

- toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria¹⁵⁹.
- La información y los documentos que considere necesarios¹⁶⁰.

Como se puede observar, la norma es muy amplia. Pone como única condición que la Administración tributaria considere necesaria la información y documentación para la determinación tributaria.

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas regula la posibilidad que la Administración tributaria requiera información a los contribuyentes, aclarándose que esta información debe estar "...vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación

¹⁵⁹ Artículo 260 del RLORTI

¹⁶⁰ Artículo 260 del RLORTI

tributaria.” (Artículo 2 numeral 9). Por su parte, el artículo 20 de la misma ley menciona la obligación de los ciudadanos y sociedades, incluso del sector público, de presentar a la Administración tributaria “...toda la información que requiera para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario”.

b) Inspecciones.- Señala el RLORTI que la Administración tributaria podrá efectuar la inspección y verificación de:

- los registros contables, procesos y sistemas **relacionados con temas tributarios**, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos¹⁶¹.
- los sistemas informáticos que manejen información relacionada **con aspectos contables y/o tributarios**, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario¹⁶².

En este caso la normativa establece un límite para las inspecciones tributarias: la información verificada debe estar relacionada con aspectos contables o con temas tributarios.

También puede la Administración tributaria, dentro de un proceso de determinación, efectuar **cruces de información o requerir información a terceros**.

Aparecen abstractos y generales los límites que tiene la Administración tributaria para solicitar información y realizar inspecciones a los contribuyentes. Sin embargo, de la normativa citada podemos concluir que la información solicitada en un proceso de auditoría debe estar relacionada con temas tributarios, como se indica expresamente para el tema de las inspecciones, y se deriva de las disposiciones de la

¹⁶¹ Artículo 261 del RLORTI

¹⁶² Artículo 261 del RLORTI

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Siendo este un concepto que la normativa analizada no explica, podemos entender que la información y documentación requerida debe tener relevancia tributaria, es decir, ser pertinente para los efectos tributarios objeto de la determinación.

3.3.2.1 Alcance y límites de los requerimientos de información e inspecciones en materia de precios de transferencia.

En materia de precios de transferencia es posible que posea relevancia tributaria información o documentación que normalmente, en otro tipo de auditoría, no la tendría. En concordancia con el inciso tercero del artículo 86 del RLORTI, es posible mencionar que la información requerida debe tener relación con:

- El tipo de transacción realizada
- El giro del negocio
- La comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.
- Los ajustes realizados.

De igual modo, siguiendo a las directrices de la OCDE, a continuación vamos a mencionar varios casos, aclarando que no se trata de una enumeración taxativa, pues en este tema, dependiendo del asunto (naturaleza de la operación, partes intervinientes, método utilizado, etc.) pueden existir otros.

3.3.2.1.1. Información de relevancia tributaria en un proceso determinativo de precios de transferencia

Un análisis de precios de transferencia generalmente requiere información que no sería necesaria en un proceso determinativo tradicional. Las directrices de la

OCDE¹⁶³ indican que esta información puede estar relacionada con las empresas asociadas partícipes de la operación vinculada, las operaciones analizadas, las funciones desempeñadas, la información obtenida de empresas independientes implicadas en operaciones o negocios similares y, en definitiva, cualquier otro factor que tenga relación con el tema. A continuación expondremos algunos casos:

3.3.2.1.1.1 Información relativa al contribuyente.

Dentro de la información que se requiere del contribuyente tiene especial importancia el conocimiento de las funciones que realiza (análisis funcional). Las directrices de la OCDE indican que es relevante que se conozca, entre otros casos:

- “La situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industria.”¹⁶⁴.
- “Información relativa al entorno de la empresa, cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, **el marco legal**, el progreso tecnológico y el mercado de divisas.”¹⁶⁵.
- “Las funciones desempeñadas, que comprenden la fabricación, el montaje, la gestión de compras y de material, la comercialización, las ventas al por mayor, los controles de existencias, la gestión de garantías, la publicidad y la comercialización, las actividades de transporte y de almacenaje, las condiciones de los préstamos y los términos de los pagos, la formación y la gestión de personal.”¹⁶⁶.

¹⁶³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.17, p. 26.

¹⁶⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.22, p. 95.

¹⁶⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.22, p. 95.

¹⁶⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.23, p. 95.

Respecto a los contribuyentes que han presentado el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas o el Informe Integral de Precios de Transferencia, la Administración puede solicitar la información que respalda el estudio de precios de transferencia efectuado por el contribuyente. Valga insistir que si la Administración tributaria concluye que el estudio de precios de transferencia no fue correctamente realizado, tiene la potestad para efectuar un análisis propio con base en la información y documentación que obtenga tanto del contribuyente como de terceros.

3.3.2.1.1.2. Información relativa a las empresas asociadas (o al grupo multinacional).

Las directrices de la OCDE¹⁶⁷ señalan que en un análisis de precios de transferencia puede utilizarse información relativa a cada empresa relacionada que participa en la operación objeto de estudio, citando los siguientes casos:

- la descripción general de la empresa
- la estructura organizativa
- la articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional
- el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años próximos precedentes a la operación
- el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas: por ejemplo, el montante de ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos inmateriales, el uso y transmisión de activos intangibles y los intereses de préstamos¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.18, p. 94.

¹⁶⁸ El párrafo 5.25 de la OCDE menciona. "...información financiera puede ser útil igualmente cuando resulta necesario comparar beneficios y pérdidas entre empresas asociadas con quien el contribuyente mantiene operaciones sometidas a las normas sobre precios de transferencia. Esta

El único límite que fija la OCDE para los requerimientos de esta información de empresas asociadas son los costes y cargas desproporcionadamente altos que podría suponer para el contribuyente obtenerlos. No obstante, la posibilidad de obtener información de las empresas relacionadas, cuando se encuentran en el exterior, puede prestarse a limitaciones de acuerdo con la legislación ecuatoriana, toda vez que una empresa extranjera no está obligada a presentar información a la Administración tributaria del Ecuador y tampoco una empresa ecuatoriana está legalmente obligada a entregar información de una empresa que, si bien puede estar asociada o vinculada, tiene una estructura jurídica independiente. En todo caso, la Administración tributaria tiene la alternativa de solicitar información por medio de la Autoridad tributaria del país en donde se ubique la empresa asociada. En este caso, es pertinente el párrafo 5.10 de las directrices de la OCDE, que mencionan: “las Administraciones tributarias no deberían exigir a los contribuyentes que presentaran documentos que éstos no tienen o que no controlan o que no son asequibles”. Por lo tanto, el uso de documentación de empresas asociadas extranjeras queda como una potestad del contribuyente, quien podría necesitarla para justificar la correcta determinación de sus precios de transferencia. Consideramos que únicamente si esta documentación sirvió de base para su estudio de precios de transferencia, debe entenderse que adquiere la obligación de presentarla a la Administración tributaria en caso de ser requerido.

información podría consistir en la documentación que explicase los beneficios y las pérdidas en la medida necesaria para valorar si la política de precios de transferencia de un grupo multinacional es adecuada. De la misma manera, podría comprender documentos relativos a los gastos soportados por empresas asociadas extranjeras, como los gastos de promoción de ventas o de publicidad. Por su parte, el párrafo 5.26 señala: “Asimismo, la empresa asociada extranjera podría disponer de información financiera útil. Esta última constaría de informes sobre costes de fabricación, de investigación y desarrollo y/o sobre gastos generales y administrativos”.

Lo dicho no significa que la Administración no pueda exigir al contribuyente la entrega de información respecto a sus transacciones con partes asociadas del extranjero y sus documentos de sustento. Significa que no puede exigir la entrega de documentación de propiedad de dichas empresas que no las posee el contribuyente.

3.3.2.1.1.3. Información relativa a la naturaleza de la operación

De acuerdo con el párrafo 5.17 de la OCDE¹⁶⁹ la información necesaria puede comprender la relacionada con:

- La naturaleza de la operación.
- Los términos en que se produce.
- Las condiciones económicas y los bienes objeto de la misma.
- La circulación de los productos o servicios de la operación vinculada entre las empresas asociadas.
- Las condiciones comerciales y sus modificaciones y las renegociaciones de los acuerdos en vigor.
- La descripción de las circunstancias de otras operaciones conocidas entre el contribuyente y un tercero independiente que sean similares a la operación con una empresa asociada extranjera.
- Cualquier información susceptible de ser útil para saber si empresas independientes que negocian en plena competencia hubieran concluido operaciones estructuradas en forma similar en circunstancias comparables.

Este apartado puede incluir la información relativa a la base para fijar el precio de transferencia, como la siguiente:

¹⁶⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.17, p. 94.

- “La información sobre fijación de precios, incluyéndose las estrategias comerciales”¹⁷⁰.
- “Otras circunstancias especiales del caso, por ejemplo, factores que hayan influido en la fijación de los precios o políticas de precios del contribuyente y de todo el grupo multinacional”¹⁷¹.
- “Los pormenores de las operaciones de compensación que puedan incidir en la determinación de los precios de plena competencia mediante la documentación que describa los hechos relevantes, la conexión cualitativa entre las operaciones y la cuantificación de la compensación, preferiblemente, documentación simultánea a la operación”¹⁷².
- “La estrategia de gestión”¹⁷³.
- “Documentos que demuestren el proceso de negociación para determinar o revisar precios de transacciones con partes relacionadas”¹⁷⁴.

3.3.2.1.1.4. Información obtenida de otras administraciones tributarias.

Se evidenció anteriormente que la información de las partes asociadas puede ser crucial en una determinación de precios de transferencia. Cuando se trata de partes relacionadas del exterior, sin embargo, puede no ser posible obtener dicha información. En tales casos, la Administración tributaria tiene la facultad de solicitarla a las administraciones tributarias de otros países, para lo cual se puede hacer uso de los convenios suscritos.

3.3.2.1.2. Límites a la información que se puede solicitar.

¹⁷⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.19, p. 94.

¹⁷¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.19, p. 94.

¹⁷² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.20, p. 95.

¹⁷³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.21, p. 95.

¹⁷⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.27, p. 95.

Podemos citar varios límites a la información que se puede requerir a los contribuyentes:

- Información que no tiene relevancia tributaria, considerando las características particulares del régimen de precios de transferencia.
- Información que los contribuyentes no controlan o no le es asequible¹⁷⁵.
- Información que legalmente no puede ser entregada, por ejemplo, secretos comerciales, fórmulas, etc., en definitiva, aquella que el contribuyente no pueda disponer por ser confidencial para sus competidores, no estar publicada o porque que no pueda ser obtenida a través de datos del mercado¹⁷⁶.

El párrafo 5.13 de las directrices de la OCDE señala que las Administraciones tributarias deberían tener cuidado para asegurar que no se divulguen secretos comerciales o científicos y otros datos confidenciales. La consecuencia de esta afirmación – según el citado párrafo de la OCDE - es que las administraciones tributarias deberían comprometerse a que la información se mantendrá confidencial y dar prueba de discreción en el uso de esta información¹⁷⁷. El artículo 91 del RLORTI recoge esta directriz, indicando que “la información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada”. De igual forma, el segundo inciso del artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI menciona:

¹⁷⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.10, p. 93.

¹⁷⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.10, p. 93.

¹⁷⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.13, p. 93.

“la información proporcionada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada”.

- Excesivos costes y cargas administrativas de la información solicitada.¹⁷⁸
Según la OCDE, las obligaciones de documentación **no deben implicar costes y cargas desproporcionadas a las circunstancias para los contribuyentes.**
- Documentos que impliquen una exigencia irreal de precisión en la determinación del precio. Como lo indican las directrices de la OCDE: “...no se debería esperar que el contribuyente haya elaborado y obtenido más documentos que los mínimos necesarios para realizar una valoración razonable acerca del principio de plena competencia”¹⁷⁹. Por ejemplo, no sería procedente que la Administración exija al contribuyente información relativa a comparables no utilizados o, peor aún, que se le exija localizar comparables adicionales a los originalmente ubicados.

3.3.3. Inspecciones Tributarias simultáneas.

Según lo define la parte A del Modelo de Convenio de la OCDE, una inspección tributaria simultánea es:

“...un acuerdo entre dos o más partes para inspeccionar simultánea e independientemente, cada una en su territorio, la situación tributaria de uno o de varios contribuyentes que presenta para ellos un interés común o complementario

¹⁷⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.28, p. 96.

¹⁷⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 5.7, p. 92.

con la finalidad de intercambiar las informaciones relevantes obtenidas de esta manera”.¹⁸⁰

Su fundamento jurídico se halla en el artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE. El párrafo 4.81 de las directrices menciona: “El artículo 26 rige la cooperación entre las Autoridades competentes de los Estados contratantes bajo la forma de intercambios de información necesarios para la aplicación de las disposiciones del Convenio o de su derecho interno relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio¹⁸¹”. Sin embargo, indica la OCDE que: “las inspecciones tributarias simultáneas pueden autorizarse fuera de los Convenios de doble imposición”¹⁸². Es decir, mediante otros tipos de acuerdos suscritos entre estados que incluyan esta alternativa, por ejemplo, convenios de asistencia mutua en materia tributaria.

Debe tomarse en cuenta que no se trata de un simple intercambio de información sino de dos o más procesos de auditoría realizados simultáneamente por diferentes administraciones tributarias. Es una forma de asistencia mutua, que no se utiliza únicamente en temas de precios de transferencia, que favorecen los intercambios de información. Si bien generalmente se las ha usado en operaciones en las que intervienen paraísos fiscales, también tiene validez en situaciones complejas de precios de transferencia.

¹⁸⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.79, p. 73.

¹⁸¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.81, p. 74.

¹⁸² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 4.82, p. 74.

3.4. Ajustes por precios de transferencia.

Se entiende como ajustes por precios de transferencia la realización de diversos actos tendientes a corregir los efectos tributarios producidos cuando en una transacción realizada entre partes vinculadas no se ha respetado el principio de plena competencia. Estos ajustes pueden realizarse tanto por parte del contribuyente cuanto por parte de la Administración tributaria. En este último caso, se pueden efectuar tanto por la Administración tributaria que tiene la jurisdicción de la entidad sometida a análisis cuanto por la o las jurisdicciones tributarias donde residen la o las entidades vinculadas con las que aquella realizó operaciones comerciales o financieras.

3.4.1. Ajuste realizados por el contribuyente o por la Administración tributaria que analiza a un sujeto pasivo.

Este ajuste comporta la modificación de la base imponible del impuesto a la renta de la entidad que realizó operaciones con partes relacionadas, con el objeto de corregir las diferencias existentes entre el precio o utilidad reportada por dicha entidad respecto al precio o utilidad obtenida por partes independientes en transacciones comparables. El efecto tributario que busca esta corrección es gravar los beneficios o utilidades que no se obtuvieron por causa del incumplimiento del principio de plena competencia. Para que ocurra este ajuste es necesario que se den dos circunstancias: i) inobservancia del principio de plena competencia en una transacción entre partes relacionadas y, ii) que producto de la inobservancia a dicho principio ocurra una menor imposición en uno de los participantes de la operación,

que, en el caso, vendría a ser la entidad objeto de análisis. Campagnale, Catinot y Parrondo ratifican el primer punto, cuando mencionan lo siguiente: “...la vinculación, por si sola, no resulta suficiente para poder realizar los ajustes por precios de transferencia, al requerirse, además, acuerdos empresariales o condiciones relativas a los precios que no serian acordados entre partes independientes”¹⁸³. Con relación al segundo, María Villaverde Gomez manifiesta: “el uso de precios de transferencia no conlleva necesariamente la posibilidad de que los Estados adopten medidas correctoras de la tributación de las empresas asociadas, puesto que debe concurrir un elemento mas: que se haya producido una nula o menor tributación como resultado del recurso a este tipo de precios”¹⁸⁴.

El artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE es la norma internacional que autoriza a un Estado para realizar ajustes de precios de transferencia en orden a gravar los beneficios que debieron obtener empresas relacionadas. En la legislación ecuatoriana, la base legal que fundamenta y regula los ajustes por precios de transferencia se puede identificar en las siguientes normas:

- Sección Segunda del Capítulo IV del Título I de la LORTI, especialmente en el segundo artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI, que precisamente se basa en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE.
- Artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI.
- Artículo 23 de la LORTI.
- Segundo inciso del artículo 1 del RLORTI

¹⁸³ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, La Ley S.A., 2000, p. 39.

¹⁸⁴ María Begoña Villaverde Gómez, “Empresas Asociadas (Principio at arm’s length” y Precios de Transferencia”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006, p. 269.

- Artículos 46, 47 y 87 del RLORTI.

Un resumen de la base legal ecuatoriana la exponemos a continuación.

3.4.1.1. Fundamento normativo de carácter general.

El segundo artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI menciona que, si en una transacción realizada entre partes relacionadas se determinan condiciones especiales que no se habrían pactado entre partes independientes, y dicha condiciones producen un efecto tributario, las utilidades que no fueron obtenidas por una de las partes serán sometidas a imposición

Este artículo es casi una transcripción textual del artículo 9 del Convenio de la OCDE, por lo tanto, es el fundamento más importante del ajuste. Para García Prats, del texto del artículo 9 se infiere “...tanto un requisito para poder realizar el ajuste, como una condición definidora del sentido y límite del ajuste. A su vez, este elemento permite establecer los criterios a utilizar para poder determinar el alcance del ajuste”¹⁸⁵.

3.4.1.2. Corrección de diferencias por parte del sujeto pasivo.

El artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 del RLORTI menciona:

“Art. ...- Operaciones con partes relacionadas.- Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones

¹⁸⁵ Francisco García Prats, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, p. 221.

los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...”

Esta norma obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas a determinar sus ingresos, costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes.

Dicho artículo, dirigido a los contribuyentes, dispone la forma cómo se ha de realizar la determinación de la obligación tributaria cuando se han celebrado operaciones o transacciones entre partes relacionadas. Cabe anotar que la LISR mexicana contiene una disposición similar, de acuerdo con Eduardo Michán Escobar¹⁸⁶ quien menciona:

“La LISR prevé que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligadas 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. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas...”

De igual forma lo hace el Estatuto Tributario de Colombia, cuyo Artículo 260-1, inciso 1ro. dispone:

186 Michán Escobar, Eduardo. “Litigios en Materia de Precios de Transferencia en México”; en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008, p. 385.

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.”¹⁸⁷.

La determinación de los ingresos, costos y gastos deducibles evidentemente se realiza solo con fines tributarios y debe entenderse – si bien no lo aclara la norma analizada – en concordancia con el ajuste por precios de transferencia consignado en el artículo 46 del RLORTI, conforme se indicará posteriormente.

El sujeto pasivo se verá en la obligación de realizar este ajuste siempre que identifique, por cualquiera de los métodos puestos a su disposición por el régimen de precios de transferencia, que sus transacciones con partes relacionadas no cumplen el principio de plena competencia y, como consecuencia, ha ocurrido una menor imposición.

La utilidad gravable se incrementará en la medida del ajuste realizado. De esta forma el sujeto pasivo asume las consecuencias del incumplimiento del principio de plena competencia, incrementando su base imponible del impuesto a la renta o, dicho de otro modo, asumiendo las utilidades que habría obtenido en el caso que el Principio “Arm’s Length” hubiera sido respetado. Si, al contrario, el sujeto pasivo considera que dicho principio fue respetado en sus transacciones con partes relacionadas, no debe realizar ajuste alguno. No obstante, deberá contar con los

¹⁸⁷ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas...”, p. 305.

sustentos necesarios que le permitan demostrar su criterio en el caso de una revisión de la Administración tributaria, tema que será tratado a continuación.

3.4.1.3. Corrección de diferencias por parte del sujeto activo.

El inciso tercero del artículo 23 de la LORTI manifiesta:

“La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Como se puede observar, es una norma similar a la mencionada en el numeral anterior, con la diferencia de que ésta se encuentra dirigida a la Administración tributaria, la que podrá determinar los ingresos, costos y gastos deducibles de los contribuyentes que realizan transacciones con partes relacionadas, con base en el precio utilizado por partes independientes en operaciones comparables.

Esta facultad también se ha reconocido en el segundo inciso del artículo 1 del RLORTI que menciona: “La Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto”.

3.4.1.4. Afectación a la base imponible del impuesto a la renta.

Las normas anteriormente citadas (artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI y artículo 23 de la LORTI) facultan a la Administración tributaria y obligan a los contribuyentes, a determinar los ingresos y costos y gastos deducibles según los precios o valores pactados por partes independientes. El efecto tributario de esta determinación se deberá traducir en una afectación a la base imponible del impuesto a la renta mediante el denominado “ajuste por precios de transferencia” señalado en los artículos 46 y 47 del RLORTI.

El artículo 46 del RLORTI indica que el sujeto pasivo, al calcular la base imponible del impuesto, deberá adicionar un valor correspondiente al denominado ajuste por precios de transferencia, de la siguiente forma:

“Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

...

8. Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el presente Reglamento....”.

Se debería entender, por lo tanto, que para llegar al valor de dicho ajuste se ejecutaron todos los cálculos necesarios, incluyendo la determinación del precio de las transacciones en mercado abierto y los ingresos, costos y gastos deducibles, que

se habrían obtenido bajo condiciones de plena competencia. Sin embargo, el contribuyente o la Administración tributaria deberán modificar la base imponible del impuesto a la renta considerando que en la declaración del impuesto se realiza solamente un ajuste producto del régimen de precios de transferencia, el cual afecta a la casilla 813 del formulario respectivo, en la parte relativa a la conciliación tributaria. A continuación se grafica la estructura de la conciliación tributaria según se ha dispuesto en el formulario de declaración del impuesto a la renta (formulario 101 en el caso de sociedades) ¹⁸⁸:

800 CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
UTILIDAD DEL EJERCICIO	699 - 799 > 0		801
PÉRDIDA DEL EJERCICIO	699 - 799 < 0		802
(-) 15% PARTICIPACIÓN TRABAJADORES			803
(-) 100% DIVIDENDOS PERCIBIDOS EXENTOS	(Trasladar campo 607)		804
(-) 100% OTRAS RENTAS EXENTAS	(Trasladar campo 608)		805
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	EN EL PAÍS		806
	EN EL EXTERIOR		807
(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS			808
(+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLES	A DIVIDENDOS PERCIBIDOS DE OTRAS SOC.	(804*15%)	809
	A OTRAS RENTAS EXENTAS	(805-808)*15%	810
(-) AMORTIZACIÓN DE PERDIDAS TRIBUTARIAS AÑOS ANTERIORES			811
(-) DEDUCCIONES POR LEYES ESPECIALES			812
(+) AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA			813
= UTILIDAD GRAVABLE	801-802-803-804-805+806+807+808+809+810-811-812+813>0		814
= PÉRDIDA	801-802-803-804-805+806+807+808+809+810-811-812+813<0		815

188 El formulario de declaración del impuesto a la renta (formulario 101 para sociedades) consta básicamente de la siguientes partes:

- Un detalle de las operaciones con partes relacionadas del exterior realizadas en el ejercicio fiscal.
- El Balance General (activo, pasivo, patrimonio) denominado en el formulario “Estado de Situación”.
- El Estado de Resultados, es decir, el Estado de Pérdidas y Ganancias.
- La utilidad o pérdida del ejercicio, de acuerdo con los resultados arrojados por la contabilidad.
- La Conciliación Tributaria, que es el conjunto de ajustes de carácter exclusivamente tributario que afectan a la utilidad o pérdida contable con objeto de obtener la base imponible del impuesto a la renta, en el caso que existiera.
- Liquidación del impuesto considerando la rebaja por reinversión de utilidades y el crédito tributario a favor del sujeto pasivo.

El régimen de precios de transferencia afecta a la base imponible en la conciliación tributaria de la declaración del impuesto a la renta; por tal motivo su efecto es exclusivamente tributario, es decir, no afecta a los resultados contables.

El inciso cuarto del 47 del RLORTI ratifica al disponer que “serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto”.

3.4.1.5. Procedimiento para realizar el ajuste por precios de transferencia.

Respecto a la forma de efectuar el ajuste, señala García Prats¹⁸⁹ que del análisis de los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE se infiere que se puede utilizar cualquier mecanismo legal o procedimental para la práctica del ajuste, para el cual cabe la aplicación de cualquier técnica jurídica que concrete el ajuste y su sentido. A continuación exponemos un esquema básico del proceso que, de acuerdo con la normativa ecuatoriana, se debe seguir para realizar un ajuste por precios de transferencia (ya sea por parte del sujeto pasivo o del sujeto activo):

- a. El ajuste por precios de transferencia es un valor que se suma en el proceso de cálculo de la base imponible. Para obtener dicho valor, la normativa ecuatoriana parte de la obtención del rango y la mediana de plena competencia y su comparación con el precio o la utilidad utilizado por el contribuyente. De conformidad con el **artículo 87 del RLORTI**, si el valor de la referencia (precio, monto o margen de utilidad) no se encuentra dentro del rango de plena competencia se considerará que el valor que respeta el

¹⁸⁹ Francisco García Prats, “Precios de Transferencia... p. 233.

principio de plena competencia es el que corresponde a la mediana de dicho rango. Al respecto, el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGER2005-0641¹⁹⁰ del SRI señala que la mediana es “...el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia”. En otras palabras, se determinará como precio, monto o margen de utilidad de la entidad analizada el precio, monto o margen de utilidad obtenido por partes independientes en operaciones comparables. En consecuencia, un primer ajuste es el que se realiza respecto a la mediana del rango de plena competencia.

- b.** Una vez efectuado el ajuste a la mediana – y, por lo tanto, ajustado el precio o la utilidad del contribuyente a la obtenida por partes independientes - se deberán identificar los efectos tributarios de este ajuste. Generalmente, se tratará de la determinación de los ingresos, beneficios o utilidades¹⁹¹ que el contribuyente dejó de percibir por utilizar en sus transacciones con partes relacionadas un precio que no respondía al principio de plena competencia.
- c.** En un momento posterior, se deberá modificar la base imponible mediante la inclusión de esos beneficios (ajuste por precios de transferencia).

Klaus Vogel ratifica lo expuesto al manifestar que “el artículo 9.1 permite el gravamen – mediante la realización del ajuste correspondiente – de aquellos beneficios que habrían sido obtenidos de mediar condiciones de independencia entre las empresas, pero sólo aquellos beneficios, de forma que el ajuste no puede

¹⁹⁰ Publicada en el Registro oficial 188 del 16 de enero del 2006.

¹⁹¹ Debe recordarse que los artículos 22 y 23 de la LORTI también hablan de la determinación de los costos y gastos deducibles.

realizarse por cantidad superior”¹⁹². Bajo el mismo criterio, para García Prats se intenta “proteger el interés fiscal de cada uno de los estado contratantes, reconociéndoles la facultad de restaurar las bases tributarias de las entidades afectadas reasignando al alza – y nunca a la baja, a pesar de que ésta pueda ser la exigencia del criterio at arms length – las rentas – o menores pérdidas – integrantes de las mismas.”¹⁹³.

Finalmente, es posible mencionar, junto con Campagnale, Catinot y Parrondo¹⁹⁴, que los ajustes por precios de transferencia deberán someterse a un doble referencia: i) por un lado, deberán inspirarse en el criterio del precio acordado entre empresas independientes y, ii) por otro, deberán respetar el principio de no discriminación. Este último punto guarda relación con la parte final del inciso quinto del artículo 23 de la LORTI que, respecto a la determinación directa de precios de transferencia, menciona: “En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad”, frase que se puede entender como una forma de evitar que la Administración tributaria establezca una sobreimposición a los contribuyentes por efecto de un ajuste de precios de transferencia.

3.4.2. Los ajustes de precios de transferencia en las directrices de la OCDE.

La posibilidad de un ajuste por precios de transferencia se halla recogida en las directrices de la OCDE. Cito a continuación varios párrafos que lo mencionan:

- Párrafo 1.3:

¹⁹² Klaus Vogel, “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Kluwer, 1997, p. 521, citado por Francisco García Prats, “Precios de Transferencia... p. 235.

¹⁹³ Francisco García Prats, “Precios de Transferencia... p. 237.

¹⁹⁴ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo, *El Impacto...*, p. 39.

“...los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de las empresas asociadas pueden ser ajustados en la medida necesaria para corregir las distorsiones mencionadas y asegurar de este modo que se cumple el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares”¹⁹⁵.

- Párrafo 1.17:

“Es necesario cotejar las negociaciones en plena competencia para poder determinar el grado de comparabilidad actual y poder realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas)”¹⁹⁶.

- Párrafo 1.38:

“...el artículo 9 permitiría un ajuste en las condiciones para reflejar aquellas a las que las partes se hubieran atenido en el caso de que la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad económica y comercial de quienes negocian en un contexto de plena competencia”.

- Párrafo 1.48:

¹⁹⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.3, p. 19.

¹⁹⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.17, p. 23.

“Si las condiciones relevantes de las operaciones vinculadas (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes. Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la Administración Tributaria, el contribuyente debería tener la oportunidad de demostrar que las condiciones de la operación satisfacen el principio de plena competencia y que el rango de plena competencia engloba sus resultados. Si el contribuyente no es capaz de demostrar este hecho, **la Administración tributaria debe decidir cómo ajustar las condiciones de la operación vinculada teniendo en cuenta el rango de plena competencia.** Se podría argumentar que, sin embargo, cualquier punto en el rango satisface el principio de plena competencia. En general, en cuanto sea posible distinguir entre los diversos puntos del rango, tales ajustes deberían realizarse sobre el punto del mismo que refleje mejor los hechos y circunstancias de una determinada operación vinculada” (la negrilla me corresponde)¹⁹⁷.

- Párrafo 2.3:

“Los Comentarios al párrafo 1 del artículo 9 señalan que, en virtud de este párrafo, las Autoridades fiscales de un Estado contratante “podrán, **con el fin de calcular las deudas tributarias, rectificar la contabilidad de las empresas (asociadas) si, por las relaciones especiales existentes entre las mismas, sus libros no reflejan los beneficios imponibles reales obtenidos en ese estado**”¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 1.48, p. 29.

¹⁹⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...* párrafo 2.3, p. 35.

Los beneficios imponibles reales son aquellos que se hubieran logrado en ausencia de las condiciones que no respondan a la plena competencia. El Comentario enfatiza que el artículo no es aplicable cuando las operaciones se ha producido en “en condiciones de plena competencia”; **sólo se puede rectificar la contabilidad cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas.** (la negrilla me corresponde). Sin embargo, es preciso aclarar que en la normativa ecuatoriana no se puede hablar de una rectificación de la contabilidad, toda vez que los efectos de los ajustes de precios de transferencia son únicamente tributarios.

3.4.3. Clases de ajustes de precios de transferencia.

La doctrina internacional reconoce varios tipos de ajuste de precios de transferencia, que a continuación mencionamos:

3.4.3.1. Ajuste Compensatorio.

El Glosario de las directrices de la OCDE lo define de la siguiente manera:

“ajuste en el cual el contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, según él, corresponde a un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas asociadas. Este ajuste tendría lugar antes de la presentación de la declaración”¹⁹⁹.

¹⁹⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, p. 12.

Este ajuste comporta un procedimiento que puede reducir la necesidad de efectuar los denominados ajustes primarios, es decir, los ajustes que efectúa unilateralmente una Administración tributaria. Mediante un ajuste compensatorio se permite que el contribuyente declare en una transacción vinculada, con efectos tributarios, el precio de transferencia que considera que cumple con el principio de plena competencia, aun si dicho precio no es el efectivamente fijado (y registrado) en la operación. “Con la finalidad de efectuar una declaración exacta – indica la OCDE – un contribuyente estaría autorizado a establecer un ajuste compensatorio contabilizando la diferencia entre el precio de plena competencia y el precio efectivamente registrado en sus documentos contables”.²⁰⁰

Para la OCDE²⁰¹ la mayoría de países no admite los ajustes compensatorios, considerando que: i) en que la declaración tributaria debe reflejar las operaciones efectivas, ii) Un ajuste compensatorio que esté autorizado solamente en un país pero no en el de residencia de la empresa asociada, puede ocasionar doble imposición al eliminarse la posibilidad de un ajuste correlativo.

Este ajuste es similar al ajuste por precios de transferencia que la normativa ecuatoriana obliga a realizar a los sujetos pasivos en la declaración del impuesto a la renta, cuando el propio sujeto pasivo determine que su precio o utilidad no se sujeta al margen de plena competencia. Particularmente respecto al artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 22 de la LORTI, que obliga a los contribuyentes a determinar sus ingresos, costos y gastos deducibles considerando para esas operaciones los precios o valores que hubiera utilizado con o entre partes independientes.

²⁰⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.38, p. 66.

²⁰¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.39, p. 66.

3.4.3.2. Ajuste primario.

El Glosario de las Directrices de la OCDE lo definen de la siguiente manera: “Ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizada por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria”,²⁰².

Un ajuste primario ocurre cuando una Administración tributaria incrementa las utilidades de un contribuyente. Su fundamento se halla en el apartado primero del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. No obstante, para que se pueda considerar como un ajuste primario, en el sentido expuesto por las directrices de la OCDE, es necesario que se trate de una operación internacional con una parte relacionada ubicada en otra jurisdicción. Esto porque el ajuste primario puede servir como punto de partida a un ajuste correlativo.

La legislación ecuatoriana ha previsto la posibilidad que la Administración tributaria realice, de forma unilateral, ajustes derivados de la aplicación del régimen de precios de transferencia. Por lo tanto, en cierto sentido, se admite la existencia de los ajustes denominados primarios.

3.4.3.3. Ajuste correlativo y Procedimiento Amistoso.

Según el Glosario de las directrices de la OCDE, el ajuste correlativo es el:

“Ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración tributaria de

²⁰² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, p. 12.

la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países”.

Se trata de un ajuste realizado por una Administración tributaria diferente al del lugar de residencia de contribuyente que fue objeto de un ajuste primario. Su finalidad es evitar la doble imposición internacional tomando en cuenta que, si bien por un lado existe el legítimo derecho de un país para gravar los ingresos y gastos de un contribuyente sometido a su jurisdicción, por otro lado, es necesario evitar que esa misma renta tribute en más de un país. Gonzalez-Bendiksen²⁰³ lo explica de la siguiente forma:

“cuando la administración glosa, de manera unilateral el precio pactado, para ajustarlo al principio de plena independencia, se produce un desequilibrio para el grupo multinacional. Si se aumenta el precio, y, en consecuencia, el ingreso gravable de la empresa examinada, su contraparte en el otro país no habrá tenido una mayor deducción. Si se disminuye la deducción de la empresa examinada, la parte vinculada del exterior que intervino en la operación no habrá visto reducido el ingreso gravable. Estos efectos representan un obstáculo al comercio internacional y al movimiento de capitales”.

En tal virtud, ocurre un ajuste correlativo cuando la Administración tributaria de un Estado rectifica la base imponible de una entidad sometida a su jurisdicción, producto del análisis de las transacciones realizadas con un entidad relacionada con residencia en otro Estado, el cual a su vez efectúa un ajuste contrario a la entidad

²⁰³ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas...”, p. 312.

relacionada sujeta a su jurisdicción, con el objetivo de evitar que suceda una doble tributación internacional.

Las directrices de la OCDE introducen el denominado ajuste correlativo considerando que un ajuste por precios de transferencia realizado en una jurisdicción implica que debería realizarse un ajuste correlativo en la otra. Por tal motivo, el párrafo 4.4 de las directrices de la OCDE²⁰⁴ instruye a las administraciones tributarias en orden a aplicar el principio de plena competencia evitando que exista una doble imposición. Su fundamento normativo está en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE que dice:

“2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario”.

El ajuste correlativo también puede tener fundamento en la normativa interna de cada país, como, por ejemplo, han optado varios países como México, Venezuela y Colombia. El ajuste correlativo parte de la solicitud originada en el Estado que

²⁰⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.4., p. 59.

realizó el ajuste primario. Ninguna jurisdicción tributaria puede ser obligada a realizar un ajuste correlativo. Su aplicación es evidentemente voluntaria. El Comentario al citado apartado 2 del artículo 9 menciona que el Estado al que se solicita un ajuste de este tipo lo puede realizar si "considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia" o, como dice Hubert M.A. Hamaekers²⁰⁵: "...el Estado que practicó el ajuste tiene la carga de probar que el ajuste está justificado, tanto en los principios como en el importe".

Para solucionar las controversias derivadas de la aplicación de un ajuste correlativo – entre otro tipo de diferencias – las directrices de la OCDE mencionan al denominado Procedimiento Amistoso, que según el Glosario de las directrices de la OCDE es “el Dispositivo a través del cual las Administraciones tributarias se consultan entre sí para resolver sus diferencias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición”²⁰⁶. Este procedimiento, puede utilizarse para eliminar la doble imposición susceptible de producirse como consecuencia de un ajuste primario. Se halla descrito por el artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, que dice:

“Artículo 25. Procedimiento amistoso.

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de

²⁰⁵ Hubert M.A. Hamaekers,, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, p. 293.

²⁰⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, p. 17.

los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio”.

Los Estados que intervienen en un procedimiento amistoso no están obligados a llegar a un acuerdo. Como lo indica el párrafo 4.31 de las directrices de la OCDE²⁰⁷, únicamente están obligadas a esforzarse en alcanzar un acuerdo. Esta circunstancia - según García Prats - ocasiona que “...únicamente cuando este procedimiento termine de forma satisfactoria se rectificará el ajuste primario por parte del primer

²⁰⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.31, p. 64.

Estado contratante, lo que sin duda, priva de un importante grado de incidencia y efectividad a las limitaciones que se infieren del artículo 9.1 del MCOCDE”²⁰⁸.

La normativa ecuatoriana interna no contempla los ajustes correlativos ni el procedimiento amistoso. En lo que respecta a las Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Ecuador, se evidencia que solamente en ciertos casos se ha adoptado el párrafo 2 del artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE, que constituye el fundamento del ajuste correlativo²⁰⁹. Sin embargo, el procedimiento amistoso señalado por el artículo 25 del Modelo de Convenio sí ha sido adoptado en la totalidad de Convenios. De esta forma, queda abierta la alternativa para que, con base en el artículo 25, se pueda realizar o solicitar un ajuste correlativo, considerando que el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE ratifica que dicho artículo sirve para resolver la doble imposición económica que puede derivar de los ajustes de precios de transferencia.

3.5. Régimen de Protección y Acuerdos Previos de Precios en la legislación ecuatoriana.

La legislación ecuatoriana contiene dos procedimientos especiales relacionados con el régimen de precios de transferencia. Uno de ellos comporta una exoneración al régimen de precios de transferencia; el otro es un procedimiento de consulta previa. La finalidad de los dos, en todo caso, es evitar los conflictos que pueden surgir de un ajuste de precios de transferencia.

²⁰⁸ Francisco García Prats, “Precios de Transferencia... p. 221.

²⁰⁹ Francisco García Prats, “Precios de Transferencia... p. 221. Explica este autor que los convenios de doble imposición que no incluyen la referencia al ajuste correlativo (párrafo 2 del artículo 9) siguen el formato del Proyecto de Convenio de Modelo de la OCDE de 1963. La referencia al ajuste correlativo se introdujo en el Convenio Modelo de 1977.

3.5.1. Régimen de Protección.

En la normativa ecuatoriana el cuarto artículo innumerado agregado a continuación del Art. 15 de la LORTI exonera de la aplicación del régimen de precios de transferencia a los contribuyentes que cumplan las tres condiciones siguientes:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables.
- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

Como características de esta norma podemos mencionar las siguientes:

- a) Es un sistema de exoneración del régimen de precios de transferencia. La exoneración al régimen significa que el contribuyente no se sujeta a ninguna de las normas que se analizaron lo largo de este trabajo, tanto en lo relativo a la presentación de información (en el caso que normalmente estén obligados) como en la verificación del cumplimiento del principio de plena competencia.
- b) Para acogerse al sistema se deben cumplir conjuntamente las tres condiciones.

En esta tesis se lo ha denominado como “Régimen de Protección” por la similitud que guarda con el proceso regulado en los párrafos 4.94 y siguientes de las directrices de la OCDE que regulan los denominados “Regímenes de Protección”. Según las OCDE²¹⁰, los regímenes de protección son “un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional” y “...una reglamentación que se aplica a una

²¹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.95, p.76.

categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple”.

Los regímenes de protección comprenden la exoneración total del régimen de precios de transferencia a los contribuyentes que cumplan con los presupuestos señalados en la legislación, que pueden ser de diversas clases. El párrafo citado de la OCDE señala algunos casos, por ejemplo, la imposición de los precios de transferencia o de los resultados del contribuyente de una determinada manera, o aplicando un método simplificado de fijación de los precios de transferencia, o cumpliendo determinadas disposiciones relativas a la difusión de la información o al mantenimiento de información respecto de las operaciones con empresas asociadas. El párrafo 4.96 de las directrices de la OCDE²¹¹ indica dos variantes de los regímenes de protección: i) se excluyen ciertas operaciones del ámbito de aplicación de las reglas en materia de precios de transferencia, o ii) se simplifican las reglas que se aplican.

En el caso ecuatoriano, se cumplen varias de las características mencionadas. En efecto, el régimen contemplado en la legislación ecuatoriana comprende la exoneración del régimen de precios de transferencia para ciertas operaciones, que en consecuencia se excluyen del ámbito de aplicación de las reglas en esta materia. Se verifica también la finalidad que las directrices de la OCDE pretenden alcanzar con estos regímenes, por ejemplo: i) facilidad para el cumplimiento de obligaciones; ii) certidumbre de que los precios de transferencia del contribuyente fueron aceptados

²¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.96, p.77.

por la Administración tributaria, con la seguridad que no estarían sujetos a una auditoría tributaria; iii) Simplificación administrativa.

3.5.2. Acuerdos previos de precios en la legislación ecuatoriana.

El cuarto artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la LORTI establece un procedimiento mediante el cual, la metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por lo contribuyentes. Para el efecto, el contribuyente deberá presentar 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.

El artículo 86 del RLORTI regula esta norma, de la siguiente manera:

“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, para el ejercicio fiscal en curso, así como para 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 aprobación de la consulta, ésta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

Las consultas podrán entenderse desestimada 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.

En caso que la consulta sea absuelta por la Administración tributaria, el contribuyente estará eximido de la obligatoriedad de presentación del Informe Integral de precios de transferencia y sus anexos.

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

Este procedimiento es similar al que las directrices de la OCDE denominan como Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (APP). El párrafo 4.124 de las directrices de la OCDE menciona:

“Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a

introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales --de naturaleza administrativa, judicial y de tratados-- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar”²¹².

Para González-Béndiksen los APA’s²¹³ son resoluciones que se negocian entre el fisco y el contribuyente que inicia con una entrevista con los funcionarios de la administración en la que se explica: “...el tipo de transacciones que serán analizadas, las características de las propiedades o servicios en cuestión, las funciones, riesgos y propiedades involucradas, los términos contractuales entre las partes, las circunstancias económicas especiales y las estrategias de negocios así como la metodología que se pretende aplicar²¹⁴”. En otras palabras, se explican los fundamentos mediante los que se verifica el principio de plena competencia. Posteriormente, una vez llegado a un acuerdo sobre la metodología, el contribuyente solicita por escrito que se expida una resolución anticipada, a la que se acompañará la respectiva documentación de soporte, particularmente, el estudio de precios de transferencia donde conste la aplicación de uno de los métodos de precios de

²¹² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices...*, párrafo 4.124, p. 82.

²¹³ APA’s por las siglas en inglés de “Advance Pricing Arrangements”.

²¹⁴ Jaime González-Béndiksen, “Empresas asociadas...”, p. 318.

transferencia, con lo cual se determina el cumplimiento del principio de plena competencia. A continuación inicia un proceso de negociación donde se discute con los funcionarios de la administración los temas controvertidos. Una vez llegado a un acuerdo, "...la administración emite la resolución anticipada, confirmando el precio que se considera cumple con el principio de plena independencia en la transacción materia de la resolución, con lo cual se evita litigios futuros..."²¹⁵.

Según lo expuesto, podemos concluir lo siguiente:

- La consulta de metodología de precios de transferencia es un procedimiento mediante el cual un contribuyente propone a la Administración tributaria que establezca cierto precio (valoración) a las operaciones efectuadas con sus partes relacionadas. Decimos que es una propuesta porque, si bien la normativa habla de Consulta, a ésta se debe acompañar la propuesta de fijación del precio. Además, la finalidad del contribuyente evidentemente será que se acepte la valoración propuesta. Este procedimiento tiene similitudes con los Acuerdos Previos de Precios regulados en las directrices de la OCDE.
- La propuesta del contribuyente debe realizarse de conformidad con el principio de plena competencia. Esto implica que el contribuyente debe fundamentar el precio mediante los principios generales del régimen, indicando el método usado para verificar el principio de plena competencia, los comparables, etc. De esta forma se entiende que la norma legal se refiera a una consulta de la metodología utilizada para la determinación de los precios de transferencia.

²¹⁵ Jaime González-Béndiksen, "Empresas asociadas...", p. 319.

- La Consulta será presentada de forma previa a la realización de las operaciones cuya valoración se requiere. Sin embargo, su aplicación tiene validez incluso para el período fiscal anterior. Aplica también para el ejercicio fiscal en curso y los tres ejercicios siguientes, con lo que se pretende otorgar certidumbre al contribuyente. No obstante, esta pretensión se ve atenuada desde el momento en que la Administración tributaria puede demorar dos años en otorgar la respuesta e incluso ni siquiera contestarla expresamente, debiendo entenderse que la falta de respuesta comporta una negativa.
- El contribuyente tendrá la seguridad que no será objeto de una auditoría tributaria y además gozará de una exoneración parcial del régimen de precios de transferencia, en lo relativo a la presentación del Informe Integral de Precios de Transferencia y sus anexos.
- Se deja abierta la posibilidad que la Administración tributaria suscriba acuerdos con administraciones tributarias de otros países, encaminados a valorar conjuntamente las operaciones.
- El procedimiento señalado en la normativa ecuatoriana no se trata de un auténtico acuerdo, toda vez que no se contemplan posibilidades de negociación. El contribuyente presenta su propuesta y debe acatar la respuesta de la Administración tributaria, con efectos vinculantes. Incluso, como se indicó anteriormente, la Administración tributaria puede abstenerse de responder al contribuyente.

IV. CONCLUSIONES GENERALES Y RECOMENDACIONES.

En virtud del análisis expuesto a los largo de esta tesis, adicionalmente y como complemento a las observaciones realizadas en cada capítulo, podemos mencionar las siguientes:

4.1. En la normativa ecuatoriana se ha adoptado el principio de plena competencia.

4.1.1. La normativa tributaria en el Ecuador en materia de precios de transferencia, a partir de la reforma de diciembre de 2004, ha adoptado los principios del derecho internacional establecidos en las directrices de la OCDE. Dichos principios se elevaron a categoría legal mediante la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador en diciembre de 2007. En tal virtud, actualmente la normativa ecuatoriana ha adoptado un estándar comúnmente aceptado a nivel internacional como es el principio de plena competencia.

4.1.2. Al haberse adoptado el principio de plena competencia según las directrices de la OCDE, la normativa ecuatoriana reconoce que las transacciones realizadas entre partes vinculadas deben pactarse bajo condiciones similares a aquellas que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comparables. De igual modo, se reconoce que de no verificarse el principio de plena competencia en operaciones entre partes relacionadas, tanto el contribuyente cuanto la Administración tributaria, cuando corresponda, deberán afectar la base imponible del impuesto a la renta con el fin de gravar las utilidades que se hubiesen obtenido en condiciones de plena competencia.

4.1.3. El principio de plena competencia afecta directamente a la determinación del impuesto a la renta de los contribuyentes que realizan transacciones con partes relacionadas. Desde este punto de vista, la determinación de la obligación tributaria cuando interviene un análisis de precios de transferencia puede resumirse en las siguientes fases: i) Se debe verificar el precio establecido en la transacción o la utilidad obtenida por la parte analizada; ii) Se debe verificar si el precio de transferencia fijado o la utilidad obtenida respeta el principio de plena competencia y, iii) en caso que no se hubiese considerado el principio de plena competencia, se debe regular el precio de transferencia para efectos tributarios, lo cual se traduce en someter a imposición las utilidades que no fueron obtenidas por causa del incumplimiento del principio de plena competencia.

4.2. El régimen de precios de transferencia aplica únicamente a transacciones entre partes relacionadas.

4.2.1. En un inicio las normas que regulaban el régimen de precios de transferencia no distinguían respecto a su aplicación para partes relacionadas o no (Art. 91 del CT modificado en 1999 por la ley Reformatoria a la Ley de las Finanzas Públicas). La adopción del régimen de precios de transferencia de acuerdo a las directrices de la OCDE, particularmente a partir de la LET, implica que actualmente dicho régimen aplica únicamente a las operaciones comerciales o financieras que ocurren entre partes que tienen la calidad de vinculadas (de acuerdo con las normas del régimen de precios de transferencia, regulado en la Sección Segunda del Capítulo IV y a los artículos 22 al 23 del Capítulo VII de la LORTI así como en varios artículos del RLORTI que se han analizado en este trabajo).

4.2.2. Por lo tanto, adquieren singular importancia las normas que contemplan los casos de vinculación entre contribuyentes. Sin embargo, varias aparecen ambiguas y no regulan con precisión la materia, por ejemplo:

- a. Las normas que se refieren a la existencia de partes relacionadas (artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI y artículo 4 del RLORTI) no regulan con precisión los casos de vinculación, dejando abierta la posibilidad de interpretaciones o, lo que es peor, dejando a los jueces la resolución respecto al alcance preciso de la norma. En efecto, si bien la ley menciona casos de vinculación, se deja abierta la facultad para que la Administración tributaria establezca tipos de relación o vinculación entre contribuyentes, atendiendo de forma general a parámetros excesivamente discrecionales. Al no otorgar parámetros claros de vinculación, serán los jueces los llamados a resolver sobre temas que podrían haberse solucionado con la existencia de normas claras previamente establecidas.
- b. En el mismo sentido, cuando el sujeto activo pretende regular los parámetros de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, se cae en imprecisiones y contradicciones. Así, la parte inicial del artículo 4 del RLORTI menciona que para establecer vinculación por los casos que dicho artículo señala²¹⁶, la Administración tributaria atenderá, *entre otros*, a los tres casos que indica dicho artículo. La frase *entre otros* en este caso es imprecisa

²¹⁶ “Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos...”

pues la normativa tributaria no menciona aquellos *otros casos* a los que se referiría.

- c. De igual forma, el párrafo adicionado en mayo de 2010 al numeral 2 del artículo 4 del RLORTI²¹⁷ aporta muy poco a la certeza que buscan los contribuyentes y la propia Administración en orden a conocer con precisión cuándo existirían partes vinculadas, debiendo mencionarse además que se trata de una impropia mezcla de un caso de vinculación por porcentaje de participación de capital con varios casos de vinculación que parecerían referirse a un supuesto de participación en el control de las sociedades.
- d. Lo mismo sucede respecto a las normas relativas a la vinculación por proporción por transacciones, norma ambigua que dificulta conocer si se trata de un caso de vinculación por presunción o de un hecho objetivo de vinculación.

4.2.3. Es necesario que las normas que tratan sobre partes vinculadas sean revisadas en orden a otorgar certeza jurídica al régimen de precios de transferencia, eliminando frases que ocasionan discrecionalidad, imprecisión y ambigüedad, como las anteriormente señaladas, así como evitando las contradicciones. Debe observarse que las normas que regulan la vinculación entre contribuyentes no tiene relevancia únicamente para efectos del régimen de precios de transferencia sino dentro del régimen tributario en general (por ejemplo, en lo relativo a deducciones por ventas de activos fijos o por intereses por préstamos del exterior). Por lo tanto su importancia es fundamental. Es necesario aclarar que no se sugiere la eliminación de

²¹⁷ [Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios] "...o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia".

la facultad de la Administración tributaria para establecer vinculación entre contribuyentes. La recomendación se refiere a la implementación de normativa lo más precisa y clara que sea posible que sirva de guía tanto a la Administración como a los contribuyentes para identificar la existencia de partes vinculadas (sin perjuicio que la propia naturaleza del régimen de precios de transferencia implica que no será posible en todos los casos implementar reglas absolutas, como se verá más adelante).

4.3. El régimen de precios de transferencia aplica tanto a transacciones realizadas con partes relacionadas locales cuanto a transacciones efectuadas con partes relacionadas del exterior.

4.3.1. Desde sus inicios hasta la actualidad, el régimen de precios de transferencia en el Ecuador no ha diferenciado entre operaciones locales o del exterior. No obstante, la normativa ecuatoriana ha otorgado mayor énfasis a las transacciones que se efectúen con partes relacionadas del exterior, exigiendo en determinados casos información previa a ciertos contribuyentes que realizan operaciones con partes del exterior. Se otorga especial relevancia a las transacciones efectuadas con paraísos fiscales, que en la normativa ecuatoriana son un presupuesto de vinculación objetiva.

4.3.2. La aplicación del régimen de precios de transferencia no aparece del todo clara en transacciones locales, considerando que la base imponible gravada se queda en el país. En el supuesto que un contribuyente no hubiera sometido a imposición a la utilidad que pudo haber percibido si en la transacción se hubiese verificado el principio de plena competencia, generalmente la otra parte de la transacción habrá percibido dichas utilidades gravadas. En todo caso, la Administración tributaria debe

evitar que en un análisis de precios de transferencia en transacciones locales se produzca doble imposición, que podría ocurrir si se grava con el impuesto a la renta tanto a las utilidades percibidas por una de las partes cuanto a las que debió percibir la otra, en una transacción relacionada. Recordemos que por este motivo las directrices de la OCDE consideran la posibilidad – si bien en transacciones internacionales - que se realicen los denominados ajustes correlativos.

4.4. Las normas relativas a la elección del método de plena competencia así como las normas relativas a la elección de comparables no contienen parámetros absolutos que puedan aplicarse para todos los casos.

4.4.1. El RLORTI establece los parámetros para elegir el mejor método (especialmente los artículos 85 y 86). La normativa ecuatoriana ha optado, en su artículo 86, por dos criterios. El primero señala un orden de prelación y el segundo otorga ciertos parámetros para escoger el método más adecuado. Por la complejidad de la materia de precios de transferencia dichas normas son insuficientes. En la mayoría de casos será necesario acudir a las directrices de la OCDE, que constituyen referencia técnica en materia de precios de transferencia. Sin embargo, el amplio abanico de posibilidades, el hecho de que los precios de transferencia no sean una ciencia exacta y la circunstancia de que el principio de plena competencia sea un *estándar* y no una *regla*, impedirá tener parámetros absolutamente claros para establecer la aplicación de los métodos o los criterios de comparabilidad a todos los casos. Para un mismo caso podrán existir varias aplicaciones válidas, por lo que siempre quedará un espacio para la interpretación. Sin embargo, las directrices de la OCDE contienen parámetros y orientaciones que si bien tampoco son absolutos, coadyuvan para disminuir la problemática de los precios de transferencia.

4.4.2. La situación anterior se complica si las normas contienen imprecisiones, contradicciones o ambigüedades. La dificultad intrínseca de la materia de precios de transferencia exige que la normativa evite caer en los mencionados errores, como se analizó anteriormente. Por ejemplo, los numerales a) y b) del artículo 85 del RLORTI, que se refieren a la aplicación del Método Comparable no Controlado en determinadas operaciones de importación y exportación de bienes es ambigua toda vez que se dejan sin explicación conceptos como *precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares*. Es recomendable que la normativa ecuatoriana aclare el alcance de estos conceptos, lo que se traduciría a su vez en una aclaración del alcance de la norma.

4.5. Varias normas de precios de transferencia se han establecido como estándares.

4.5.1. Sin perjuicio de lo expuesto en numerales anteriores, debe reconocerse que la normativa de precios de transferencia en general - no únicamente la ecuatoriana - tiende a ser un *estándar* en lugar de una *regla*. Baistrocchi²¹⁸ explica estos conceptos partiendo del modo en que las normas jurídicas deberían ser formuladas, indicando que pueden tener el formato de *reglas* o *estándares*. Para este autor, una *regla* permite conocer el significado preciso de una norma *ex ante*, es decir, ante de que se produzca un hecho determinado. Al contrario, el alcance de un estándar sólo puede ser conocido con precisión *ex post* mediante jurisprudencia. Baistrocchi considera que el principio de plena competencia es un estándar, por lo tanto, su alcance sólo puede ser determinado *ex post* mediante jurisprudencia. El problema se origina, según este autor, cuando el sistema jurídico no es capaz de producir jurisprudencia

²¹⁸ Eduardo Baistrocchi; “La experiencia ...” p. 498.

que señale cómo se espera que los contribuyentes se comporten en el área de precios de transferencia, pues existe limitada jurisprudencia y, cuando ésta existe, “...normalmente está acotada a los peculiares hechos del caso en cuestión de modo tal que no permite predecir el resultado probable de futuras sentencias judiciales.”.

4.5.2. Indica el citado autor que el significado preciso de un estándar solo puede darse cuando la jurisprudencia tenga rasgos de lo que denomina un *bien público*, es decir, que tenga la posibilidad de señalar a los contribuyentes cómo actuar en casos futuros. Un ejemplo de lo expuesto es el artículo 1ro. del decreto 485/1999 del 7/5/1999 de la República Argentina, que se refiere a los supuestos de vinculación de empresas basadas en la Argentina bajo control extranjero. Según esta norma, se considera que existe vinculación económica cuando la empresa extranjera “...tiene suficiente poder de decisión para definir las actividades [de la empresa basada en la Argentina]”²¹⁹. Para Baistrocchi la frase “suficiente poder de decisión” es un estándar, el cual “...no provee, como sucede con cualquier estándar, un significado preciso ex ante de control no estructural. Desde una perspectiva práctica, este estándar implica una delegación del poder del Congreso y del Poder Ejecutivo nacional a los tribunales en este tópico.”²²⁰.

4.5.3. Es importante el análisis del autor citado pues varias normas de precios de transferencia que existen en la normativa ecuatoriana – por no decir la mayoría – se han fijado como un estándar. Por ejemplo, las normas analizadas relativas a los

²¹⁹ Eduardo Baistrocchi; “La experiencia Argentina en el área de litigios de precios de transferencia” en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*; Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008, p. 152.

²²⁰ Baistrocchi analiza el artículo 1ro. del decreto 485/1999 del 7/5/1999 de la República Argentina, que se refiere a los supuestos de vinculación de empresas basadas en la Argentina bajo control extranjero. Según esta norma, se considera que existe vinculación económica cuando la empresa extranjera “...tiene suficiente poder de decisión para definir las actividades [de la empresa basada en la Argentina]”. Eduardo Baistrocchi; “La experiencia ...” p. 152.

casos de vinculación de contribuyentes (sin perjuicio de ciertos errores y contradicciones que evidentemente complican el tema). Lo mismo sucede con las normas que no indican de manera absoluta qué método de plena competencia se debería escoger para determinada situación. Los artículos 85, 86 y 87 del RLORTI establecen estándares para la aplicación de los métodos, pero su aplicación práctica – excepto si la Administración tributaria y los contribuyentes coincidieran en el mismo criterio en un caso específico – deberá ser resuelta por los tribunales. La resolución de los tribunales de manera general se delimitará al caso específico analizado, sin que se pueda conocer con precisión cómo actuar en casos futuros. Lo mismo se puede decir, por ejemplo, de las normas que se refieren a los criterios de comparabilidad y a los ajustes necesarios.

4.5.4. La delegación a los tribunales de la definición del alcance preciso de las normas de precios de transferencia se vuelve más grave tomando en cuenta que una sentencia judicial puede demorar varios años en dictarse y que incluso los fallos de casación de la Corte Nacional de Justicia pueden ser revisados, conforme actualmente los establece la Carta Magna. Estas circunstancias, sumadas a otros factores - como la propia naturaleza del régimen de precios de transferencia - disminuye la calidad de *bien público* a la jurisprudencia en esta materia.

4.5.6. La situación descrita anteriormente se puede atenuar implementando normas jurídicas que en su mayoría tengan la calidad de *reglas*, es decir, que otorguen a la norma un significado preciso antes de la realización de un hecho. O, en el peor de los casos y si cabe el término, de estándares lo más precisos posibles. La importancia del régimen de precios de transferencia exige que las normas de esta materia tiendan a ser, en lo posible, lo suficientemente claras, precisas y eviten la

discrecionalidad de los funcionarios públicos, buscando disminuir la delegación a los tribunales de justicia del alcance de las normas en dicha materia. Digo *en lo posible* toda vez que la propia complejidad y naturaleza del régimen de precios de transferencia ocasiona que no sea viable en todos los casos establecer reglas absolutas. Es preciso recordar que para Baistocchi el principio de plena competencia es en si es un estándar, lo que comporta un problema esencial en esta materia. Sin embargo, en los casos en los que se deba normar mediante estándares, estos deberían ser lo suficientemente claros. Si además de formularse como estándares, la redacción de las normas no es clara o se cae en contradicciones - como se evidenció anteriormente – lo único que se ocasiona es agravar el tema de los precios de transferencia.

4.6. Las directrices de la OCDE otorgan orientaciones cuyo entendimiento y aplicación deben considerarse en procesos de determinación de la obligación tributaria toda vez que coadyuvan para evitar litigios en materia de precios de transferencia.

4.6.1. Lo expuesto en numerales anteriores deja en evidencia que la litigiosidad en materia de precios de transferencia puede ser muy alta. En la presente tesis he incluido ciertas orientaciones tomadas de las directrices de la OCDE cuyo conocimiento y aplicación en los procesos de determinación tributaria considero pueden ayudar para evitar litigios en esta materia. Entre otras, nombro a las siguientes:

- a. Reconocer por parte de la Administración tributaria la complejidad de los precios de transferencia, pues la fijación de un precio de transferencia no constituye una ciencia exacta. No será siempre posible determinar un solo

precio correcto de plena competencia y la elección de la metodología de valoración de los precios de las transacciones a menudo no será perfectamente clara.

- b. La Administración tributaria no debería exigir niveles de precisión irreales, reconociendo que pueden existir errores de buena fe, recomendándose además que los inspectores fiscales comiencen por examinar los precios de transferencia partiendo del enfoque adoptado por el contribuyente para fijar sus precios.
- c. No debe presumirse la mala fe de los contribuyentes pues generalmente las empresas asociadas tienen interés en establecer sus transacciones comerciales y financieras como si de partes independientes se tratara.
- d. La determinación de precios de transferencia no debe necesariamente relacionarse con temas de elusión o evasión fiscal, toda vez que pueden existir circunstancias extrafiscales que influyan en la determinación de los precios.
- e. El análisis de las operaciones de los contribuyentes debe basarse en las operaciones realmente efectuadas y de acuerdo con la forma en que aquéllas la han estructurado, utilizando los métodos que los contribuyentes han aplicado siempre que éstos sean coherentes con los métodos descritos en la normativa ecuatoriana. Únicamente por excepción la Administración tributaria debería sustituir por otras la forma otorgada a las operaciones efectuadas por los contribuyentes (esencia sobre la forma).
- f. Aplicación de las normas relativas a la carga de la prueba en materia de precios de transferencia.

4.7. La carga de la prueba en materia de precios de transferencia la determina la Administración tributaria mediante resolución de carácter general. Actualmente, únicamente los contribuyentes que realizan transacciones con partes relacionadas del exterior en los montos y condiciones señalados por la Administración tributaria tienen la carga de la prueba.

4.7.1. Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas del exterior, en los montos y condiciones señalados por la Administración tributaria mediante resolución de carácter general, deberán presentar un detalle de dichas transacciones que incluya la evidencia del cumplimiento del principio de plena competencia o, en su defecto, la evidencia del ajuste realizado por este concepto. Los contribuyentes que están obligados a presentar esta información tienen la carga de la prueba en materia de precios de transferencia (sin perjuicio de las normas generales que regulan la carga de la prueba en los procedimientos administrativos y contenciosos). Es decir, deben demostrar, sin que medie requerimiento previo de la Administración tributaria, el cumplimiento del principio de plena competencia o la realización del ajuste que corresponda. En el caso que la Administración tributaria no comparta el criterio del contribuyente, debe presentar pruebas lo suficientemente sólidas para intentar desvirtuar los resultados expuestos del contribuyente.

4.7.2. En los otros casos, los contribuyentes no están obligados a demostrar de manera previa el cumplimiento del principio de plena competencia ni el ajuste que corresponda a menos que la Administración tributaria presente evidencia suficiente – generalmente mediante un acto de determinación – que sostenga de manera fundamentada la incorrección de los precios de transferencia en las transacciones del contribuyente.

4.8. Los procesos de auditoría tributaria en materia de precios de transferencia presentan características especiales.

4.8.1. Por ejemplo, respecto a la información de relevancia tributaria que se puede requerir a los contribuyentes o respecto a la información de sus empresas asociadas. Sin embargo, existen límites como aquella información que legalmente no se pueda entregar, no esté disponible, o comporten secretos comerciales, entre otros casos.

4.9. Los ajustes por precios de transferencia pueden realizarlos tanto por el sujeto pasivo cuanto por el sujeto activo. Los primeros guardan relación con los ajustes compensatorios señalados en las directrices del la OCDE. Los segundos, con los ajustes primarios. No se ha establecido la posibilidad, en la normativa interna, de realizar ajustes correlativos.

4.9.1. Los ajustes de precios de transferencia se fundamentan en el primer párrafo del artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE y en varias normas que constan en la regulación ecuatoriana, en la cuales se ordena al contribuyente y se faculta a la Administración tributaria para determinar los ingresos, costos y gastos deducibles considerando los precios que hubieran utilizado partes independientes en transacciones comparables a la efectuada por el contribuyente.

4.9.2. Este ajuste se lo realiza para efectos tributarios y se verifica únicamente a través de una cifra que se adiciona en la conciliación tributaria, para obtener la base imponible o utilidad gravable del impuesto a la renta, que es el denominado “Ajuste por Precios de Transferencia”. Este ajuste persigue que se graven las utilidades que la empresa analizada debió obtener si hubiera respetado el principio de plena competencia en transacciones con partes relacionadas.

4.9.3. La normativa ecuatoriana no es lo suficientemente explícita respecto a la forma, método o técnica cómo se ha de realizar el ajuste. Básicamente, menciona la forma de obtener el precio de plena competencia (métodos, comparables, rango) y señala que el precio de plena competencia que se considerará en la determinación será el de la mediana del rango obtenido, dando a entender que una primera fase es una ajuste a la mediana. No obstante, no se explican suficientemente las técnicas que se deben usar para que el ajuste a la mediana se traduzca en una afectación a la base imponible, ni la forma de obtener el monto. Esta situación tiene mayor relevancia si, por ejemplo, se aplicó un método del reparto del beneficio, como sería el método de margen neto transaccional. En este caso, la normativa ecuatoriana no explica sobre la base de qué índices de rentabilidad se debe obtener el margen de utilidad y cómo afectaría esta situación para calcular la utilidad no percibida por la empresa analizada.

4.9.4. Por otro lado, la normativa ecuatoriana interna no ha reconocido que la regulación de los precios de transferencia sirve también para evitar la doble imposición internacional. Del análisis de la doctrina internacional y las directrices de la OCDE se pueden inferir dos finalidades básicas de los precios de transferencia: i) gravar las utilidades que una jurisdicción tributaría ha dejado de percibir producto de las transacciones efectuadas entre partes relacionadas y, ii) impedir la doble imposición internacional, promoviendo el comercio y la inversión internacionales.

4.9.5. Sin embargo, la normativa de precios de transferencia en el Ecuador se ha orientado exclusivamente en el primer aspecto, dejando de lado la finalidad de evitar la doble imposición internacional. Esta situación es una falla del régimen ecuatoriano que deja en evidencia su orientación exclusivamente recaudadora. Se

plantea como recomendación la inclusión en la normativa interna de disposiciones que abarquen este tema, por ejemplo, en lo relativo a la posibilidad de ajustes correlativos. Si bien esta alternativa queda abierta en los casos en los que existen Convenios para evitar la Doble Imposición, una norma interna que ratifique esta posibilidad otorgaría mayor consistencia al régimen de precios de transferencia y le daría su real dimensión que, como se ha visto, no es solamente recaudadora.

4.10. Inconstitucionalidad de varias normas de precios de transferencia.

4.10.1. Como se indicó en numerales anteriores, varias normas de precios de transferencia en el Ecuador no otorgan a los ciudadanos seguridad jurídica (por ejemplo, las relativas a los casos de vinculación entre contribuyentes). Esta situación comporta una violación al principio que ha sido consagrado en el artículo 82 de la Constitución Política del Ecuador de la siguiente forma: “Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

4.10.2. El artículo 90 del RLORTI que se refiere al uso de *comparables secretos* por parte de la Administración tributaria atenta al derecho a la defensa establecido en el numeral 7 del artículo 76 de la Carta Magna. Toda vez que la norma relativa a *comparables secretos* no aporta al régimen de precios de transferencia y más bien es inconstitucional, es recomendable su eliminación o por lo menos que su declaratoria expresa de inconstitucionalidad por parte de los órganos competentes.

4.10.3. De igual forma, la multa de *hasta USD. 15.000,00* establecida en la LORTI viola el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución Política del Ecuador, que se refiere a la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones que debe

establecerse en la ley. Esta sanción debe ser correctamente normada para que no se deje a la discrecionalidad de los funcionarios administrativos la decisión sobre su monto, sino que se establezca en la ley la debida proporcionalidad entre la infracción y la sanción, como lo exige la Carta Magna.

4.11. La normativa ecuatoriana debe otorgar mayor atención a los regímenes de protección y Acuerdos Previos de Precios.

4.11.1. Toda vez que en Ecuador se ha decidido adoptar el régimen de precios de transferencia de acuerdo a los estándares internacionales contemplados en las directrices de la OCDE, es recomendable que la normativa interna intente guardar concordancia con las directrices de dicho organismo, lo cual implica seguir sus parámetros en temas como ajustes correlativos, regímenes de protección y APA's, por ejemplo, situaciones que no han sido contempladas debidamente en nuestra legislación

4.11.2. Considerando que el alcance de las normas del régimen de precios de transferencia – al haber sido establecidas como un estándar -queda en muchos casos sujeto a la resolución de los tribunales de justicia, es necesario que se de la importancia debida a las normas que tienden evitar la litigiosidad en esta materia.

4.11.3. La legislación ecuatoriana contempla un régimen de protección que exonera a ciertos contribuyentes del régimen de precios de transferencia, lo cual es positivo. Sin embargo, no es la única alternativa. La Administración tributaria debe considerar que ampliando el régimen de protección o considerando otros casos o modalidades, técnicamente consideradas en concordancia con las directrices de la OCDE, se ocasiona un beneficio mutuo tanto a los contribuyentes cuanto a la propia Administración del Estado.

4.11.4. Al contrario, la consulta de metodología de precios de transferencia, si bien tiene características similares a los Acuerdos Anticipados de Precios mencionados en las directrices de la OCDE, no cumple su finalidad, según como se lo ha estructurado en la normativa ecuatoriana. En su estructura no se observa un verdadero acuerdo de las partes sino un ejercicio de la facultad resolutoria de la Administración tributaria en la absolución de una consulta. Sin que implique un acto de disposición de la obligación tributaria o menos aún un acto de negociación de dicha obligación, considero que la naturaleza de arte, más no de ciencia exacta de los precios de transferencia permitiría cierto margen de flexibilidad de la Administración tributaria – y por supuesto del contribuyente – a la hora de establecer la valoración de las operaciones del contribuyente. Esta circunstancia debería ser considerada al resolver un trámite de este tipo.

4.11.5. Por otro lado, se contempla un plazo de dos años para la absolución de una consulta de este tipo que incluso, de acuerdo con el RLORTI, puede quedarse sin contestación, circunstancia que no demuestra una verdadera voluntad de la Administración tributaria ecuatoriana en orden a afrontar el problema de precios de transferencia a través de la metodología de consulta de precios. Debe considerarse que existen propuestas, como la manifestada por Baistrocchi²²¹, que consiste en emplear los acuerdos multilaterales anticipados de precios con la característica de rasgos de bien público en materia de precios de transferencia, es decir, información equivalente a jurisprudencia, mediante la publicación de cada acuerdo, con los matices que señala la propuesta, especialmente en lo relativo a la confidencialidad de la información. Es decir, los acuerdos anticipados de precios tiene una

²²¹ Eduardo Baistrocchi; “La experiencia ...” p. 501.

importancia fundamental en materia de precios de transferencia que debería ser reconocida por la normativa ecuatoriana.

4.12. Resumen de las propuestas.

4.12.1. Un resumen de las propuestas que se han expuesto en el presente capítulo para tratar el problema de los precios de transferencia se exponen a continuación:

- a. Creación de reglas en lugar de estándares para normar los precios de transferencia, en los casos en que sea posible. Cuando sea necesario normar mediante estándares, estos deben ser lo suficientemente precisos, evitando caer en ambigüedades o contradicciones.
- b. Reconocimiento de los poderes públicos de la dificultad de la materia de precios de transferencia, particularmente los tribunales de justicia. Al haberse normado el régimen de precios de transferencia mediante estándares, el alcance de la norma deberá ser resuelto por los tribunales, adquiriendo una importancia mayor a la habitual en este tema. En este sentido, los tribunales deben tratar otorgar a sus fallos de la calidad de *bien público*, por ejemplo, tratando de crear jurisprudencia que sirva para la resolución de casos futuros, resolviendo los casos de precios de transferencia con prioridad o publicando de manera inmediata los fallos definitivos en el Registro Oficial. En este sentido, ayudaría una norma que conmine a la publicación incluso de los fallos del Tribunal Distrital de lo Fiscal que no han sido objeto de recurso de casación.
- c. Aplicación de las directrices de la OCDE en los procesos de determinación de la obligación tributaria cuando se realiza un análisis de precios de transferencia, aceptando que los precios de transferencia no son una ciencia

exacta y, por lo tanto, podrían existir diferentes interpretaciones válidas para un mismo hecho. En resumen, que, en concordancia con las directrices de la OCDE, la Administración demuestre flexibilidad en los procesos de determinación tributaria

- d. Regulación de los ajustes correlativos en la legislación interna, lo que serviría para que se reconozca y aplique el régimen de precios de transferencia en su verdadera dimensión.
- e. Dar preeminencia a las normas orientadas a solucionar conflictos como son los regímenes de exoneración o los acuerdos privados de precios. En este sentido, el procedimiento llamado consulta de metodología de precios de transferencia debe ser revisado en orden a otorgar un auténtico mecanismo que sirva para evitar las controversias en materia de precios de transferencia.

BIBLIOGRAFÍA

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, Madrid, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, 2002.
- Campagnale Norberto, Catinot Silvia y Alfredo Javier Parrondo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, Editorial LA LEY, 2000.
- Villaverde Gómez, María Begoña, “Empresas Asociadas (Principio at arm’s length” y Precios de Transferencia”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord.,

Estudios de Derecho Internacional Tributario, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006.

- González-Béndiksen, Jaime, “Empresas asociadas en los convenios de doble imposición internacional”, en Juan Pablo Godoy Gallardo, coord., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario/Legis S.A., 2006.
- Delgado Pacheco, Alberto, “El régimen de los llamados precios de transferencia”, en Universidad de Salamanca, comp., *XIV Cursos de Postgrado en Derecho*, Salamanca, Fundación General, 2004.
- Hamaekers, Hubert M.A., “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001.
- Bettinger-Barrios, Herbert, *Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales*. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000.
- Perez Mascuñán, Jorge, “Precios de Transferencia”; en XXI Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996.
- Evans Márquez, Ronald “La experiencia de Venezuela en el área de precios de transferencia” en Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de Precios de Transferencia: teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina S.A., 2008.
- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Argentina, 1983.

- Godoy, Juan Pablo y Catalina Hoyos, “Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente” en Cámara de Comercio de Bogotá, *Precios de Transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*, Bogotá, Cámara de Comercio de Bogotá, 2003.
- Tamayo, Jorge, *Los precios de transferencia en los países de la Comunidad Andina*”, Tesis Doctoral, UASB, 2006.
- García Prats, Francisco, “Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001.
- Garbarino, Carlo, “La Imposición de las Rentas de la Empresa Multinacional”, en Víctor Uckmar, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis S.A., 2003.
- Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.
- Sol Gil, Jesús, “Introducción al Tema de Los Precios de Transferencia”, en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas, 2005.
- Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, disponible en :
www.ocde.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf
- Arese Hector, *Precio de Transferencia*, Boletín CNCE, 2000, en www.cnce.mecon.gov.ar/boletin/bolnovi00.htm

- Bettinger Barrios, Herbert, *Precios de Transferencia en Materia Tributaria*, en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/337/6.pdf>;
- Casas, José, *Precios de Transferencia: un tema de gran importancia para las empresas de México* en:
http://www.kpmg.com.mx/publicaciones/prensa/colaboracion/col_marz06.pdf
- García Prats, Francisco, *Los Precios de Transferencia: su tratamiento desde una perspectiva europea*, en:
<http://www.bibliojuridica.org/libros/1/337/6.pdf>
- Barbosa, Juan David “Los Precios de Transferencia en Colombia” por Mariño, disponible en:
http://www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Juridicas/pub_rev/documents/3
- Código Tributario.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Resoluciones del SRI.
- Sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal relativa a la impugnación del Decreto ejecutivo No. 2430.
- Directrices de la OCDE

ANEXOS

1. **ANEXO 1:** Artículo 91 del Código Tributario antes de la reforma a la LET.
2. **ANEXO 2:** Artículo 91 del Código Tributario actualmente vigente, una vez reformado por la LET.
3. **ANEXO 3:** Artículos agregados al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas - vigente hasta mayo de 2008 - por el Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en Registro Oficial Suplemento 494 de 31 de Diciembre del 2004.
4. **ANEXO 4:** Artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 2430.
5. **ANEXO 5:** Sección Segunda del Capítulo IV del Título Séptimo de la LORTI, actualmente en vigencia.
6. **ANEXO 6:** Artículos 22, innumerado y 23 de la LORTI, actualmente vigentes.
7. **ANEXO 7:** Artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI, actualmente vigente.
8. **ANEXO 8:** Normas de precios de transferencia del RLORTI, actualmente vigentes.

ANEXO 1

Artículo 91 del Código Tributario antes de la reforma a la LET

“Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, exclusivamente, en los siguientes casos:

a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones, para lo cual el sujeto pasivo presentará un informe al Servicio de Rentas Internas;

b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración”.

ANEXO 2

Artículo 91 del Código Tributario antes de la reforma a la LET

“Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”.

NOTA 1: SE ELIMINA LAS REGULACIONES A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SE LOS REUBICA EN LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIA INTERNA.

NOTA 2: Artículo sustituido por Art. 3 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

ANEXO 3

Artículos agregados a Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas - vigente hasta mayo de 2008 - por el Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en Registro Oficial Suplemento 494 de 31 de Diciembre del 2004.

Art. 66-1.- Anexo de la declaración.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con el artículo 4 de este Reglamento, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán en las Oficinas del Servicio de Rentas Internas el Anexo de Precios de Transferencia referente a sus transacciones con estas partes, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en función de los métodos y principios establecidos en los artículos siguientes.

Igualmente, deberán presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia, referente a operaciones con partes relacionadas, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en un plazo no mayor a 6 meses desde la fecha de la declaración, conforme lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento.

Art. 66-2.- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel en el que, cuando se establezcan o impongan condiciones entre dos 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 cuantificadas y registradas.

Art. 66-3.- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos de las operaciones:

1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:

a. En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;

b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

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

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

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

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

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

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

Art. 66-4.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- El precio, en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, deberá ajustarse mediante la aplicación, individual o combinaciones de cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que en su resultado se refleje el principio de plena competencia, en conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior:

1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2. Método del Precio de Reventa.- Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

$$PA = (1 - X\%)$$

PA = Precio de Adquisición

PR = Precio de Reventa

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

3. Método del Costo Adicionado.- Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

$$PV = C (1 + X\%)$$

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

4. Método de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes.

5. Método Residual de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente: a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral 1 anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.- Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Art. 66-5.- Facultades de la Administración Tributaria.- La Administración Tributaria, previa la verificación de la ocurrencia de las circunstancias contempladas en el artículo 91 del Código Tributario, ejercerá la facultad determinadora directa, en función de los métodos detalladas en el artículo anterior, de acuerdo a caso particular.

ANEXO 4

Artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 2430.

Art. 4.- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los socios directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

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

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas acorde con la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.

El término sociedad empleado en este concepto será el entendido por el artículo 98 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

ANEXO 5

Sección Segunda del Capítulo IV del Título Séptimo de la LORTI, actualmente en vigencia.

Sección Segunda.- DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Art. (...).- Precios de Transferencia.- Se establece el régimen de precios de transferencia 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.

Art. (...) 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.

Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

Las características de las operaciones, incluyendo:

En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

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

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

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

Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios

sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

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.”

(Agregado con reforma tributaria del 23 de diciembre de 2009):

A continuación del cuarto artículo innumerado agregado a continuación del Art. 15, agréguese el siguiente innumerado:

“Art. (...) Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.”.

ANEXO 6

Artículos 22, innumerado y 23 de la LORTI, actualmente vigentes

Capítulo VII DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Art. 22.- Sistemas de determinación.- La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto.

“Art. ...- Operaciones con partes relacionadas.- Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América.

La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada.”

“Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

La determinación directa se hará sobre la base de la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;

b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.”

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas,
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,
- “5.- Incremento injustificado de patrimonio.”

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley”

ANEXO 7

Artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 4 de la LORTI, actualmente vigente.

“Art. (...).- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

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

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. (Sustituido con reforma tributaria de 23 de diciembre de 2009)

Sustitúyase el tercer inciso que consta a continuación del numeral 9 del Artículo innumerado agregado luego del Art. 4, por el siguiente:

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

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

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.”

ANEXO 8

Normas de precios de transferencia del RLORTI, actualmente vigentes.

Art. 1.- Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

La Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto.

Capítulo VI BASE IMPONIBLE

Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

1. Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas, que corresponda a los trabajadores de conformidad con lo previsto en el Código del Trabajo.
2. Se restará el valor total de ingresos exentos o no gravados;
3. Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.
4. Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos, en la proporción prevista en este Reglamento.
5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.
6. Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores, de conformidad con lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.
7. Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.
8. Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el presente Reglamento.
9. Se restará el incremento neto de empleos.- A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Empleados nuevos: Empleados contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador, con sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o con sus partes relacionadas, en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

Incremento neto de empleos: Diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa.

En ambos casos se refiere al período comprendido entre el primero de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior.

Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley.- Es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos.

Gasto de nómina.- Remuneraciones y beneficios de ley percibidos por los trabajadores en un periodo dado.

Valor a deducir para el caso de empleos nuevos.- Es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados, siempre y cuando el valor total por concepto de gasto de nómina del ejercicio actual menos el valor del gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, producto del gasto de nómina por empleos nuevos; no se considerará para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos. Este beneficio será aplicable únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan.

10. Se restará el pago a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.- El valor a deducir para el caso de pagos a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, corresponde al resultado de multiplicar el valor de las remuneraciones y beneficios sociales de estos trabajadores sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por el 150%. Este beneficio será aplicable para el caso de trabajadores discapacitados existentes y nuevos, durante el tiempo que dure la relación laboral.

En el caso de trabajadores nuevos y que sean discapacitados o tengan cónyuge o hijos con discapacidad, el empleador podrá hacer uso únicamente del beneficio establecido en el párrafo precedente.

11. Los gastos personales en el caso de personas naturales. El resultado que se obtenga luego de las operaciones antes mencionadas constituye la utilidad gravable.

Si la sociedad hubiere decidido reinvertir parte de estas utilidades, deberá señalar este hecho, en el respectivo formulario de la declaración para efectos de la aplicación de la correspondiente tarifa.

Art. 47.- Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. No serán deducibles los gastos y costos directamente relacionados con la generación de ingresos exentos.

Cuando el contribuyente no haya diferenciado en su contabilidad los costos y gastos directamente atribuibles a la generación de ingresos exentos, considerará como tales, un porcentaje del total de costos y gastos igual a la proporción correspondiente entre los ingresos exentos y el total de ingresos.

Para efectos de la determinación de la base imponible es deducible la participación laboral en las utilidades de la empresa reconocida a sus trabajadores, de acuerdo con lo previsto en el Código del Trabajo.

Serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto.

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al

Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento.

La Administración Tributaria mediante resolución general definirá las directrices para determinar los contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas así como el contenido de los anexos e informes correspondientes.

La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD. 15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita.

Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, para efectos de determinar la renta de fuente ecuatoriana cuando se trate de operaciones de importación y exportación a partes relacionadas se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones:

a) Operaciones de Importación y Exportación.- En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario.

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

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

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

(I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

(II) Su actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y,

(III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

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

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

2. Método del Precio de Reventa.- Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

$$PA = PR(1-X\%)$$

PA = Precio de Adquisición

PR = Precio de Reventa

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

3. Método del Costo Adicionado.- Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

$$PV = C(1+X\%)$$

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

4. Método de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes.

5. Método Residual de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,
b) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral I anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.- Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Para la aplicación de cualquiera de los métodos referidos en el presente artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad operacional, activos y pasivos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la normativa ecuatoriana.

Art. 86.- Prelación de métodos.- Sin perjuicio de lo establecido en los numerales del artículo anterior, a fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en los precios de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; el contribuyente para establecer el método de valoración más apropiado, partirá inicialmente de la utilización del método del precio comparable no controlado, para continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado. Tomando a consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.

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

La Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, disponibilidad y calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Art. 87.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango.

Para este efecto se utilizarán los siguientes conceptos:

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

La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.

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.

En caso de que la consulta sea absuelta por la Administración Tributaria, el contribuyente en cuestión estará eximido de la obligatoriedad de presentación del informe integral de precios de transferencia y sus anexos.

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

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.

Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 91.- Reserva de Información.- La información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada.

