

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO PARA UNA
FILIAL DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL DE SERVICIOS
PETROLEROS, ENFOCADO EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

NATALIA LATACUNGA

2012



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 o 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.

.....

Natalia Latacunga

Septiembre 28, 2012

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO PARA UNA
FILIAL DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL DE SERVICIOS
PETROLEROS, ENFOCADO EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

NATALIA LATACUNGA

2012

**Tutor: Eco. Romeo Carpio Rivera
Quito - Ecuador**

RESUMEN

Esta investigación pretende dar a conocer el marco teórico en el cual se enmarca el régimen de precios de transferencia y los elementos que lo conforman, enfocando el análisis de las diferentes temáticas en los principales lineamientos y directrices emitidas por la OCDE, cuyo principio fundamental es la plena competencia.

Debido a que el concepto de precios de transferencia toma una dimensión importante en el contexto internacional, este trabajo incluye temas como la doble imposición y los instrumentos creados a fin de evitar los problemas que se pueden generar al momento de su fijación, así como una comparación de los pronunciamientos más destacados en esta materia. A fin de tener una aproximación a la realidad ecuatoriana, cada tema abordado incluye referencias a la normativa local.

Este marco teórico no es más que un preámbulo para el estudio de caso enfocado en el diseño de controles internos en precios de transferencia para una empresa local de un grupo multinacional en el área de servicios petroleros.

El trabajo de campo desarrollado contiene una revisión de los aspectos generales de la industria, el Grupo Multinacional y la Filial a fin de delimitar el campo de estudio y aplicación. El análisis de la compañía local incluye la determinación de áreas sensitivas y riesgos relacionados con precios de transferencia, antecedente necesario para el planteamiento de controles, que permitan mitigar o atenuar esos riesgos, enmarcados en el seguimiento de políticas corporativas y regulaciones que en el campo tributario han sido establecidas.

RESUMEN , 4

INTRODUCCIÓN, 7

CAPITULO I. ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO

1.1 PRECIOS DE TRANSFERENCIA, 9

- 1.1.1 Definición
- 1.1.2 Origen de la legislación en el Ecuador
- 1.1.3 Partes relacionadas
- 1.1.4 Principio de plena competencia
- 1.1.5 Criterios de comparabilidad
- 1.1.6 Métodos de determinación del precio de transferencia
- 1.1.7 Métodos aceptados en el Ecuador
- 1.1.8 Acuerdos previos sobre precios de transferencia –APA

1.2 REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A NIVEL INTERNACIONAL: UNA PERSPECTIVA COMPARADA, 29

- 1.2.1 Régimen fiscal de los países más representativos
 - 1.2.1.1 Estados Unidos
 - 1.2.1.2 Alemania
 - 1.2.1.3 Reino Unido
 - 1.2.1.4 Brasil
- 1.2.2 Convenios de doble tributación
 - 1.2.2.1 Principales modelos de convenios de doble tributación
 - 1.2.2.2 Ámbito de aplicación de los convenios
 - 1.2.2.3 Estructura tipo de un convenio
 - 1.2.2.4 Convenios suscritos por el Ecuador
- 1.2.3 Control interno tributario
 - 1.2.3.1 Definición
 - 1.2.3.2 Informe C.O.S.O.
 - 1.2.3.3 Componentes del control interno

CAPITULO II. ANÁLISIS DEL GRUPO CORPORATIVO

2.1 DESCRIPCIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL SECTOR DE SERVICIOS PETROLEROS, 52

- 2.1.1 Economía ecuatoriana y su dependencia del sector petrolero
- 2.1.2 Empresas de Servicios Petroleros
 - 2.1.2.1 Desarrollo basado en innovación tecnológica
 - 2.1.2.2 Empresas de servicios petroleros en Ecuador

2.2 ANÁLISIS DEL GRUPO CORPORATIVO, 58

- 2.2.1 Análisis operativo
- 2.2.2 Análisis financiero

CAPITULO III. DISEÑO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO, 63

- 3.1 Procedimientos del grupo en materia de precios de transferencia, 63
- 3.2 Objetivos del sistema de control interno, 65
- 3.3 Determinación de áreas de riesgo, 65

- 3.4 Análisis de problemas existentes, 68
- 3.5 Sistema de control Interno enfocado en precios de transferencia para la una filial en Ecuador de una empresa multinacional de servicios petroleros, 70
 - 3.5.1 Fijación de precios para productos de exportación
 - 3.5.2 Ingresos por asistencia técnica
 - 3.5.3 Regalías
 - 3.5.4 Servicio técnico y arrendamiento de herramientas
 - 3.5.5 Asistencia técnica global
 - 3.5.6 Cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios
 - 3.5.7 Egresos por servicios administrativos
 - 3.5.8 Controles generales

CAPITULO IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 93

BIBLIOGRAFÍA, 99

INTRODUCCIÓN

El peso de la globalización en todos los países integrados al orden económico mundial, ha presionado tanto a las empresas como a las administraciones tributarias a replantear su estrategia en cuanto a la incidencia tributaria en el costo de los productos de las transacciones que se realizan. Al respecto, el tema de los precios de transferencia ha sido una preocupación determinante de las administraciones tributarias a nivel mundial que ha convertido a las empresas multinacionales en actores importantes de su desarrollo y evolución, tomando en cuenta que estas organizaciones contribuyen en forma significativa a los ingresos y recaudación tributaria de las naciones y, en primera instancia, a la búsqueda de precios justos y de mercados comprables de transacciones entre empresas vinculadas, además que validan la aplicación de diversos modelos fiscales tendientes a evitar la doble tributación.

El intercambio de bienes y servicios entre las empresas de un mismo grupo multinacional ha dado origen a la problemática de la búsqueda de un precio óptimo de transferencia entre ellas. De la misma manera, ha llevado a que las administraciones tributarias se den a la tarea de precautelar que dichas organizaciones paguen impuestos en su jurisdicción, tomando como base la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado. El mayor volumen y variedad de transacciones ha obligado a las administraciones tributarias a nivel mundial a establecer regulaciones de precios de transferencia cada vez más estrictas e incluyentes. El establecimiento de sanciones por desviaciones al principio de plena competencia ha traído consigo la necesidad de que todas las organizaciones replanteen el control establecido en precios de transferencia.

La relevancia de este tipo de transacciones ha motivado a que organismos internacionales, en especial la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE, se hayan visto en la tarea de sentar bases para la fijación de precios de transferencia

con el objetivo de prevenir la elusión fiscal así como evitar problemas de doble imposición. En el caso latinoamericano, las legislaciones internas de la mayor parte de países se han alineado a las directrices establecidas por la OCDE, cuyo principio fundamental es la plena competencia, siendo este último el tema central del desarrollo del presente trabajo.

Dentro del marco teórico, la investigación realizada contiene una revisión de los antecedentes en cuanto a precios de transferencia y los factores que lo afectan. Constituye un compendio de los elementos fundamentales y los lineamientos emitidos para regular y controlar precios de transferencia tanto a nivel mundial como lo determinado en la normativa ecuatoriana, además da una perspectiva global de los convenios de doble tributación y los acuerdos anticipados. El tema del control interno en precios de transferencia es abordado como un elemento integrador entre los objetivos de cada filial con los objetivos del grupo corporativo.

Para el desarrollo de la investigación se tomó como base las transacciones entre compañías relacionadas de una empresa de servicios petroleros con presencia en más de 90 países alrededor del mundo, a fin de analizar y validar las políticas y procedimientos seguidos en términos de precios de transferencia, además de tener un análisis de áreas de riesgo y planteamientos de los posibles controles a ser implementados en pro de reducir o mitigar los riesgos existentes.

De lo antes citado, se plantea que los precios de transferencia deben contar con un sistema de control interno que dé a la empresa una base de seguridad razonable y transparencia en el logro de sus objetivos, enmarcados en la eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información y cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

CAPITULO I: ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO

1.1 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El concepto de precios de transferencia ha adquirido mayor relevancia como resultado del cambio y evolución constante en las formas de negociación que han ocasionado una globalización de la economía. La movilidad transfronteriza de los factores de producción, como una de las características de la economía mundial contemporánea, ha fomentado la interrelación de las sociedades nacionales y extranjeras, siendo esta tendencia la que ha incrementado las negociaciones internacionales. “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”¹.

A fin de evitar distorsiones es necesario implementar principios relativos a precios de transferencia entre empresas vinculadas, con el objetivo de determinar la base tributaria apropiada en cada jurisdicción, evitar la doble imposición, minimizar los conflictos entre las administraciones tributarias de los países involucrados y constituir una herramienta de fomento del comercio e inversión internacionales.

En pro de llegar a un mutuo acuerdo entre países, la comunidad internacional ha adoptado dos principio básicos, el principio de entidades separadas, conforme al cual cada entidad del grupo multinacional está sujeta a tributación sobre el ingreso que le es atribuible, y el principio “Arm’s length” o de plena competencia, que constituye la esencia de los precios de transferencia.

¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Directrices aplicables en material de precios de transferencia a empresas multinacionales*, 1995.

1.1.1 Definición de precios de transferencia

Varios han sido los pronunciamientos en relación a una definición de lo que son los precios de transferencia, entre las entidades más destacadas en el estudio de este campo de la tributación está la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE, la misma que define este concepto de manera más general, como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas vinculadas.²

Acorde al fin que persigue los precios de transferencia pueden definirse como “los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional”³.

La legislación ecuatoriana incluye una definición de precios de transferencia en el artículo sin número posterior al Art. 15, en el cual se establece: “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”⁴.

A lo largo del tiempo los precios de transferencia han sido configurados con un concepto altamente negativo, cuando en realidad la existencia de los precios de transferencia no tienen que obedecer necesariamente a prácticas indeseables de las

² Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., página P-3 numeral 11.

³ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., página P-3 numeral 11.

⁴ Sección agregada por Art. 78 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Sección segunda –De los precios de transferencia.

empresas que los acuerdan⁵, es necesario tomar en cuenta “que los precios de transferencia pueden tener diversas y legítimas finalidades, por tanto no deben ser asimilados a elusión o evasión fiscal, son un concepto inicialmente neutro que no conlleva en sí ni ventaja ni desventaja tributaria.”⁶

1.1.2 Origen de la legislación en el Ecuador

El Ecuador no ha estado aislado de regulaciones de precios de transferencia, las regulaciones referentes al tema inician con la modificación al artículo No. 91 del Código Tributario, sustituido por el Art. No. 4 de la Ley 99-24 (Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999), en este artículo se da a la Administración Tributaria la facultad de regular y normar todo lo referente a los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios.

Por medio de la normativa citada la Administración Tributaria tiene un campo de acción limitado a exclusivamente a las transferencia de bienes, dejando de lado algunos temas relevantes como regalías y demás transacciones de servicios.

Debido a lo limitado del Art. 91, la Administración buscó normas adicionales que le permitan mejorar el control en término de transacciones entre vinculadas y por medio del Decreto Ejecutivo No. 2430, (Suplemento del Registro Oficial No. 494 del 31 de diciembre del 2004), se efectuaron modificaciones al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la cual se incorporan los aspectos sustanciales que permiten realizar controles eficientes en materia de precios de transferencia, incorporando además principios OCDE, entre los cuales tenemos:

⁵ A. Delgado Pacheco, *El régimen de los llamados precios de transferencia, Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2001, p.271.

⁶ Tamayo, Jorge, *Los precios de transferencia en la legislación de los países de la Comunidad Andina*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006, pág. 6

- Se incorporó la definición de cuando se configura partes relacionadas o vinculación,
- Se establece que los precios pactados en las transacciones económicas mantenidas entre compañías vinculadas deben reflejar que fueron pactadas bajo el principio de “Plena Competencia”. En caso contrario; es decir, cuando dichos precios no cumplen con los mencionados lineamientos, faculta a la Administración para realizar ajustes en los precios de los bienes y servicios que se venden a los consumidores individuales o empresas; o que sean usados para la producción; o necesarios para la prestación de servicios,
- Se establecen los criterios de comparabilidad, y
- Se definen los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

Esta reforma trajo controversia, puesto que se estableció en un reglamento normas no contenidas en la ley que reglaba, sino que la norma se remitía al Código Tributario como fuente, es por ello que se interpuso una demanda de nulidad, después del fallo de la mencionada demanda se anuló únicamente lo referente a que se consideraba parte relacionada en el caso en que se había efectuado transacciones de bienes o servicios con sociedades domiciliadas en regímenes de menor imposición o paraísos fiscales, incluido en posteriores normativas.

Las Resoluciones de carácter general No. NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641 publicadas en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero del 2006 fueron emitidas por el Servicio de Rentas Internas a fin de aplicar las normas reglamentarias, las cuales incluyeron el contenido del Anexos e Informe Integral de Precios de Transferencia y los parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia

En el Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de Diciembre del 2007 se expide la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, la misma que constituyó en una reforma integral en temas tributarios. En lo referente a precios de transferencia las inclusiones fueron sustancialmente importantes para la aplicación y consolidación del control tributario en esta materia. Entre los cambios más relevantes tenemos:

- La definición de Partes Relacionadas se incluye en la Ley, se incorpora además la presunción de vinculación con transacciones hacia o desde paraísos fiscales y se incluye la presunción de vinculación por proporción de transacciones.
- Se establece por ley el Principio de Plena Competencia
- Se establece por ley la facultad de determinar ajustes en precios de transferencia.
- Se incorporan sanciones de hasta 15.000 dólares en casos de no presentación o presentación con errores del informe integral.
- Se incluye la posibilidad de presentación de consultas para establecer si la metodología a aplicar en precios de transferencia es la adecuada (APA'S).

En esta reforma, la legislación ecuatoriana (como gran parte de los países) sigue los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, tanto en la definición del principio de plena competencia, los criterios de comparabilidad y los métodos aplicables a este principio.

Como parte de los planes y cambios relacionados con el tema de precios de transferencia, en abril del 2007, el Servicio de Rentas Internas, incorporó formalmente el Área de Fiscalidad Internacional, con el fin de controlar las operaciones internacionales en temas como renta mundial, renta de no residentes, con o sin establecimiento permanente, precios de transferencia, convenios de doble tributación y de manera general la planeación fiscal internacional.

Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC09-00286 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No. 585 del 7 de mayo del 2009, se reformó la Resolución NAC-DGER2008-0464 (Registro Oficial No. 324, del 25 de abril del 2008), se establece el “Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia” mismo que reemplazó en toda la resolución el nombre de “Anexo de Precios de Transferencia” por “Anexo de Operaciones con Partes relacionadas”, además que estableció nuevos montos para su presentación:

- Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que efectúen operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior en un mismo periodo fiscal, en un monto acumulado superior a tres millones de dólares, deberán presentar al SRI el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.
- Los contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo periodo fiscal, por un monto acumulado comprendido entre uno y tres millones de dólares, y cuya proporción del total de 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%.
- Están obligados a presentar el “Informe Integral de Precios de Transferencia” los contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas del exterior en un monto acumulado superior a los cinco millones de dólares.
- A partir del fiscal 2009, los contribuyentes que efectúen operaciones o transacciones con partes relacionadas, deberán sujetarse al plazo establecido en el Art. 84 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

- La obligación de presentación del anexo e informe según los requerimientos establecidos en la Resolución No. NAC-DGER2008-0464, no limita en forma alguna a que la Administración, solicite a cualquier contribuyente por cualquier monto y por cualquier tipo de operación o transacción con partes relacionadas, la información que el Servicio de Rentas Internas considere necesaria para establecer si en los precios pactados en dichas transacciones corresponde el principio de plena competencia.

1.1.3 Partes relacionadas

Los precios de transferencia se fundamentan en lo establecido en el Art. 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio –en adelante Convenio OCDE– en el cual básicamente establece la existencia de empresas vinculadas o relacionadas, y para el efecto en los apartados 1a) y 1b) determina que dos partes son consideradas como vinculadas, cuando:

1a) 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;

1b) Una de las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, 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 están, en sus relaciones financieras o comerciales, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una empresa de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y, en consecuencia, sometidos a imposición.

El definir cuándo puede considerarse vinculación entre las partes se ha convertido en un tema de vital trascendencia, a tal punto que en el caso ecuatoriano se estableció por Ley los criterios para considerar vinculación, es así que en la Ley de Régimen Tributario Interno se incluyó un artículo (artículo sin número posterior al Art. 4) donde se determinó los casos en los cuales se consideran partes relacionadas, incluyendo la presunción de partes relacionadas cuando se realicen actividades con paraísos fiscales y jurisdicciones fiscales de menor imposición.

1.1.4 Principio de plena competencia.

El Convenio OCDE incluye en su Art. 9 la regla denominada Arm's Length o principio de libre competencia, la cual establece la potestad que tienen los estados cuando no se desarrollan a la luz de este principio. "Cuando 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 dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia"

El principio de plena competencia tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se pueda establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiese establecido de haber actuado como empresas independientes al grupo. Procede este principio, en consecuencia, a eliminar el efecto de estas condiciones especiales en los niveles de utilidad de las empresas. Con el fin de alcanzar el resultado deseado, este principio debe regir las actuaciones tanto de las empresas multinacionales como de las administraciones tributarias.

Este principio de plena competencia rige los modelos de convenios para evitar la doble imposición de gran relevancia tributaria, específicamente, el Convenio Modelo de Tributación sobre Ingresos y Capital de la OCDE y el Convenio Modelo sobre Doble Imposición de la Organización de Naciones Unidas, debido a que no ha existido ninguna teoría alternativa aceptable, convirtiendo a este principio en la base de los precios de transferencia a nivel mundial.

Con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables, el principio de plena competencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operarían como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. La preocupación se centra en la índole de las relaciones comerciales entre esos partícipes porque su consideración como empresas separadas lleva a tratar a los miembros del grupo multinacional como si fueran entidades independientes.⁷

Lo que busca el principio de plena competencia es que los miembros de un grupo multinacional sean vistos y tratados –para fines tributarios- como entidades que operan en forma independiente, en lugar de partes de una sola unidad de negocios. Con ello se busca tener un tratamiento tributario igual para empresas multinacionales y para empresas independientes y evita así crear ventajas o desventajas tributarias que podrían distorsionar las posiciones competitivas de unas u otras y fomenta el crecimiento del comercio y la inversión al eliminar consideraciones fiscales en la toma de decisiones.

Tal cual lo establecen las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, no puede presumirse que toda relación entre empresas vinculadas implique una elusión fiscal, sino porque los miembros del grupo multinacional se

⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo I, B.

enfrentan con circunstancias comerciales diferentes a las que se enfrentarían las empresas independientes, por tanto este principio es difícil de aplicar cuando las empresas independientes rara vez participan en operaciones realizadas por empresas asociadas, o casos en los cuales por temas de protección a desarrollos científico tecnológicos la información comparable es casi inexistente.

La legislación ecuatoriana también se alineó al principio de plena competencia, llegando a un consenso internacional con los convenios anteriormente citados. Al respecto, la Ley Orgánica de Régimen Tributario define al principio de plena competencia como:

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.

En función de esta definición podemos ver que no existe diferencia en lo establecido previamente por la OCDE y, al igual que lo establece este organismo, es necesario dar relevancia a que por temas de confidencialidad no siempre existirá la información necesaria que permita determinar que las condiciones entre relacionadas han sido similares a las que se hubieran tenido con terceros independientes.

1.1.5 Criterios de comparabilidad.

Aparte del principio de plena concurrencia, el sistema se sustenta en la comparabilidad de las operaciones de las empresas, en condiciones similares y bajo procedimientos

técnicos previamente definidos, siendo tal el referente básico para realizar los ajustes tributarios a las transacciones o a los resultados de un negocio. El análisis requerido para determinar con que empresas es equiparable la empresa objeto de una auditoría de precios de transferencia entraña una serie de técnicas y aproximaciones desde los puntos de vista operativo, funcional, comercial y financiero.⁸

Las Directrices emitidas por la OCDE establecen y sugieren como factores determinantes de la comparabilidad a: Características de los activos o los servicios, análisis funcional, cláusulas contractuales, circunstancias económicas, y estrategias mercantiles,

Al respecto de los criterios de comparabilidad, la legislación ecuatoriana prevé los elementos a tomar en cuenta en el momento de determinar operaciones comparables y lo establece en el siguiente artículo:

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:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

⁸ Guerra Bello, Gustavo, *Inversión Internacional y Sistema Tributario- Apuntes sobre precios de transferencia entre partes relacionadas como estrategia fiscal*; Revista Estudios Socio-Jurídicos Universidad del Rosario, Bogotá - Colombia, 2006, pag.21.

- b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
 - 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; y,
 - e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.
2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.
 3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
 4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
 5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

1.1.6 Métodos de determinación del precio de transferencia:

Como se había establecido previamente el principio de plena competencia se basa en la comparación de las condiciones de una operación entre empresas vinculadas con las condiciones de las operaciones entre organizaciones independientes. A fin de que estas comparaciones sean adecuadas, las características económicas relevantes de los factores deben ser lo suficientemente comparables, es decir que ninguna de las diferencias puedan afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

Los Estados pueden decidir qué métodos para determinación del precio de transferencia a aplicar, sin embargo los textos elaborados por la OCDE establecen recomendaciones en función de los posibles métodos que pueden ser utilizados.

Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas entre sí, revisan cualquier diferencia que pudiera afectar a su valor de manera significativa. Estos métodos han sido divididos en métodos tradicionales (reconocidos por la OCDE) y otros métodos.

En cualquier caso, existe un grupo de países que se encuentran renuentes a aceptar de forma general la aplicación de los métodos basados en el beneficio, surgiendo un problema grave ya que sin un acuerdo sobre el empleo de los métodos basados en el beneficio, habría continuas discusiones acerca de la fijación de los precios de transferencia entre los países miembros de la OCDE, así como entre éstos y los países no miembros y existiría una alta probabilidad de que los contribuyentes estuviesen sujetos a doble imposición.

Con esta perspectiva, las Directrices de 1995 han llegado a la conclusión de que, aun aceptando la aplicación de los métodos basados en el beneficio, sería necesario adoptar ciertas precauciones para evitar un uso excesivamente amplio de los beneficios netos como indicador de que las condiciones de las transacciones controladas reflejen operaciones realizadas en virtud de la independencia mutua de las partes.

El modelo OCDE recomienda la utilización de los siguientes métodos para determinación de precios de transferencia:

Método del precio libre comparable. El método del precio libre comparable 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. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.⁹

Método del precio de reventa. El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre

⁹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo II, C.i

las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.¹⁰

Método del coste incrementado. El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados indirectamente a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido unos acuerdos de puesta en común de equipos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.¹¹

Otros métodos. A menudo denominados métodos globales, los cuales están basados en el beneficio como la participación de utilidades y el método de beneficios comparables, cabe mencionar que estos métodos no son aceptados por la OCDE debido que no cumplen con el principio de plena competencia y por el contrario realizan un reparto global de acuerdo a su fórmula preestablecida.

1.1.7 Métodos aceptados en el Ecuador

En el Ecuador, la Ley Orgánica de Régimen Tributario, por medio del Reglamento emitido para su aplicación, se determinaron los métodos para aplicar el Principio de Plena Competencia en el Art. 85, el mismo que establece los siguientes métodos:

¹⁰ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo II, C.ii

¹¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo II, C.iii

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.(...)

Este método, contemplado también por la OCDE, es un método ideal para productos y servicios comercializados en mercados competitivos, en los cuales existan varias fuentes de comparación. Además este involucra operaciones realizadas por nombre propio o por medio de intermediarios.

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.

De acuerdo al criterio emitido por la OCDE este método es ideal para bienes y servicios sin o con escaso valor agregado, por lo cual puede ser un método aceptable para empresas comercializadoras y distribuidoras.

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.

Este método es adecuado para empresas de servicios, puesto que parte de un costo de adquisición al cual se le agregan los costos incurridos y un margen de utilidad.

La práctica general establece que cuando los métodos tradicionales no pueden ser aplicados con confiabilidad o cuando las transacciones están muy relacionadas se deben utilizar los métodos transaccionales de utilidades.

El momento de determinar el método a utilizar se debe buscar medidas o indicadores que reflejen independencia mutua de las partes. “Esta búsqueda ha conducido a otros métodos que ponen énfasis en la rentabilidad neta, esto es, en métodos basados en el beneficio, ya que, por regla general los beneficios netos no se encuentran tan influidos por las características de las diferentes transacciones; en vez de ello, los beneficios netos están más directamente influenciados por las características de las empresas y de las funciones que las mismas desempeñan, por los activos utilizados y por los riesgos asumidos en las transacciones. Todo ello significa que los métodos basados en el beneficio no se encuentran tan directamente relacionados con las condiciones de las transacciones controladas como lo están los métodos basados en las

transacciones, motivo por el que se sitúan en segundo lugar de preferencia respecto a los métodos basados en las transacciones. No obstante, dado que dependen en menor medida del similar carácter de las transacciones, los métodos basados en el beneficio se han utilizado en casos difíciles y complejos.”¹² Los otros métodos establecidos en la legislación ecuatoriana son:

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:

¹² Rubio, Juan, *Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España*, Universidad Complutense de Madrid, pág. 66

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.

Sin duda la elección del método a ser utilizado constituye un tema delicado, el cual no debe primar factores como el que menor carga fiscal o mayor recaudación traiga como resultado, la decisión del método adecuado debe fundamentarse en el criterio que mejor demuestre las condiciones de libre competencia. La OCDE, por su parte, manifiesta su predilección por el método de precio comparable, “Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás”¹³, sin embargo en la teoría existen problemas de aplicación haciendo evidente la necesidad de recurrir a otros métodos igualmente válidos.

¹³ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo II, C.i. 2.7

1.1.8 Acuerdos previos sobre precios de transferencia –APA:

Al hablar de Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia –APA es importante abordar uno de los puntos establecidos en la reforma tributaria denominada Ley para la Equidad Tributaria, la cual planteó que: “La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.”

Es decir se dio luz verde para la implementación en el país de los acuerdos previos sobre precios de transferencia APA’s por sus siglas en inglés Advanced Pricing Agreement.

Un APA es un sistema de acuerdos anticipados de precio que plantean un acuerdo entre la Administración Tributaria y un grupo empresarial por el que aquella fija el método de valoración del precio de transferencia que será aplicado a las transacciones entre empresas vinculadas.

“Los APA’s tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales (de naturaleza administrativa, judicial y convencional) para 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 (...). La fiabilidad de una previsión depende de los hechos y circunstancias de cada caso particular. Los contribuyentes y las administraciones tributarias deben prestar una gran atención a la fiabilidad de las previsiones al plantearse la esfera de un APA. Las previsiones no fiables no deberían incluirse en un APA. En general, podrá formularse una previsión

más fiable sobre la pertinencia de un método y de su aplicación, así como sobre las hipótesis de base realizadas, que sobre la correspondiente a resultados futuros (nivel de precios o de beneficios).”¹⁴

“Si el método prefijado se utiliza correctamente, la empresa quedará libre de ajustes por precios de transferencia durante el período acordado. Aunque este régimen se puede aplicar a nivel interno, alcanza su máximo interés en los casos en que un grupo multinacional puede alcanzar este tipo de acuerdos con la autoridad fiscal extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior.”¹⁵

La ventaja de este sistema es que los valores y la metodología aprobados por la Administración respecto a las políticas de precios de transferencia propuestos por el sujeto pasivo, no se pondrán en duda con posterioridad. Este sistema se aplica especialmente por países como Estados Unidos, Alemania y Japón, como se determinó previamente, en Ecuador fue incorporado a partir de la promulgación de la Ley de Equidad Tributaria en el 2007.

1.2 REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A NIVEL INTERNACIONAL: UNA PERSPECTIVA COMPARADA

De la aplicación de los precios de transferencia, se puede destacar un conjunto de elementos comunes, que hacen que la problemática y las soluciones aplicadas suelen ser bastante similares.

Se pueden considerar los siguientes elementos comunes:

- Utilización del principio de precio de plena competencia como criterio básico de ajuste,

¹⁴ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., Capítulo IV, F

¹⁵ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., pág. 16

- Su utilización tiene como objeto la corrección o ajuste de las transacciones entre operaciones vinculadas. Los criterios de vinculación suelen diferir entre países,
- La aplicación de las reglas de valoración de las transacciones se ajustan habitualmente a las directrices de la OCDE,
- La aplicación de las reglas de valoración se hace con carácter automático, existiendo dos bloques de países: en primer lugar, aquellos que tienen una regulación legal específica sobre los precios de transferencia y, en segundo lugar, aquellos que no disponen de una regulación al respecto, en cuyo caso los procedimientos sobre precios de transferencia se basan en actuaciones administrativas o decisiones jurisdiccionales.
- Los ajustes que se proponen son de carácter general y de carácter bilateral,
- Las regularizaciones administrativas derivadas de comprobaciones fiscales no suelen incorporar sanciones tributarias, salvo cuando se aprecia ánimo defraudatorio.
- Los Estados Unidos vienen aportando soluciones innovadoras respecto del estado de la cuestión.”¹⁶

En la mayoría de los países, la fijación de los precios de transferencia respecto a las operaciones internacionales está regulada por disposiciones legales específicas aplicables a todas las transacciones que tienen lugar entre un contribuyente residente y otro vinculado residente en el extranjero. Este es el régimen de países como: Alemania, Austria, Bélgica, Corea, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Italia, Japón, México, Noruega, Reino Unido y Suecia, entre los más destacables. En el caso ecuatoriano estas regulaciones son aplicables no solo partes relacionadas del extranjero, sino también a vinculadas locales, pese a que no existe un control formal de transacciones como es el caso del Informe Integral de Precios de Transferencia, aplicable solo a transacciones con partes relacionadas del exterior.

¹⁶ Díaz Ortega, Joaquín, *Manual de Procedimiento Fiscal sustentado en los métodos de precios de transferencia en Venezuela*, Universidad Pedagógica Experimental Libertador, 2005, pág. 18

En otros países sólo se aplican las disposiciones especiales a determinadas operaciones, como pueden ser el transporte de mercancías, las operaciones intra-grupos, los activos intangibles, las prestaciones de servicios.

Incluso, hay países donde no existe una regulación expresa de los precios de transferencia, aunque se suelen aplicar las directrices sobre precios de transferencia establecidas por la OCDE, como es el caso de Holanda. En la mayoría de los países de la OCDE, la normativa oficial incorpora las recomendaciones de las directrices de la OCDE del año 1979, aunque hay países que están revisando su regulación al respecto e incorporando algunas cuestiones tratadas en el Informe de 1995; Japón y Australia incorporaron como método de ajuste el margen neto de la transacción.

1.2.1 Régimen fiscal de los países más representativos

A continuación se analizará el régimen fiscal de los precios de transferencia en algunos países representativos a criterio del investigador de este trabajo.

1.2.1.1 Estados Unidos.

El sistema de precios de transferencia norteamericano se encuentra fundamentado en la sección 482 del Código de Rentas Internas -Internal Revenue Code (IRC) de 1986, el mismo que fue promulgado en 1928 y ha sufrido varias modificaciones enfocadas principalmente en la facultad entregada a la Administración Tributaria para la determinación de la base para la fijación de un precio de transferencia óptimo.

Hasta 1986, la Administración Tributaria de los Estados Unidos aplicó los criterios de la OCDE sobre precios de transferencia, sin embargo, en 1987 el Internal Revenue Service (IRS) y el Departamento del Tesoro publicaron un documento en el que se comenzaba a vislumbrar una cierta desviación de los

principios generales mantenido por la OCDE al considerar que la determinación de un precio proporcional a la renta se ajustaba al principio de libre competencia. De hecho, el artículo 482 del IRC se había alterado sustancialmente al incorporar un segundo párrafo en el cual se señalaba que el precio de transferencia de un bien inmaterial debe ser proporcional a las rentas obtenidas por el beneficiario y, por tanto, debe ser proporcional a los beneficios imputables a esos bienes. Revisadas todas las aportaciones y consideradas las discusiones que el Informe había generado, en enero de 1992 el Departamento del Tesoro emitió el “Informe sobre la aplicación y gestión del artículo 482”, donde se pretendía integrar las críticas vertidas al Informe de 1987 y aportar soluciones novedosas.¹⁷

La sección 482, al igual que las Directrices de la OCDE de 1979, también contemplan los métodos tradicionales de plena competencia (el método del precio comparable de plena competencia, el del precio de reventa y el método del coste incrementado), sin embargo para el caso norteamericano la determinación de estos métodos requiere de un alto grado de exigencia y complejidad al momento de establecer los criterios de comparabilidad, siendo este un factor para la habilitación de métodos alternativos, tales como: precio de reventa incrementado, beneficios comparables (ratio de Berry, beneficio bruto entre gastos operativos, tasa de retorno sobre el capital invertido), y otros métodos, especialmente para el reparto de costes.

Los problemas de precios de transferencia de los Estados Unidos con otros Estados se pueden solucionar por medio de los métodos propuestos por la OCDE; sin embargo, “en la práctica el IRS tiende a aplicar métodos consistentes en la distribución o división del beneficios, que para la OCDE constituyen métodos complementarios o residuales.”¹⁸

¹⁷ Rubio, Juan, op. cit , pág. 90

¹⁸ Rubio, Juan, op. cit , pág. 91

Las características esenciales de las disposiciones establecidas en la mencionada sección 482, se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Acepta la no existencia de un único precio de transferencia adecuado y permite la adopción de un precio de transferencia válido, siempre y cuando, refleje la realidad económica de las partes relacionadas y se encuentre dentro del intervalo de precios de plena competencia.
- Incluye cinco métodos potencialmente aceptables: 1) El precio comparable no controlado y, en caso de propiedad intangible, las transacciones comparables no controladas, 2) el precio de reventa, 3) el coste incrementado, 4) los beneficios comparables, y 5) los métodos de división de beneficios.
- Puesta en práctica de la proporcionalidad de los ingresos, que implicar revisar la valoración de la transacción cuando los beneficios obtenidos superen los previsibles en el momento de la fijación del ajuste inicial.¹⁹
- Enfatiza la importancia de la documentación actualizada para poder establecer precios de transferencia defendibles económicamente.²⁰

1.2.1.2 Alemania

La Ley Fiscal sobre Transacciones con el Exterior –AstG, del 8 de septiembre de 1972, desarrolló el principio de plena competencia al señalar que “cuando se hayan reducido los rendimientos de una empresa residente en Alemania procedentes de una transacción con otra empresa vinculada residente en el extranjero, en la que se hayan convenido condiciones que no se hubieran

¹⁹ García Prats, Francisco, *Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*, Universidad de Valencia, 2005, pág. 45

²⁰ Herrero Marol, Carlos; *Precios Internacionales*; Editorial Aranzadi, España, 1999, pág. 167

acordado entre partes independientes, dichos rendimientos deben valorarse, a efectos del Impuesto de Sociedades, como si se hubieran obtenido entre partes independientes”.²¹

Por otro lado en 1983, se expidieron los “Principios Administrativos” los mismos que constituyen el fundamento legal de operaciones con relacionadas de Alemania. Estos principios siguen las Directrices de la OCDE y son de aplicación obligatoria para la Administración Tributaria, mas no para los sujetos pasivos. El objetivo fundamental de los mismos fue establecer una guía para la determinación los precios de plena competencia entre empresas vinculadas. La normativa vigente establece la existencia de vinculación cuando:

- Exista una participación de al menos el 25% del capital social,
- Una tercera persona tenga participación sustancial en ambas entidades,
- Cuando exista influencia, directa o indirecta, en la toma de decisiones por parte o procedente de la vinculada, y
- Cuando exista interés propio en la obtención de ingresos por parte de la otra entidad o persona.

Así pues, “las operaciones entre sociedades o personas vinculadas deben ser tratadas como operaciones entre partes independientes, aplicando las condiciones de libre competencia. Con el fin de conocer la realidad económica de la sociedades vinculadas y las condiciones de aplicación del principio de libre competencia, la normativa alemana es más operativa que la española al acudir a las funciones que efectivamente realiza cada una de las entidades vinculadas. En particular se suele analizar: a) la estructura, organización y reparto de riesgo de cada entidad dentro del grupo empresarial; b) la asunción de funciones

²¹ Herrero Marol, Carlos; op. cit., pág. 92

particulares para cada entidad (producción, montaje, investigación, servicios, etc.); c) las condiciones de responsabilidad en las entidades que asumen las funciones (agentes, meros intermediarios, comisionistas por cuenta propia o ajena, etc.); d) la estructura de activos utilizados en el desarrollo de las transacciones objeto de análisis.

Este análisis funcional impide la posibilidad de transferir beneficios a entidades sin función, del tipo base compañías o sociedades instrumentales. (...)

Respecto a los mecanismos de corrección o ajuste de los precios de transferencia entre sociedades vinculadas, la Administración Tributaria Alemana se ajusta a las recomendaciones de la OCDE.²²

A partir de la promulgación de la Ley sobre la Reducción de Beneficios Fiscales –StVerAbG en el 2002, se estableció “la obligación de llevar un registro documental de todas las operaciones realizadas con entidades vinculadas residentes en el extranjero, y del reparto transfronterizo de beneficios entre una sociedad y su sucursal. Dicho registro debe contener toda la información disponible sobre las condiciones económicas y jurídicas, y sobre las razones comerciales que determinaron el valor de la operación entre partes vinculadas en cuestión.”²³ Con esto se pretende no solo que se lleve una documentación que avale los precios de mercado, sino también de la naturaleza de la operación llevada a cabo.

El régimen alemán admite tres categorías del principio de plena competencia:

“(1) El principio de plena competencia ilimitado: Las transacciones a comparar son idénticas en sus características esenciales o el precio de comparación puede

²² Herrero Marol, Carlos; op. cit., pág. 92

²³ Halla, Natalie; *Alemania: la nueva normativa alemana sobre precios de transferencia, subcapitalización y régimen holding*; David Mülchi&Asociados, Madrid, 2005, pág. 2.

ser adaptado sin dificultades a las diferencias existentes. En estos casos, el derecho tributario alemán prevé la aplicación de los llamados “métodos estándar”.

(2) El principio de plena competencia limitado: Las transacciones a comparar no son idénticas en sus características esenciales, pero mediante adaptaciones mayores de los precios a comparar se puede aún establecer una comparabilidad. En este caso se permite no sólo la aplicación de los “métodos estándar” sino además la de los métodos de beneficios transaccionales.

(3) El principio de plena competencia hipotético: No existen transacciones que pueden ser hechas comparables con la transacción a verificar ni siquiera en el caso de que se procediera a adaptaciones mayores. En el fondo, la aplicación de este principio apunta a una simulación del proceso de negociación y determinación de precios entre partes independientes entre sí. Para ello se determina un precio mínimo, desde la perspectiva de la empresa suministradora, y un precio máximo desde la perspectiva de la empresa receptora del bien o de la prestación. El precio de transferencia aplicable debe ubicarse entre el precio mínimo y el precio máximo en el llamado “margen de acuerdo” (en caso de que exista).

El método de comparación de beneficios globales y el método de distribución del beneficio global no son admisibles en ningún caso.”²⁴

1.2.1.3 Reino Unido

La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de los precios de transferencia fue el Reino Unido en 1915. A través de la Ley de Finanzas de 1915, se establecía que en el supuesto de que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una

²⁴ Kramer, Frank; *Reglas sobre precios de transferencia en Alemania: el Traspaso de Funciones*; Revista de Administración Tributaria No.31, CIAT, Colombia, Junio.2011

empresa residente en el Reino Unido y la empresa no residente tuviera una estrecha conexión y ejerciera un control sustancial sobre la empresa residente en la jurisdicción fiscal inglesa; sí como consecuencia de esto, el negocio realizado entre las dos producía en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente debía tributar en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada.²⁵

Sin embargo de la normativa, fue solo de carácter preventivo debido a que no contaba con las herramientas para un control efectivo. La Income and Corporation Taxes Act en 1988 desarrolla en su artículo 770 las normas básicas reguladoras de los precios de transferencia a través de la concesión de facultades especiales y delegadas a la Administración Tributaria británica para valorar las operaciones de los grupos empresariales cuando se considere que no están aplicando los precios de mercado. El citado artículo establece que cuando entre las partes implicadas en una transacción existe una relación de dominio, por ejercer una el control sobre la otra, y el precio preestablecido es inferior al que se hubiera acordado entre partes independientes, deberá aplicarse este último precio para calcular los beneficios del vendedor.²⁶

Las normas establecidas en Reino Unidos son aplicables a operaciones de ventas de mercancías, arrendamiento de bienes inmuebles, transmisión de derechos económicos, patentes, licencias, marcas, nombres comerciales y know how, y prestaciones de servicios.

Debido a que la definición de vinculación era excesivamente extensa e imprecisa, en la Norma Presupuestaria para el ejercicio fiscal 1998/1999

²⁵ Sala Galván, Gemma, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2003, pág. 51

²⁶ Rubio, Juan, *op. cit.*, pág. 93

publicada en abril de 1998 se incluyeron nuevas reglas sobre los precios de transferencia.²⁷ Los cambios más significativos estuvieron alrededor del establecimiento de criterios de control y vinculación de las empresas, resumidos en que existe vinculación cuando:

- Exista participación, directa o indirecta, de los derechos de propiedad a voto o en capital, superior al 50%,
- Si los derechos de propiedad son superiores al 40% y conjuntamente con otra entidad posee el 80% del capital de la parte relacionada.

No existe normativa específica que determine los métodos de determinación de los precios de transferencia aceptados en la normativa británica por lo que se entiende que al ser un país miembro de la OCDE son de aplicación las Directrices y lineamientos establecido por este organismo en términos de precios de transferencia.

1.2.1.4 Brasil

Brasil ha desarrollado un método que permite al contribuyente determinar matemáticamente y probar su fijación de precios de referencia, sin tener que buscar un criterio de comparabilidad.

La exigencia de la adopción de los precios de mercado en Brasil, más que una determinación legal, resulta de la propia Constitución, como una forma de evitar que los contribuyentes en situación equivalente sean tratados diferente, en función de transacciones no equilibradas practicadas con personas vinculadas.²⁸

²⁷ Rubio, Juan, *op. cit.*, pág. 93

²⁸ Akie Utumi, Ana; *Precios de transferencia y acuerdos anticipados de precios*, Revista 50, Brasil, Diciembre 2010, pág. 8

La normativa referente a precios de transferencia aplicable en Brasil fue creada mediante la promulgación de la Ley 9,430 en 1996, bajo la cual si bien se siguen ciertas recomendaciones de la OCDE se admiten únicamente los siguientes métodos de fijación de precios: comparación de precios independientes, venta menos margen de utilidad y costo más margen de utilidad.

La base de aplicación de los precios de transferencia se encuentra en la normativa complementaria emanada de la Secretaria de la Renta Federal, más específicamente en la Instrucción Normativa No. 243/2002. Dicha instrucción flexibiliza la mayor parte de las reglas de precios de transferencia, al permitir que se puedan realizar más ajustes para que el resultado de la aplicación de los precios de transferencia se pueda aproximar más a la realidad de los mercados.²⁹

La legislación brasileña, ha dado especial tratamiento los países o dependencias de tributación favorecida, normalmente llamado paraísos fiscales, a través de la emisión de normativas tendientes a regular las operaciones con partes domiciliadas en estos regímenes. Al respecto, establece que se consideran como régimen fiscal privilegiado a quien:

- No grave la renta o la grave con una tarifa inferior al 20%, esto para el caso de las rentas obtenidas dentro de su territorio así como para las obtenidas fuera del mismo,
- Conceda ventaja fiscal a una parte no residente sin necesidad de exigir la realización de actividad económica en el país o dependencia, y
- No permita el acceso a información relacionada a composición societaria, titularidad de bienes o derechos y a las operaciones económicas realizadas.

²⁹ Akie Utumi, Ana, op. cit., pág. 9

En resumen, el sistema brasileño tiene varios objetivos, entre ellos, impedir que las empresas inflen artificialmente los costos que pueden deducir para el pago de impuestos y evitar que subdeclaren los ingresos de las exportaciones. Asimismo, la legislación busca proporcionar seguridad jurídica de las transacciones en la medida en que la fórmula es responsable de un resultado que determinará el rango exacto en el que el precio de transferencia pueda ser fijado.

En opinión de varios doctrinantes, la regulación de precios de transferencia en Brasil, básicamente ha privilegiado el control anti evasión en las operaciones internacionales, apartándose tanto de las guías aprobadas por la OCDE, como el sistema seguido por Estados Unidos, mediante el sistema o mecanismo del “puerto seguro”^{30, 31}.

1.2.2 CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN:

Cuando se trata de precios de transferencia se habla de operaciones con partes vinculadas en el exterior, por lo que es necesario tomar en cuenta que este concepto involucra que administraciones tributarias de dos o más países se encuentren inmersas en una misma transacción, y que “los países tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones de

³⁰ Puerto seguro es, en este caso, un mecanismo según el cual si los precios utilizados en exportaciones representan un determinado porcentaje de los precios utilizados internamente, no se aplica las normas sobre precios de transferencia. González Cano, Hugo; *Informe sobre la tributación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR*, pág. 14.

³¹ Barbosa, Juan; *Análisis del régimen de precios de transferencia en Colombia*, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá – Colombia, 2004, pág. 27

bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos. En la práctica, la atribución de tales ingresos y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios situados fuera de su propia jurisdicción”³².

Para evitar estos conflictos se han incorporado tratados al ordenamiento interno de los países, los cuales además de un acuerdo de voluntades, es una norma jurídica que es aplicable en los ordenamientos nacionales de los estados firmantes del acuerdo. La observación de los convenios internacionales es atribuida en primer lugar, a los órganos de los estados contratantes, el legislativo y el judicial, asignándole la responsabilidad de trasladar la norma internacional al ordenamiento interno. Inicialmente, adaptando el derecho interno al derecho internacional y posteriormente atribuyéndole la función de aplicar el derecho internacional a las controversias singulares.³³

Los convenios de doble imposición son tratados internacionales que pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o los tributos a los que afecta el convenio³⁴

De lo anteriormente expuesto podemos decir que un convenio para evitar la doble imposición es un acuerdo establecido voluntariamente por dos Estados con el fin de evitar que como resultado del ejercicio la competencia de sus poderes tributarios sobre un mismo ingreso ocasionen problemas y costos adicionales en las transacciones comerciales, así también fueron constituidos como mecanismos de colaboración entre las administraciones tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal, y para facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información.

³² Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, op. cit., prólogo 4.

³³ L. Díaz Picazo, A. Guillón Ballesteros. *Sistemas de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 501.

³⁴ V.Uckman. *Los tratados Internacionales en materia tributaria* En: Curso de derecho tributario internacional, tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003, pág. 86

Mediante el uso de los convenios, los estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto.

Estos acuerdos, en cuanto tratados, tienen una proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los convenios tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque solo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización.³⁵

Al ser un tratado entre dos estados soberanos, incide en que existan aspectos positivos y negativos de su inclusión y aplicación, entre los cuales podemos citar:

Ventajas:

- Propician la inversión extranjera, al eliminar barreras tributarias y brindar seguridad jurídica.
- Se aplican principios de justicia y equidad en la imposición tributaria.
- Ayudan a evitar la evasión fiscal.
- Facilitan la cooperación internacional y el intercambio de información.
- Evitan la competencia fiscal nociva originada en los incentivos fiscales poco transparentes³⁶.
- Brindan mayor información a la Autoridad Fiscal respecto de contribuyentes con vinculación en el extranjero.³⁷

³⁵ García Novoa, Cesar. *Estudios de Derecho Internacional*; Interpretación de los convenios de doble imposición internacional, Legis, Bogotá, 2006, págs. 8-9

³⁶ Guerra Bello, Gustavo, *Fundamentos generales de la tributación internacional*; Departamento de Estudios Tributarios y Tributación Internacional, 2011.

Desventajas:

- Al ser un convenio con proyección interna, auto limitan la soberanía tributaria de los Estados.
- Reducen la recaudación de las Administraciones Tributarias.

Cabe mencionar que si bien los tratados son firmados por los gobiernos, los usuarios principalmente serán los contribuyentes. Además es importante tener en cuenta que un objetivo es mejorar la inversión pero no el hecho que surja la inversión, al respecto no está comprobado que la presencia de un acuerdo haya incentivado la inversión de un país. El sacrificio fiscal que tienen los Estados es una apuesta a que al dejar de recaudar se incentivará la inversión.

1.2.2.1 Principales modelos de convenios de doble tributación.

La entrada en vigencia de estos convenios dan lugar a una autolimitación de la soberanía de los estados, por ello “la elaboración de los convenios se rige por la libertad que se reconoce a los entes soberanos firmantes, aunque cada vez van teniendo más importancia las directrices de las organizaciones internacionales, como la OCDE o la ONU, que, como auténticos *backdoor rules*³⁷, no vinculan por su fuerza jurídica, pero que los Estados deciden aplicar por el prestigio o el peso internacional de los organismos que los dictan”³⁹.

A partir de 1920 algunas organizaciones internacionales pusieron su interés en la estructuración de modelos de convenios que permitan regular las rentas transnacionales. De estos modelos, el más relevante en la práctica internacional ha sido el Modelo de la OCDE, en el cual se han basado gran parte

³⁷ Guerra Bello, Gustavo, *Fundamentos generales de la tributación internacional*; pág. 25.

³⁸ *Backdoor rules* son normas producidas sin intervención directa o autoridad delegada de los parlamentos nacionales, y elaboradas por una serie de instituciones internacionales.

³⁹ García Novoa, Cesar, op. cit., pág. 6.

de los convenios internacionales tanto de los países miembros, como de terceros que lo han adoptado como una guía.

Entre 1956 y 1963 el Comité Fiscal de la OCDE elaboró un “Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio”, mismo que fue aprobado el 30 de julio de 1963, el cual incluía la recomendación para los estados miembros para su utilización en caso de realizar o reformar un convenio de esta naturaleza. A lo largo de los años este modelo a tenidos algunas modificaciones, cada dos o tres años, entre las más importantes están las emitidas en los años 1977 y 1992 y la última modificación en el año 2000. Este se ha convertido en un modelo orientador para convenios bilaterales y en una pieza clave para la formulación de un glosario fiscal internacional.

El modelo OCDE fue la base para que la Organización de las Naciones Unidas estableciera su propio modelo en el año 1980 (titulado Modelo de Convenio de Doble Imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo). En términos generales los principios contenidos en este modelo fueron similares a los establecidos en el modelo OCDE, con algunas diferencias que buscan trasladar mayores potestades tributarias de los países de residencia a los países de la fuente, restringir más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente, y dejar abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

Tanto el modelo OCDE como el modelo ONU proponen tratados bilaterales para evitar la doble tributación, sin embargo, también se han suscrito en el mundo tratados multilaterales con el mismo propósito. Tal es el caso del modelo del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina de Naciones) firmado en

noviembre de 1971, en su momento adoptado por los estados miembros de dicha alianza (Bolivia, Chile, Ecuador, Colombia, Perú y Venezuela), el cual recogía el principio general del gravamen en fuente.

Para el efecto, el Convenio del Pacto Andino dispuso que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo sean gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

La Decisión 578 se trata de un régimen transitorio de duración variable que permanecerá mientras dura la integración propiamente dicha, en el cual se hace prácticamente indispensable la transferencia de una parte de las soberanías nacionales a unas instituciones comunes que adquieren, con ello, un carácter supranacional.⁴⁰

1.2.2.2 Ámbito de aplicación de los convenios

En todo convenio o acuerdo se establece su ámbito de aplicación, que de acuerdo a los modelos antes citados son aplicables a las personas domiciliadas o residentes en uno o ambos países contratantes que tengan intereses económicos en uno o ambos estados. En lo referente a los impuestos sobre los cuales regula, se aplica a todos los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y otros de naturaleza idéntica que se agreguen o sustituyan luego de suscrito un convenio.

⁴⁰ Salas, Margarita; *Impuesto sobre la Renta y Complementarios Descriptores: Beneficios Tributarios en la Comunidad Andina*, Colombia, 2008.

1.2.3 Estructura tipo de un convenio

La base sobre la cual los países han suscrito convenios han sido los modelos OCDE y ONU, sin embargo se han incorporado modificaciones a fin de acercar a la realidad de los países firmantes.

El esquema tipo de un convenio incluye:

ámbito de aplicación, definiciones, imposición de las rentas o ingresos, imposición del patrimonio, métodos para eliminar la doble imposición, disposiciones especiales y disposiciones finales

1.2.2.4 Convenios suscritos por el Ecuador:

El Ecuador ha suscrito 14 convenios para evitar la doble imposición con los siguientes países:

- Argentina; publicado en el Registro Oficial 235 del 4 de mayo de 1982.
- Alemania; publicado en el Registro Oficial 493 del 5 de agosto de 1986.
- Bélgica; publicado en el Registro Oficial 312 del 13 de abril de 2004.
- Brasil; publicado en el Registro Oficial 865 del 2 de febrero de 1988.
- Canadá; publicado en el Registro Oficial 484 del 31 de diciembre de 2001.
- Chile; publicado en el Registro Oficial 189 del 14 de octubre de 2003.
- España; publicado en el Registro Oficial 253 del 13 de agosto de 1993.
- Francia; publicado en el Registro Oficial 34 del 25 de septiembre de 1992.
- Italia; publicado en el Registro Oficial 407 del 30 de marzo de 1990.
- México; publicado en el Registro Oficial 201 del 10 de noviembre de 2000.

- Rumania; publicado en el Registro Oficial 785 del 20 de septiembre de 1995.
- Suiza; publicado en el Registro Oficial 788 del 25 de septiembre de 1995.
- Grupo Andino -Decisión 578; Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal firmada en Lima el 4 de mayo de 2004 - publicado en el Registro Oficial 457 del 9 de noviembre de 2004.
- Uruguay; publicado en el Registro Oficial 522 del 10 de octubre de 2011, el cual aun no entra en vigencia debido a que no concluyen los trámites legales para su aprobación por parte de los dos Estados.

1.2.3 CONTROL INTERNO.

1.2.3.1 Definición

En la esfera mundial el crecimiento de las empresas va asociado con la necesidad de incrementar el control de sus operaciones, buscando integrar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas con el fin de ser competitivos y responder a las nuevas exigencias empresariales.

El establecimiento de procesos de control interno ayuda a una entidad a conseguir sus metas de desempeño y rentabilidad, y prevenir la pérdida de recursos. Además de ser una forma de incrementar la confiabilidad en la información financiera y de asegurar que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones, evitando pérdidas de reputación y otras consecuencias.⁴¹

⁴¹ Turco Seguil, Walter; *Control Interno*, www.monografías.com, 2004

El control interno en sus orígenes estuvo vinculado a procedimientos de tipo financiero, sin embargo desde hace varios años se le ha dado la relevancia necesaria a nivel gerencial, catalogándolo en la actualidad como un sistema de vital importancia para el aseguramiento del cumplimiento de metas organizacionales, evidenciado en la notoria importancia de las empresas a la obtención y mantenimiento de “Normas ISO”⁴².

Al hablar de un sistema, tiene referencia a un conjunto de procesos que deben ser planteados, ejecutados y evaluados a fin de validar las operaciones realizadas. Este conjunto de tareas no es estático y por el contrario debe ir cambiando y adaptándose a las necesidades de las entidades. Como parte de la búsqueda de mejores sistemas, han sido varias las entidades mundiales que han puesto especial interés en el estudio del tema, quienes formaron una comisión denominada “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO”⁴³.

1.2.3.2 Informe C.O.S.O.

El Informe C.O.S.O.⁴⁴ define al control interno como el proceso de evaluar las operaciones de la organización que llevan a cabo el consejo de administración, los directivos y el personal en general para asegurar y mantener:

- Efectividad y eficiencia en las operaciones: Que permiten lograr los objetivos empresariales básicos de la organización (rendimiento, rentabilidad y protección de los activos).

⁴² Las Normas ISO, son un conjunto de normas relacionadas con calidad y gestión continua de la misma, las mismas que fueron establecidas por la International Organization for Standardization –ISO.

⁴³ En 1985, la Treadway Commission formó el Committee of Sponsoring Organizations COSO – Comité de Organizaciones Patrocinadores de la Comisión Treadway, con el objetivo de dar respuesta a los interrogantes del Control Interno, este comité estuvo conformado por representantes de la American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA).

⁴⁴ En 1992, el COSO publicó en Estados Unidos el denominado INFORME COSO sobre CONTROL INTERNO, cuya redacción fue encomendada a Coopers & Lybrand (versión en inglés), y difundidos al mundo de habla hispana en asociación con el Instituto de Auditores Internos de España (IAI) en 1997.

- Confiabilidad de la información financiera: control de la elaboración y publicación de estados contables confiables, incluyendo estados intermedios y abreviados, así como la información financiera extraída de estos estados.
- Cumplimiento de políticas, leyes y normas.

El control interno no es un fin en sí mismo, sino un medio que tiene la gerencia para evaluar la gestión y retroalimentar los demás sistemas de la administración.⁴⁵

Además, el mencionado informe realiza aclaraciones en cuanto a lo que es y no es el control interno:

- Los controles internos no deben ser añadidos como una carga inevitable sino impregnarlos en la infraestructura de una organización de manera que no la entorpezcan sino que favorezcan el logro de sus objetivos.
- Para llevar a cabo el control interno, no es suficiente poseer manuales de políticas. Son las personas de cada nivel de la organización las que tienen la responsabilidad de realizarlo.
- El control interno sólo puede aportar un grado razonable de seguridad, no la seguridad total a la dirección de una empresa, ya que existen limitaciones que son propias de todos los sistemas de control interno y la efectividad de la herramienta depende de la habilidad de las personas que lo ejecutan. Dichas limitaciones se deben a que las opiniones sobre las que se basan las decisiones de control pueden ser erróneas. El personal encargado de establecer controles tiene que analizar su relación costo/beneficio. Tal vez un control pueda ser muy eficaz pero el costo de

⁴⁵ *Maldonado, Milton*. Auditoría de Gestión, Producciones Digitales Abya-Yala, Segunda Edición, Quito – Ecuador, 2004. pág. 42

aplicarlo es mayor que el beneficio que reporta y por lo tanto no se justifica implementarlo. Dicho en otras palabras el control interno no es perfecto pero sí útil para reducir los posibles problemas de la organización.

1.2.3.3 Componentes del control interno

El Informe COSO establece cinco componentes esenciales en un sistema de control interno eficaz, los mismos que pueden ser implementados en las entidades de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño específicas de cada una.

El control interno consta de los siguientes componentes relacionados entre sí:

- Ambiente de control. Está conformado por el comportamiento que se mantiene dentro de la organización.
- Valoración de riesgo. Los riesgos son hechos o acontecimientos cuya probabilidad de ocurrencia es incierta pero no nula. La importancia de cada riesgo en el control interno se basa en su probabilidad de manifestación y en el impacto que puede causar en la organización.
- Actividades de control. Las actividades de control son las normas, reglas y procedimientos de control que se realizan en el entorno de las organizaciones con el fin de asegurar que se cumplen todas las operaciones y tareas que establece la gerencia, dispuestas de tal forma que tiendan a la prevención y neutralización de los riesgos, por tanto debe estar acorde al riesgo que previene (costo/beneficio).
- Información y comunicación. Las entidades requieren de un sistema de información gerencial vital para la toma de decisiones y la comunicación

interna, por lo cual es necesario que este subsistema se convierta en una herramienta que incluya datos relevantes, los cuales además deben ser claros y obtenidos en tiempo y forma adecuados.

- Monitoreo y supervisión. Los sistemas de control interno requieren supervisión y monitoreo, a fin de que comprueben que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo y de tomar medidas correctivas oportunas. Es necesario tomar en cuenta que éste debe ser evaluado y actualizado cuantas veces sea necesario, puesto que el entorno donde se desenvuelven las empresas sufren cambios constantes que obligan a cada una de ellas a adaptarse.

El control interno involucra a todas las áreas de las empresas, y dentro de las áreas importantes de las empresas se encuentran las relacionadas con temas impositivos. Puesto que las empresas buscan maximizar beneficios sin riesgos tributarios inmersos, la implementación de sistemas de control interno permitirá que las empresas verifiquen y evalúen el cumplimiento de las normas establecidas y el aprovechamiento de todos los beneficios existentes en las mismas.

Es necesario establecer un sistema de control interno, de forma especial, en ciertas empresas que por sus tamaño y características requieren revelar la transparencia y seguridad de su funcionamiento, en muchos casos resulta obligatorio tal cual lo establece los lineamientos de la Securities and Exchange Commission-SEC a través de los lineamientos de la ley Sarbanes Oxley.

CAPITULO II: ANÁLISIS DEL GRUPO CORPORATIVO

2.1 DESCRIPCIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL SECTOR DE SERVICIOS PETROLEROS:

2.1.1 Economía ecuatoriana y su dependencia del sector petrolero:

La economía de Ecuador se ha caracterizado por tener un modelo exportador de materias primas, lo cual significa una alta dependencia en la venta de productos mineros, agrícolas y pesqueros, con una participación minoritaria de la manufactura en la composición de las exportaciones. Bajo este modelo, primordialmente, se dan problemas en relación a que los precios de los productos exportados se determinan a través de bolsas de valores internacionales y, como es el caso del precio del petróleo, a través del mercado de futuros. Por tanto los ingresos que percibe el país, provenientes de sus exportaciones, dependen no solo del esfuerzo propio por aumentar la cantidad de exportaciones, sino también son resultado de la especulación internacional.

De acuerdo a la información presentada por el Banco Central del Ecuador respecto al peso relativo en la actividad económica ecuatoriana, los sectores de otros servicios⁴⁶ y comercio al por mayor y al por menor son los de mayor contribución relativa al PIB con el 16,6 y 14,7% respectivamente en 2011. El tercer sector en peso es la industria manufacturera (excluida la refinación de petróleo) con el 13,9% del PIB lo que supone un incremento pequeño en su peso de 0,3 puntos porcentual respecto a 2008 evidenciando la lentitud en el proceso de industrialización en el país. La extracción de petróleo crudo y

⁴⁶ Otros Servicios, incluye: hoteles y restaurantes, correos y telecomunicaciones, actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler, enseñanza, servicios sociales y de salud, otras actividades de servicios comunitarios sociales y personales.

gas natural es el cuarto sector en importancia, con un 12,7% del PIB, con una bajada en su peso en la actividad económica desde el 14,3% de 2008.⁴⁷

Tras 40 años de producción petrolera, Ecuador aún mantiene una fuerte dependencia por productos derivados del petróleo, demostrando que no se ha logrado la autosuficiencia en la refinación del petróleo pese a que existieron mejoras significativas en 2011 con crecimientos cercanos al 9%. A esto se añade las fuertes subvenciones que reciben los combustibles creando un agujero fiscal difícilmente sostenible. (...)

Al dividir el PIB real en ramas petroleras y no petroleras, vemos que el peso del PIB no petrolero sigue subiendo lentamente respecto al petrolero, siendo en 2011 seis veces superior (78,5% del total de la producción del país). Esto ha sido debido al crecimiento constante de las ramas no petroleras frente a las caídas experimentadas en 2009 y 2010 en el sector petrolero, a causa de la bajada en la extracción petrolera privada y que no fue asumida en su totalidad por la empresa estatal Petroecuador. En 2011 no obstante, se produce una fuerte recuperación de las ramas petroleras con un incremento en la producción del 8,83% respecto a 2010. Esta mejora se debe al incremento de casi un 20% respecto a 2010 la producción por parte de Petroecuador y Petroamazonas, gracias a una mayor productividad de los campos Víctor Hugo, Shushuqui, Culebra y Parahauca que han permitido compensar la reducción en la producción de la Operadora Río Napo y las compañías privadas de acuerdo al Boletín mensual del Ministerio Coordinador de la Política Económica (Indicadores macroeconómicos enero 2012). En el sector no petrolero el incremento fue menor, del 4,17%, revertiéndose la tendencia decreciente de los dos años anteriores.

A nivel trimestral, la evolución del PIB ecuatoriano está determinada por el componente no petrolero, ya que el PIB petrolero se ha mantenido prácticamente constante en los últimos 10 años en términos absolutos. Los “otros elementos del PIB” (impuestos indirectos netos de subvenciones de explotación) si bien son un componente residual del

⁴⁷ Martín Mayoral, Fernando; Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales - FLACSO; *El crecimiento económico ecuatoriano en el 2011, 2012*; pág. 7

PIB mantienen un lento pero sostenido ritmo de crecimiento lo que nos informa del limitado progreso del sistema tributario ecuatoriano en impuestos indirectos.”⁴⁸

2.1.2 Empresas de Servicios Petroleros:

La industria de servicios petroleros, es muy diversa y fragmentada. Esta industria sirve para apoyar las actividades petrolíferas a nivel mundial, las empresas del sector ofrecen una amplia gama de productos y servicios que los productores de petróleo no poseen. Casi la totalidad de los ingresos de la industria se deriva de los gastos operativos de productos de petróleo.⁴⁹

Hay cuatro tipos de negocios en el mercado de servicios petroleros: plataformas petrolíferas, torres de petróleo en tierra, equipos de perforación y servicios. Por su parte las empresas de servicios petroleros son quienes suministran las herramientas y servicios necesarios para acelerar la perforación del pozo y maximizar la producción.

Nadie duda de la importancia de las empresas de servicios en el escenario de la industria de hidrocarburos, puesto que constituyen una fuerza de trabajo especializada que posibilita a las grandes operadoras de yacimientos hacer frente a necesidades técnicas muy concretas y especializadas, actividades complementarias en diferentes áreas y todo un conjunto de procesos que resultan imprescindibles en el trabajo diario de una locación petrolera⁵⁰, ofreciendo soluciones que ayudan a los operadores de petróleo y gas a obtener el máximo provecho de sus yacimientos. En este trabajo se delimitará el concepto de empresas de servicios petroleros a aquellas que proveen servicios y bienes especializados directamente relacionados con la exploración y explotación petrolera.

⁴⁸ Martín Mayoral, Fernando; op. cit., pág. 4

⁴⁹ Standard & Poor's, Industry Surveys: Oil & Gas: Equipment & services; Marzo 10,2011

⁵⁰ Evolución y desarrollo de Empresas de Servicios Petroleros en Latinoamérica; www.panoramapetrolero.com; (N)

Para muchos, los servicios petroleros son el corazón de la actividad, ya que sin ellos sería imposible completar todos los engranajes que echan a andar la compleja maquinaria del negocio energético.⁵¹

La industria de servicios petroleros mundial ha vivido un crecimiento considerable en los últimos años, y se prevé que para el año 2015 será una industria de \$200 mil millones de dólares (un aumento de \$140 mil millones que valió en 2008). Esto se debe en parte al crecimiento en las actividades en los campos marítimos alrededor del mundo. Sin embargo a partir de la recesión económica mundial experimentada en el 2009 llevó a un período de crecimiento más lento.⁵²

En Latinoamérica, región habituada a constantes crisis económicas y a condiciones jurídicas poco claras, la tarea de las empresas de servicios petroleros no es quizás demasiado valorada, considerando que muchas veces son las primeras que sufren los desequilibrios de la actividad industrial,⁵³ especialmente las empresas nacionales. El reto que se les presenta a las empresas locales es que deben enfrentarse a empresas de servicios multinacionales que pueden invertir miles de dólares al día en un solo proyecto y tienen una logística integral que les permite operar en todo el mundo.

2.1.2.1 Desarrollo basado en innovación tecnológica:

Las empresas de servicios petroleros basan su crecimiento en el desarrollo de nuevas tecnologías, que permitan la entrega de resultados con menor tiempo y con mayor precisión, además de una maximización de los beneficios del yacimiento. Uno de sus primordiales objetivos es el desarrollar soluciones para ayudar a controlar los gastos de operación, optimizar la recuperación de

⁵¹ Evolución y desarrollo de Empresas de Servicios Petroleros en Latinoamérica...(N)

⁵² *The Future of the Oil Fields Services Industry to 2015 - Rebound in Exploration and Drilling Activity Drives Growth*, GBI Research, mayo 2010.

⁵³ Evolución y desarrollo de Empresas de Servicios Petroleros en Latinoamérica...

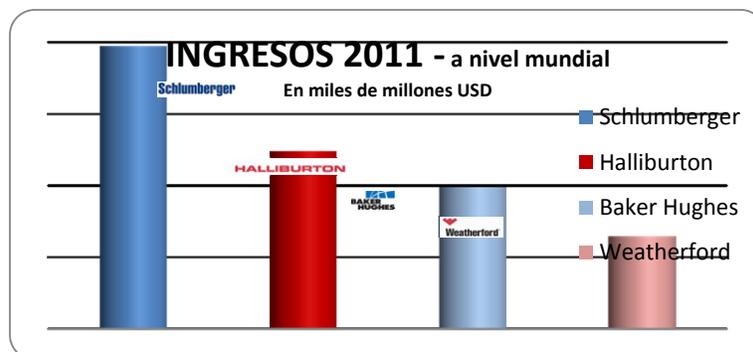
reservas, e impulsar la rentabilidad total de la inversión a lo largo de la vida de un aceite o gas activo.

En este sector las empresas que han sobresalido son las que han vinculado su crecimiento a la innovación tecnológica, constituyendo a esta innovación en uno de los pilares de su éxito. Para conseguirlo año a año invierten en centros especializados, en formación de científicos de alto nivel e incluso buscan formar alianzas estratégicas que les permitan abarcar campos más amplios de acción.

2.1.2.2 Empresas de servicios petroleros en Ecuador.

En el Ecuador, este tipo de empresas, se ha convertido en fuentes importantes de empleo y desarrollo económico. El sector está conformado por un sinnúmero de empresas locales y multinacionales, siendo estas últimas las que lideran el mercado básicamente por el nivel de desarrollo tecnológico alcanzado.

Las ‘Cuatro Grandes’ de la industria a nivel mundial: Schlumberger, Halliburton, Baker Hughes y Weatherford International, gozan de ventajas sobre las empresas más pequeñas, ya que a menudo las operadoras petroleras prefieren trabajar con solo una firma que les preste servicios integrales en lugar de varias, además de contar el capital de trabajo requerido para atender proyectos de gran envergadura.



Fuente: Bolsa de valores
Autor: Natalia Latacunga

El mercado nacional de servicios petroleros, en el 2011, generó un total de ingresos de US\$936 millones lo cual corresponde a un incremento del 10% en relación de lo obtenido en el año 2010, de este ingreso las 4 empresas multinacionales más grandes obtuvieron el 76%, el restante 24% está repartido en empresas locales y extranjeras de menor tamaño.



Fuente: Información de ingresos presentada a la Superintendencia de Compañías.
 Autor: Natalia Latacunga

No ajenos a las estrategias de posicionamiento mundial, las multinacionales con presencia local han mantenido el liderazgo en el mercado ecuatoriano gracias a la innovación y desarrollo tecnológico. Como parte de las estrategias de crecimiento desarrollan y manejan tecnología propia lo cual lleva consigo la necesidad de mantener una estructura operativa compleja y de gran magnitud, esta estructura abarca procesos de investigación y desarrollo, manufactura de equipos e insumos, talleres de reparación y mantenimiento, y preparación y desarrollo del recurso humano, muchas de estas actividades no están localizadas en el país por lo cual es necesario adquirirlas de empresas del grupo a nivel mundial.

Con este antecedente es de fácil determinación que el volumen de transacciones con sus relacionadas del exterior son de número y cuantía importantes y

consecuentemente requiere de un adecuado control en todo lo referente a fiscalidad aplicable en el país y en los países con los cuales desarrollan operaciones.

2.2 ANÁLISIS DEL GRUPO CORPORATIVO.

2.2.1 Análisis operativo

La empresa que será objeto de análisis de este trabajo es considerada una de las más importantes e influyentes a nivel local e internacional en la industria de servicios petroleros, con presencia en más de 90 países y 60.000 empleados a nivel mundial, es una compañía técnica internacional que vende productos y servicios que mejoran la productividad de sus clientes.

El grupo corporativo, del cual es parte, opera en cuatro segmentos geográficos que representan las operaciones de yacimientos petroleros y un último que representa servicios complementarios a estas operaciones. Los productos y servicios que presta pueden agruparse en dos categorías: a) perforación y evaluación, y b) terminación y producción. Estas categorías a su vez están divididas en líneas acorde al servicio especializado o producto relacionado que entregan.

Cada una de las líneas globales lleva a cabo inversiones considerables en investigación y desarrollo, ya que la calidad, el valor agregado, el nivel de servicio al cliente y la habilidad para prestar el servicio son esenciales para su crecimiento. Los centros de investigación se encuentran distribuidos en Estados Unidos, Canadá, Inglaterra y Alemania, desde donde se identifican oportunidades de nuevas tecnologías, las mismas que se desarrollan hasta su lanzamiento y aplicación.

Las operaciones de manufactura se realizan en 46 plantas principales localizadas alrededor del mundo, las cuales proveen herramientas, químicos, productos y repuestos a cada una de las unidades operativas.

La filial de Ecuador es una de las unidades operativas, la cual mantiene oficinas administrativas en Quito y sus facilidades están ubicadas en el Coca, Lago Agrio y Shushufindi, además de mantener locaciones remotas en cada uno de los campos petroleros. Alineada a los objetivos del grupo corporativo, la empresa local busca la maximización de sus beneficios a través de los pilares básicos que son: involucrar a las personas, ofrecer un valor agregado al cliente, eficiencia y eficacia en la utilización de recursos.

El grupo corporativo provee los siguientes productos y servicios para el mercado ecuatoriano (agrupados de acuerdo a las líneas de servicio):

- Servicio de evaluación avanzada de: formaciones, producción de campos e ingeniería de yacimientos. Además de servicios petrofísica y geofísica (interpretación de datos).
- Venta de fluidos de perforación, fluidos de terminación y fluidos para servicios ambientales. Esta venta normalmente está acompañada por asistencia técnica de un ingeniero especializado en el área de forma que asegure la maximización de eficiencia y estabilidad del pozo. Adicionalmente este segmento provee servicios de tratamiento ambiental de los fluidos contaminantes.
- Venta y alquiler de brocas de preformación, así como asistencia técnica especializada en el manejo de las mismas.
- Servicios de perforación exploratoria, perforación de pozos direccionales y horizontales, y evaluación en tiempo real de las formaciones y aplicaciones de geonavegación.

- Servicios de pesca de herramientas y terminación de pozos, y, venta de equipos y suministros petroleros especializados.
- Alquiler y venta de bombas electro sumergibles y de cavidades progresivas, así como prestación de servicios de reparación y mantenimiento de las mismas.
- Servicios de cementación y recubrimiento de pozos, estimulación del flujo, de remediación de daños en la estructura de pozos y control de incendios.
- Venta de químicos exclusivos para la industria petrolera.

2.3 Análisis financiero

La empresa ha venido experimentando un crecimiento sostenido durante los últimos tres años, resultado de un incremento en la participación del mercado. A fin de estar acorde a las necesidades de la industria ha realizado alianzas estrategias con empresas locales con el objetivo de entregar servicios completos, de calidad y con el menor costo.

El nivel de activos al cierre del 2011 fue de 174 millones, lo cual significó un incremento del 20% en relación al año anterior. Este crecimiento estuvo localizado principalmente en dos rubros: propiedad, planta y equipo (35%) e inventarios (31%). La inversión fue el resultado de una política expansiva de la empresa local enfocada en incrementar en el tamaño operativo que permita tener capacidad para atender las necesidades de la industria y al crecimiento experimentado en este sector gracias al incremento en la producción de los campos operados por Petroproducción y Petroamazonas, por los campos marginales ofertados a empresas de servicios petroleros en el año 2011 y por el desarrollo, a partir del 2012, de la Unidad de Gas. Esta última si bien aún no ha entrado en operación, en espera de las plataformas que están siendo

importadas desde China, se tiene la expectativa que inicie en octubre de este año y que traiga consigo la generación de ingresos importantes.

El nivel de inventarios ha aumentado considerablemente debido a las necesidades creadas como consecuencia del crecimiento de las operaciones locales, esto pese a los esfuerzos realizados por el personal de planificación de materiales por optimizar los recursos existentes y mantener niveles mínimos. El periodo de rotación del inventario reportado a agosto de este año es de 288 días, lo cual significa 60 días adicionales a lo reflejado al cierre del 2011. El incremento a nivel mundial de la demanda de maquinarias, equipos e insumos ha traído consigo plantas de producción al máximo de su capacidad de operación y demoras en la entrega de pedidos, obligando a cada unidad operativa a abastecerse tomando en cuenta estos periodos de tiempo.

La cartera representa el 35% de sus activos y está conformada básicamente por cartera con expectativas de recuperación a mediano plazo (entre 3 a 6 meses), pese a ello la empresa mantiene una reserva de incobrabilidad del 0,5% de la cartera y está conformada por valores con antigüedad mayor a 180 días a partir de entregado el bien y/o servicio. Tomando en cuenta la experiencia de años anteriores estos retrasos y problemas en cuanto a cobrabilidad son el resultado de falta de documentación adecuada o por espera en la firma de convenios o listas de precios. En agosto de este año, los días promedio de cobro de cartera reportados fueron de 85, 44 más tomando en consideración los parámetros con los cuales terminó el año 2011, mismos que están justificados por el cambio del sistema de recepción de facturas de uno de los principales clientes.

El nivel de endeudamiento en relación de activos que mantiene la empresa es del 47%, de este 47% el 67% es financiamiento otorgado por la casa matriz y otras

relacionadas que financian las operaciones de la filial en Ecuador, el 33% restante se trata de financiamiento de terceros y provisiones.

El capital de trabajo con el cual cuenta la empresa es de US\$37 millones, evidenciando la capacidad económica de la empresa para cubrir sus operaciones de corto plazo, además de ser un indicador positivo para los planes de crecimiento.

Durante el último año la empresa obtuvo un rendimiento sobre el patrimonio del 29%, lo cual significó una disminución en 6% en función del 2010. La caída está dada por gastos de inversión concentrados en segmentos nuevos en los que ha incursionado la empresa y que se espera mejoren su rentabilidad a mediano plazo gracias a una mejor utilización de la capacidad instalada en cada una de las líneas, y por la disminución de rentabilidad de la línea más representativa dado por cambios en las modalidades de contratos.

CAPITULO III: DISEÑO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Tanto en la teoría como en la práctica, los precios de transferencia, los acuerdos de precios anticipados y los convenios de doble imposición, en la actualidad constituyen herramientas de control tributario de las empresas multinacionales, pero principalmente su determinación y soporte son instrumentos que permiten transparentar las operaciones de compra o venta de bienes y servicios entre empresas económicamente vinculadas. Para lograrlo es necesario esfuerzos por parte de las corporaciones a fin de tener un sistema que permita planificar, ejecutar y contralar acorde a los lineamientos establecidos en leyes donde operan cada una de las filiales.

Un elemento importante y primordial para el diseño e implementación de un sistema de control interno relacionado a precios de transferencia es identificar los objetivos y componentes con los factores que influyen en la fijación de los mismos, principal problema detectado en términos de precios de transferencia.

Los precios que pactan las empresas pertenecientes a un mismo grupo no deben ser tomados a la ligera y el primer análisis debe estar enfocado en no sólo los precios de los productos que se importan, sino que debe incluir el de aquellos servicios contratados, pagos de regalías por uso de marca, asistencia técnica, compra de repuestos, importación de materia prima, entre otros.

3.1 Procedimientos del grupo en materia de precios de transferencia

El Grupo preocupado por maximización de beneficios y a fin de dar cumplimiento a los lineamientos generales en términos de principios de plena competencia, emitió una política interna de aplicación mundial cuyo objetivo primordial es regular y estandarizar las operaciones entre las diferentes entidades que lo conforman. Esto a su vez permitirá, de cierto modo,

asegurarse que las transacciones entre empresas intragrupo ocurran en concordancia con el principio de plena competencia.

Ante ello ha basado su control mundial en reportes que determinan los cargos apropiados para una transacción específica entre relacionadas, así también dan orientación sobre la forma de registrar las transacciones entre compañías para que las obligaciones de información estén satisfechas. Cabe mencionar que el estudio en el cual se basaron y plantearon estos reportes fue el del mercado estadounidense, principalmente.

Los mencionados reportes están compuestos por anexos que se detallan a continuación:

- **Anexo A**; contiene el detalle de todas las posibles transacciones que puedan darse entre empresas relacionadas tomando como base las transacciones desarrolladas y reportadas a la matriz. Este anexo resume la metodología de fijación de precios entre empresas, requerida para cada tipo de transacción además de incluir las cuentas a ser utilizadas para su registro.
- **Anexo B**; describe la metodología para el cálculo de los honorarios de servicios de apoyo cuando son proporcionados por una persona jurídica a otra.
- **Anexo C**; describe la metodología para el cálculo de las tasas de arrendamiento cuando el equipo es arrendado por una persona jurídica a otra.
- **Anexo D**; describe la metodología para el cálculo de los gastos de reparación cuando el equipo es reparado por una persona jurídica a otra.
- **Anexo E**; es la lista de márgenes de ganancia que se debe aplicar a las ventas entre compañías de productos específicos, aplicable únicamente para las plantas de manufactura y mezcla.
- **Anexo F**; es la lista de recargos relacionados con las transacciones financieras entre compañías.

Estos reportes son la base para el análisis y diseño de los lineamientos de control interno en términos de precios de transferencias a nivel mundial, sin embargo tomando en

cuenta que fueron diseñados para todo el grupo corporativo alrededor del mundo, es necesario profundizar en temas asociados con la legislación local que permita un acercamiento a la empresa ecuatoriana.

3.2 Objetivos del sistema de control interno.

Los objetivos planteados para estos controles se fundamentan en:

- Determinar procedimientos a seguir para vigilar que las transacciones realizadas con vinculadas estén enmarcadas dentro del principio de plena competencia.
- Evidenciar la transparencia de las operaciones mantenidas con partes relacionadas a través de documentación soporte adecuada.
- Marcar las pautas que permitan cumplir con la normativa tributaria local existente, referente a todos los aspectos relacionados con precios de transferencia y fiscalidad internacional.
- Maximizar los beneficios para las empresas del grupo, al respecto el sistema de precios de transferencia debe fijarlos de forma que no se produzcan conflictos entre las empresas vinculadas.
- Asegurar el cumplimiento de los procedimientos estándar implementados a nivel mundial por el Grupo.
- Garantizar que la información financiera sea fiable y razonable.
- Garantizar que el sistema de control interno disponga de sus propios mecanismos de verificación, retroalimentación y evaluación.

3.3 Determinación de áreas de riesgo

Partiendo de que el análisis está basado en una empresa multinacional con alto nivel de dependencia externa, todo el área de importaciones y exportaciones constituye un área sensitiva para el tema tributario, y más aún cuando hablamos de precios de transferencia. El

riesgo está asociado no solamente en lo referente a fijación de precios, sino también a la aplicación de convenios para evitar doble imposición y a las limitaciones existentes en la normativa ecuatoriana en cuanto a deducibilidad de costos y gastos.

Un punto de partida para determinar áreas de riesgo está relacionado con la revisión y análisis de las transacciones que se dan entre empresas del grupo, enfocándose solo en aquellas mantenidas por la filial ecuatoriana. Las áreas de riesgo analizadas son:

- Cuentas por cobrar. El monitoreo y seguimiento de las cuentas por cobrar a relacionadas es importante a fin de evidenciar que no se dé periodos de financiamiento diferente de los establecido a terceros independientes, puesto que en caso de existir cuentas por cobrar más altas la implicación es que se está proporcionando términos de pago más flexibles, con lo cual se determinaría que las ventas netas no solo incluyen la compensación por la venta sino también un ingreso por interés implícito atribuido al financiamiento otorgado.
- Importación de inventarios. El incremento en niveles de inventarios presupone riesgos asumidos, puesto que incurre en una inversión en activos corrientes que implicaría una exposición de la compañía a una liquidez más baja, cuya compensación estaría inmersa en los ingresos de la compañía a través de un interés implícito. Las importaciones realizadas pueden proceder de cualquier parte del mundo sin embargo existe un mayor volumen de transacciones con Estados Unidos, Reino Unido, Alemania, Brasil, Argentina y Venezuela.
- Importación de activos fijos. Todos los activos fijos que posteriormente son rentados a clientes son adquiridos por las unidades operativas. Los proveedores de estos activos para Ecuador están localizados en Estados Unidos, Alemania y Brasil.

- Cuentas por pagar. El incremento en esta cuenta correspondería a términos de pago más flexibles, lo cual se ve reflejado en costos y gastos registrados en el estado de resultados.
- Exportaciones de bienes. La rentabilidad obtenida en las exportaciones debería estar en función de lo pactado con terceros, al respecto es importante acotar que en años anteriores, los ajustes en precios de transferencia se han enfocado en esta área, siendo por este antecedente un área con alto riesgo. Dependiendo de los requerimientos de cada locación se puede realizar exportaciones de inventarios y maquinaria, equipo y herramientas especializadas a cualquier empresa del Grupo, siendo los principales países de destino de las exportaciones locales: Colombia, Venezuela, Estados Unidos y Reino Unido.
- Ingresos por asistencia técnica. Al tener un nivel elevado de tecnificación el recurso humano es limitado y la movilidad de los expertos es considerada como una de las unidades generadoras de rentabilidad. Los países con los cuales existe un intercambio constante de personal calificado son: Colombia, Venezuela, Perú y México.
- Regalías. Este tipo de pagos son normales en empresas con el nivel de especialización de las de servicios petroleros, pero el monto o porcentaje cobrado debe ser razonable a fin de evidenciar la transparencia de estas transacciones.
- Arrendamiento de herramientas. Como parte de las estrategias de crecimiento y especialización del Grupo, existe una empresa que maneja las herramientas calificadas y de gran avance tecnológico, las mismas que son rentadas a las unidades operativas alrededor del mundo.
- Servicios técnicos. Este tipo de servicios los proveen las plantas de manufactura y locaciones de reparación y mantenimiento, sobre los cuales se debe verificar el pago de

precios razonables. Las plantas de reparación utilizadas por la empresa local están ubicadas en Colombia, Brasil, Estados Unidos y Alemania.

- Egresos por asistencia técnica. A fin de poder prestar servicios técnicos altamente especializados y mejorar los estándares de eficiencia y rentabilidad de las operaciones, la empresa recibe de su matriz asesoría, dirección, planificación, supervisión y know-how. Este tipo de asistencia incluye la capacitación técnica entregada al personal de la unidad operativa.
- Egresos por servicios administrativos. Corresponden a desembolsos que realiza la empresa local a la matriz por pagos de licencia del sistema contable, herramientas electrónicas globales, acceso a intranet y otros manejado a nivel corporativo.

3.4 Análisis de problemas existentes.

En este punto se realizó una revisión de información de la compañía relacionada con transacciones intragrupo contenidas en: sus registros contables, informes de auditores externos, estudios integrales de precios de transferencia y observaciones realizadas por la Administración Tributaria en auditorías realizadas a la entidad local.

Tomando como base los estudios de precios de transferencia de años anteriores y los ajustes derivados de los mismos, el problema que ha existido año a año es el de fijación de precios en las exportaciones, ya que en este tipo de transacciones la empresa llega a nivel de márgenes brutos negativos, es decir en muchos de los casos ni siquiera llega a cubrir el costo incurrido para la adquisición de los mismos.

Las estrategias de crecimiento de este tipo de empresas radican en el desarrollo de tecnología avanzada de uso exclusivo de cada grupo que lo fabrica, es decir no existe un libre intercambio de ellos, la movilidad solo se realiza a través de las empresas del Grupo. Esta limitación de un mercado de intercambio dinámico se ve compensada por el libre intercambio entre entidades Grupo, en la práctica este libre intercambio se da para evitar

desabastecimiento en las diferentes unidades operativas y redistribución de herramientas de acuerdo a las necesidades de cada país.

El método de evaluación utilizado para este tipo de transacciones fue el de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional a través de una base de comparación de los beneficios en el nivel operativo, el cual se establece como un método válido tomando en cuenta que se trata de exportaciones de bienes especializados, desarrollados exclusivamente por el Grupo, además basado en que este indicador es apropiado para la evaluación de operaciones en las cuales la agregación de valor está dada por la eficiencia operativa.

Como se ha observado de la revisión de la literatura, el tema de precios de transferencia aborda tanto temas de determinación de un precio de plena competencia como de transparencia de las operaciones llevadas a cabo. En este punto un problema detectado, derivado de las observaciones por parte de la Administración Tributaria, está en el rubro de egresos por asistencia técnica, que si bien no está relacionado con el precio fijado, gira en torno a la naturaleza de estos pagos. Como se había determinado antes, la entidad local paga a la matriz por la asesoría y transferencia de conocimientos que esta presta a cada una de sus filiales, asesoría que fue vista por la Administración Tributaria como una forma de asignación de gastos indirectos desde el exterior a causa de la documentación que se presentó inicialmente como soporte.

Adicionalmente como parte de los pagos de regalías a algunas empresas relacionadas domiciliadas en países con los cuales el Ecuador a suscrito convenios para evitar la doble imposición, se realizó la retención del impuesto a la renta del 10%, sin embargo de lo cual no se solicitó o no se actualizó el certificado de auditores independientes requerido de acuerdo a lo establecido por el Art. 31 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.5 Sistema de control interno para la filial en Ecuador de una empresa multinacional de servicios petroleros, enfocado en precios de transferencia.

El establecimiento de controles internos se realizará para cada una de las áreas establecidas como de riesgo en el punto 3.3 de este trabajo.

Cuando se trata de controles internos, es necesario tomar en cuenta que no solo se trata de controles que serán implementados para corregir los problemas que se han observado en la investigación, sino que será un sistema completo destinado a dar seguridad razonable de que se está cumpliendo con los lineamientos establecidos para la corporación y con la normativa local en pro de buscar la realización de las transacciones bajo principios de plena competencia.

En base al análisis de las transacciones de la empresa, el procedimiento interno del Grupo y la legislación local, es conveniente para el trabajo se realice el establecimiento de controles internos conjuntos para aquellas áreas de riesgo comparables y para los cuales el método de comparación utilizado sea el mismo.

3.5.1 Fijación de precios para productos de exportación.

Los productos que la empresa local exporta a sus relacionadas son: inventarios y activos fijos no producidos localmente, los mismos que en primera instancia fueron importados. Las transferencias se dan por solicitud de alguna de sus vinculadas, y dado que localmente existe disponibilidad, se envían para favorecer las operaciones a nivel internacional.

El primer punto a ser analizado es el relacionado con el de fijación de precios de las exportaciones, para lo cual es necesario considerar que cualquiera que sea el organismo que fija los precios de transferencia, así como cualquiera que sea el método utilizado para la fijación de los mismos, “los precios de transferencia deben tener tres

propiedades: óptimos, neutrales y negociados, estas tres propiedades entrarán casi siempre en conflicto y será muy difícil que se den las tres a la vez. Los distintos métodos de fijación de precios de transferencia propuestos cumplen con unas u otras de estas propiedades, pero difícilmente con las tres de forma simultánea.⁵⁴

Al respecto de precios de productos para venta entre compañías del grupo, la política corporativa establece que:

- Solo las plantas de manufactura y mezcla serán las que incrementen un margen de utilidad a los productos para venta, además establece porcentajes que serán aplicables por país. En este punto es importante tomar en cuenta que las maquinarias y equipos que serán catalogadas como activos fijos para las unidades operativas son inventario de las plantas de manufactura.
- Los precios de inventarios a los cuales se redistribuya productos desde una locación operativa a cualquier parte del mundo será al valor FOB⁵⁵ de la importación, con la excepción de los países que cuentan con leyes de impuestos locales que se oponen a esas tasas de transferencia. Si la ley local exige desviaciones de la política, la documentación de dicho requisito debe mantenerse con la factura. Este valor FOB (establecido cada trimestre por la matriz para cada producto a nivel mundial) corresponde al costo del producto en la planta de manufactura más un porcentaje de utilidad establecido en la política corporativa,
- Los precios de los activos fijos corresponderán al valor en libros de estos a la fecha de transferencia, siempre y cuando no sea menor al 5% del valor de adquisición del activo.

⁵⁴ www.elergonomista.com, "Control Interno de la empresa" (N)

⁵⁵ FOB, por sus siglas free on board, es un incoterm o cláusula con la cual las partes de una compra/venta internacional convienen que el precio y por tanto responsabilidad del vendedor termina al entregar las mercaderías a bordo del buque.

- Al valor FOB se le podrá agregar el costo de fletes y otros gastos necesarios para la exportación de los bienes.

El momento de enfrentar temas de fijación de precios, necesariamente se deben abordar temas de criterios de comparabilidad, que para el caso de las operaciones mencionadas tienen varias limitaciones. La primera, por razones de lineamientos establecidos a nivel mundial los cuales tienen su fundamento en que los inventarios y maquinaria son de uso exclusivo del grupo, si bien se vende algunos, en la mayor parte de ellos la venta a terceros está limitada por temas de protección de los desarrollos científicos y tecnológicos, por tanto el obtener un comparable interno para métodos tradicionales es inadecuado, existe mayor fiabilidad en un análisis directo, con información interna de la compañía, razón por la cual incluso se ha elegido márgenes transaccionales de utilidad operacional. Cabe mencionar que el obtener comparables es un proceso muy costoso pues requiere de inversión en bases de datos altamente complejas y especializadas, por lo cual la determinación de controles se limitará a la comparación de los márgenes operacionales con los intervalos de plena competencia establecidos en los estudios integrales de precios de transferencia realizados anualmente por una empresa contratada por la filial. La segunda, es de orden financiero corporativo, puesto que la utilidad que genera cada compañía debe ser en función de la eficiencia generada en operaciones propias y no de beneficios que sean resultado de sacrificios de otra entidad del mismo Grupo.

Si bien en este punto no hay mucho por hacer debido a las limitaciones expuestas, el tema que considero debe ser abordado es que los precios de estas operaciones de transferencia de inventarios deben pactarse al valor que le costó a la filial local el adquirir los bienes, es decir el valor FOB más transporte y gastos de nacionalización, con lo cual se cumpliría con el parámetro de que la rentabilidad de

cada entidad sea el resultado de la eficiencia en sus operaciones, además permitirá que no exista margen de pérdida en estas transacciones y si bien en primera instancia no ayudará a eliminar los ajustes, al menos los disminuirá. Para el caso de los activos fijos, no existe ajuste sugerido puesto que en este rubro los márgenes obtenidos son positivos.

A fin de evidenciar los problemas existentes respecto de fijación de precios, se realizó la revisión de todas las exportaciones realizadas en el primer semestre del 2012 (208 exportaciones de bienes), con las siguientes observaciones:

- La empresa local tuvo una ganancia bruta del 3% en sus exportaciones, tomando como base solo el valor FOB de los productos, esta diferencia está dada principalmente porque los productos exportados fueron productos de baja rotación que habían permanecido en el país 8 meses en promedio, durante este tiempo los recálculos de costos realizados a nivel mundial de los productos dio como resultado un incremento en el costo del producto desde las plantas de manufactura y de cierto modo ayudó a la revalorización de esos productos localmente.
- En el 83% de las exportaciones el ingreso por fletes y gastos de exportación no incluía el estimado de los costos incurridos el momento de la importación de dichos bienes.
- En el 6% de las exportaciones el ingreso por fletes y gastos de exportación no incluían todos los gastos de exportación cancelados para realizar la transacción, los gastos no incluidos correspondían al 8% del total de ingresos recibidos por este concepto.
- La pérdida operacional en estas operaciones fue del 12%, dado básicamente por la estimación de fletes y gastos de nacionalización.

Analizando este punto conjuntamente con el departamento de comercio exterior, se determinó que las diferencias se dieron debido a que se considera un 5% como

incremento al estimado de gastos de exportación, el cual serviría para compensar los gastos incurridos en el momento de la importación de los bienes más diferencias en los estimados de trámites de exportación.

En base a los porcentajes de gastos de nacionalización relacionados con importaciones del último año se estableció que la tarifa promedio que debería ser considerada es del 11%, sin embargo es necesario realizar un análisis por líneas de servicio a fin de tener consistencia en el tratamiento que se da a las líneas de servicios a nivel general.

Resultado de la investigación y análisis realizado en esta área el control propuesto es:

PROCEDIMIENTO:

RESPONSABLE:

OBSERVACIONES:

Fijación de cargos por transporte y otros gastos en exportaciones

Departamento de comercio exterior y Departamento Financiero

Este procedimiento no aplica para precios del bien importado debido a que existe una regulación corporativa para su determinación.

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Determinación de valores para re facturación.	Los valores contemplados en las facturas de exportación como fletes y demás gastos incurridos estarán conformados por: <ul style="list-style-type: none">• Los estimados entregados por los proveedores de estos servicios, y• Un porcentaje estimado como ajuste al costo de fletes y demás incurridos para la nacionalización de los bienes. Este porcentaje estimado será calculado sobre el valor del bien exportado y será determinado para cada línea de producto.	En cada exportación	Comercio exterior
Cálculo del estimado de fletes y gastos de nacionalización	El porcentaje estimado como ajuste al costo de los fletes y demás gastos, estará determinado por el porcentaje promedio incurrido en gastos de fletes y demás gastos de nacionalización de las importaciones de bienes realizadas en el último año. Se aplicará una tarifa única por línea de producto, la misma que será modificada periódicamente en base a un análisis previo.	Anual – Enero	Comercio exterior
Revisión de los valores facturados y los valores pagados	Una vez liquidada la exportación se deberá realizar una verificación de los gastos reales incurridos versus lo facturado en las exportaciones, esta verificación será evidenciada en un reporte que será enviado al departamento financiero para su revisión y análisis.	Mensualmente	Comercio exterior
Revisión de reportes de gastos de exportación.	Se revisará que los datos contenidos en el reporte enviado por Comercio Exterior correspondan a los registrados en libros contables. En los casos en que existan diferencias entre el valor pagado y el valor cobrado superior a US\$500, se procederá al recobro a la relacionada involucrada.	Mensualmente	Departamento financiero

Con la implementación de este control se pretende establecer un precio justo para la exportación de bienes. Con este precio se traslada a la compañía vinculada el total del costo incurrido por la empresa local para la obtención de los bienes, además de evitar la distorsión del proceso de eliminación de márgenes brutos entre las compañías del Grupo. Si bien es cierto cuando analizamos a nivel corporativo, este corresponde a un incremento en el precio del bien adquirido por parte de la otra vinculada, en la realidad es tan solo el traslado de los gastos incurridos en el país para la adquisición de esos productos que pasaran a generar beneficios en otro país. A nivel general disminuimos el gasto, por ajustes de precios de transferencia, en el pago del impuesto a la renta, siendo este último ahorro el que genera el beneficio para todo el Grupo.

3.5.2 Ingresos por asistencia técnica.

Como resultado de que el Grupo desarrolla tecnología exclusiva; la operación, ensamble, desensamble de la maquinaria y equipo, así como las mezclas necesarias para la obtención de químicos y fluidos petroleros, lo realizan personal entrenado y capacitado exclusivamente para cada uno de estos, razón por la que la movilidad del personal está limitada a que ésta se realice entre líneas operativas dentro del Grupo y ante necesidades de personal se recurra a solicitar asistencia técnica de otras vinculadas (lo más cercanas posibles por temas de costos de traslado). Estas solicitudes de personal, para el caso ecuatoriano, provienen de Colombia, Perú y Venezuela.

Para este rubro la política corporativa mundial establece que se aplicará un margen de utilidad sobre el costo total de los servicios prestados entre compañías del Grupo,

estableciendo porcentajes por región y por tipo de servicios. Los márgenes aplicables para las regiones de Latinoamérica, excepto Brasil, por servicios operacionales prestados es del 7.5%. La aplicación de la política está direccionada solo al costo del personal empleado, y exceptúa todos los costos complementarios, sobre los cuales se deberá realizar reembolso de gastos.

En base al Informe Integral de precios de transferencia realizado anualmente se pudo constatar que el margen aplicable se encuentra dentro de los intervalos de plena competencia, razón por la cual considero no estrictamente necesario se profundice en el establecimiento de este parámetro. No obstante, es necesaria la revisión de los métodos de comparabilidad utilizados para tener certeza razonable de que los criterios son adecuados y no es necesaria una revisión adicional.

El método utilizado fue de márgenes transaccionales de utilidad operacional, el cual se considera como el más adecuado ya que teniendo en cuenta que dichas transacciones exceden las funciones meramente comerciales, debido a que los servicios prestados en idénticas condiciones a terceros independientes, se evidencia la no existencia de comparables internos bajo métodos tradicionales.

Las observaciones derivadas de la revisión de estas transacciones (41 transacciones) son las siguientes:

- En el 15% de los casos analizados los costos de servicios calculados correspondían únicamente al valor de los bonos cancelados al personal, sin tomar en cuenta el proporcional de sueldos y beneficios sociales.

- En el 7% de los casos revisados no se cobró el porcentaje de margen establecido de acuerdo a lo política, esta omisión ha sido atribuida a error humano al momento de la emisión de la factura.

Al diseñar controles para esta área se tuvo en cuenta los resultados obtenidos del análisis de las transacciones partiendo de que el margen de rentabilidad hacer aplicado es razonable y que los problemas existentes están enfocados primordialmente en la determinación del costo del personal que prestó el servicio en la vinculada del exterior y en la aplicación del porcentaje de utilidad que debe ser aplicado en asistencias técnicas.

El control propuesto para esta área es:

PROCEDIMIENTO: Revisión de ingresos por asistencia técnica.
RESPONSABLE: Departamento Financiero, Operaciones y Nómina
OBSERVACIONES: Este procedimiento no aplica para los gastos de viaje y demás empleados en la transacción debido a que estos deben ser re-facturados a la empresa vinculada.

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Determinación del costo del personal	Los supervisores del área de operaciones encargados de la negociación con la vinculada del exterior, para el cálculo del estimado a cobrar, se contactarán con el personal de nómina para la determinación de la tarifa a ser aplicable en la transacción de asistencia técnica.	En cada ocurrencia	Operaciones
Cálculo del costo de personal	En base de los roles pago por empleado se establecerá el costo del personal incluyendo sueldos, bonos, horas extras y el proporcional de los beneficios sociales relacionados, estos costos serán calculados cada vez que sea requerido y será comunicado al supervisor del área que hizo la requisición.	En cada ocurrencia	Nómina
Notificación de ocurrencia	Operaciones comunicará a nómina los empleados que den soporte o asistencia técnica, especificando el tiempo asignado, el país donde trabajará y cualquier particularidad referente a nómina que afecte la transacción.	En cada ocurrencia	Operaciones
Cálculo de los costos definitivos	En un plazo no mayor a 3 días laborables de liquidada la nómina mensual se enviará al departamento financiero el detalle de los valores del total del costo incurrido correspondiente a personal que prestó servicios de asistencia técnica a empresas del exterior.	Mensual	Nómina
Verificación de costos y cobro a la vinculada del exterior	El encargado en el departamento financiero revisará antes del cierre de mes el detalle enviado por nómina y verificará que los valores establecidos sean correctos, incluirá el margen establecido según la política corporativa de precios de transferencia y enviará la factura a la empresa vinculada.	Mensual	Departamento financiero
Resumen de transacción	Mensualmente el encargado del departamento financiero realizará un reporte mensual de las transacciones de asistencia técnica con empresas relacionadas incluyendo la información contable derivada de estas transacciones a fin de evidenciar el cobro del precio adecuado.	Mensual	Departamento financiero

3.5.3 Regalías

La Filial tiene suscritos varios contratos para uso de tecnología con empresas relacionadas domiciliadas en Alemania, Suiza, Italia, Brasil y Estados Unidos. Estos acuerdos permiten a la compañía local el derecho de uso de la tecnología, procedimientos, diseños, patentes y marcas relacionadas a los servicios especializados que se prestan.

Partiendo de la revisión de los lineamientos establecidos por la Corporación, debemos puntualizar que no existe política o disposición interna que regule la metodología de fijación de precios por regalías, dejando a libre voluntad de las partes el establecimiento del mismo. En la práctica cualquier compañía del Grupo pacta el porcentaje base aplicable, en función a un análisis financiero tributario para cada país, tomando en consideración las imposiciones a las cuales estarían sujetos los pagos de estos conceptos. Depende por tanto la existencia de un convenio de doble tributación para determinar el porcentaje sobre ventas a ser atribuido como regalías a cada entidad que utilice la tecnología.

Los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Ecuador, a excepción del Acuerdo de la CAN, en el artículo 12 (Rumania Art. 13) establecen que: “las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas a una persona domiciliado o residente del otro estado contratante serán gravadas en el otro Estado contratante del que procedan”, la diferencia radica en que en cada uno se determinó un máximo del monto exigido de impuesto a la renta. En el caso exclusivo del convenio de la CAN, en el artículo 9 estipula el que: “se grava únicamente en el País Miembro donde se use o tenga derecho de uso la regalía”.

Adicionalmente, cuando se trata el tema de convenios tributarios también es necesario referirse al Art. 134 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen

Tributario Interno, en cuanto a que: “para poder acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país (...). Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses (...).”

De la revisión de los pagos realizados por la empresa local por este rubro, se evidenció problemas relacionados con la obtención de los certificados de residencia fiscal, el cual constituye un contingente importante tanto por el lado de deducibilidad de gastos como de sanciones por no incumplimientos legales.

En cuanto a los porcentajes fijados, teniendo en cuenta lo establecido en el informe integral de precios de transferencia, se encuentran dentro de los rangos de plena competencia, por lo cual no se considera la necesidad de realizar algún tipo de análisis adicional al respecto. El método utilizado para determinar los comparables en este punto fue el de precio comparable no controlado sobre el cual existieron comparables externos que permitieron determinar los intervalos de plena competencia dentro de los cuales se manejan los pagos de la Filial.

Teniendo en cuenta que la firma de convenios para la adquisición de nuevas tecnologías, que exijan el pago de regalías o derechos de uso, requiere de un análisis que involucra todas las áreas de la empresa, incluyendo consultorías externas a expertos, no es necesario profundizar en controles de normativas tributarias locales y de fiscalidad internacional, sin embargo es necesario implementar controles enfocados en la obtención de certificados de residencia fiscal, punto débil encontrado en este análisis.

PROCEDIMIENTO: Obtención de certificados de residencial fiscal – convenios para evitar la doble tributación.
RESPONSABLE: Departamento Financiero
OBSERVACIONES: Aplicable para acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales suscritos por el país.

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Determinación de transacciones donde se hayan aplicado convenios para evitar la doble tributación.	El departamento generador de este tipo de transacciones enviará al departamento financiero el/los contratos suscritos. Adicionalmente, como parte de la revisión mensual de las transacciones entre empresas relacionadas, se determinará la reducción de porcentajes de retención establecidos en convenios internacionales y será la base para la actualización del reporte de control.	Mensual	Departamento financiero
Manejo del reporte resumen de contratos y convenios para evitar la doble tributación.	En forma mensual el encargado en el departamento financiero realizará la verificación del reporte resumen de contratos y convenios para evitar la doble tributación, el cual estará soportado por los contratos originales, copias de los convenios y certificados de residencia relacionados. Oportunamente identificara la caducidad de los convenios y contactará al proveedor establecido para su obtención.	Mensual	Departamento financiero

3.5.4 Servicio técnico y arrendamiento de herramientas

Existen dos líneas de servicios cuyas herramientas son manejadas a nivel mundial a través de una única empresa por ser equipos de tecnología avanzada, la misma que se encarga de la movilidad y asignación de estas a cada una de las unidades operativas, la asignación involucra la suscripción de convenios de arrendamiento de las herramientas, los mismos que por ningún caso conllevan al traspaso de propiedad de las mismas.

La política corporativa estableció la metodología para la fijación de precios por cada equipo por parte la arrendadora, el cual a decir por el estudio de transferencia se encuentra dentro de los rangos de plena competencia.

Por otro lado, el Grupo mantiene talleres de mantenimiento y reparación en todas las locaciones operativas, sin embargo estas son categorizadas en tres grupos de acuerdo a la complejidad de los servicios prestados, por lo general las filiales mantienen talleres categoría 1 es decir son aquellos que se encargan de reparaciones y mantenimiento menores de carácter preventivo, los talleres categoría 2 son aquellos con capacidad instalada para armar y desarmar herramientas y equipo pero no mantienen centros especializados de diagnóstico tecnológico, los talleres categoría 3 denominados “plantas de reparación” constituyen talleres con tecnología avanzada y centros de diagnóstico que se especializan en la reparaciones mayores de las herramientas.

Debido a que la filial de Ecuador es una unidad operativa que no cuenta con talleres categoría 3 de reparación de las herramientas (a excepción de reparación de equipos de fondo y electro sumergibles), constantemente estas son enviadas principalmente a Colombia y Estados Unidos.

De la revisión de las transacciones realizadas no se evidenció ningún problema u observación relevante, por otra parte la política corporativa establece la metodología a ser utilizada para la fijación de precios de reparación, el cual corresponde a las plantas de reparación. Al respecto en los estudios integrales de precio de transferencia se ha establecido que los precios pagados se encuentran dentro de los rangos de plena competencia y por tanto considero no es necesario sugerir un control específico para el área, el control sugerido será general y estará enfocado en el soporte de las transacciones.

De la revisión a los convenios para evitar la doble tributación, se ratificó la obligación de gravar en el país los valores cancelados por este concepto a la planta de reparación domiciliada en Colombia acorde a lo establecido en el Art. 14 de la Decisión 578 de la CAN:

“Art. 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

3.5.5 Asistencia técnica global

En esta área se realizó la revisión de los contratos suscritos por la compañía local con sus vinculadas del exterior donde se establecieron los honorarios por utilización de tecnología, asistencia técnica de personal calificado, capacitación continua y acceso a bases técnicas, software, manuales, catálogos o comunicaciones. El mencionado contrato establece que es obligación del licenciario (empresa local) la conservación de los

registros de uso de la tecnología que permitan verificar que los montos pagados son correctos, es decir es obligación de esta el conservar la documentación soporte que avale la naturaleza de sus transacciones.

Se analizaron las transacciones por este concepto efectuadas en el año 2011, enfocándose en la validación del precio determinado tomando como base la documentación soporte entregada por el personal de operaciones (quienes mantienen y son beneficiarios directos de este contrato), con las siguientes observaciones:

- A diciembre del 2011 no existió un listado del personal con acceso a los sistemas desarrollados por la compañía durante todo el año.
- No se encontró evidencia de los cursos tomados por el personal vía internet, tan solo se obtuvo de aquellos cursos presenciales recibidos.
- No se mantiene un archivo adecuado de la información y comunicaciones recibidas por medios electrónicos.
- No existe evidencia adecuada de las visitas realizadas por el personal técnico calificado a la empresa y por el soporte técnico entregado.
- No existe evidencia adecuada de los entrenamientos prácticos (pasantías) recibidos por el personal en locaciones diferentes de la casa matriz.

En las revisiones realizadas por la Administración Tributaria, se objetaron valores cancelados por este concepto, ya que se aducía que no se trata de asistencia técnica, sino de gastos indirectos asignados por la matriz, por lo cual reclamó el pago de impuesto a la renta por la parte no deducible de los gastos administrativos asignados que exceden el 5% de la

base imponible del impuesto a la renta más dichos gastos, tal como lo establece el artículo 10, numeral 6-A de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Las determinaciones por parte de la Administración Tributaria estuvieron sustentadas en los soportes iniciales entregados por la compañía, los cuales constaban únicamente por el contrato suscrito y los comprobantes recibidos. Como se había establecido antes, el mencionado contrato establecía que era responsabilidad de la compañía local el mantener la documentación que avale la cuantía de los valores cancelados por este concepto, procedimiento que no es seguido en forma continua y completa por la compañía, sino que es recolectada parcialmente con la entrega al final de año de las facturas de sus vinculadas. Es necesario destacar que frente a nuevas inspecciones la empresa requeriría destinar gran cantidad de recursos para que soporten adecuadamente estas transacciones, los mismos que no serían necesarios emplearlos si se los revisa paulatinamente este proceso de documentación.

Uno de los países que proveen esta asistencia técnica es Colombia, al respecto la normativa revisada en términos de convenios para evitar la doble tributación fue la Decisión 578 de la CAN, con lo cual se ratificó que este rubro debe ser gravado en Ecuador de acuerdo a lo contenido en el Art. 14 mencionado en el punto 3.5.4.

Como resultado del análisis antes expuesto se observó que es necesario un procedimiento de control interno enfocado en la documentación adecuada de las transacciones referidas a asistencia técnica, el cual es:

PROCEDIMIENTO: Soporte de transacciones de asistencia técnica.
RESPONSABLE: Todas las áreas

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Activos fijos	El departamento financiero elaborará un reporte de movimiento de maquinaria, equipos y herramientas de renta. Reporte que será enviado a operaciones para avalen la existencia de los mismos.	Mensual	Departamento financiero
Licencias de uso de programas	El departamento de informática, elaborará un reporte de los programas tecnológicos existentes en el país y los usuarios que tienen acceso a los mismos.	Mensual	Departamento de informática
Bases de datos	El departamento de informática mantendrá un archivo maestro con las bases de datos referentes a los sistemas, programas y demás plataformas tecnológicas utilizadas. El este archivo maestro será restringido mediante accesos al personal involucrado de cada área.	Mensual	Departamento de informática
Pruebas de ensamblaje	Operaciones- taller; realizará un reporte mensual de pruebas de ensamblaje realizadas, el mismo que incluirá todo el proceso seguido desde el diseño elaborado hasta los resultados obtenidos y avalados por el departamento de calidad.	Mensual	Operaciones
Diseños y planeación	Todos los diseños desarrollados y la planificación de cada trabajo serán guardados en la base de datos creada en los servidores de la empresa.	En cada ocurrencia	Operaciones
Manuales, catálogos e instructivos	Todos los procedimientos para el manejo de tecnología serán digitalizadas por el personal que lo reciba y serán archivadas en los servidores de la empresa.	En cada ocurrencia	Operaciones
Ventas, mercadeo y distribución	Toda la información técnica utilizada por el departamento de marketing será digitalizada y archivada en los servidores de la empresa.	En cada ocurrencia	Operaciones

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Información recibida por medio electrónico	Cada sub-área dentro de operaciones designará a una persona delegada, quien se encargará semanalmente de digitalizar toda la información recibida por medio electrónico, referente a uso de tecnología, manejo de maquinaria y equipos y soporte tecnológico recibido por esta vía.	Semanalmente	Operaciones
Soporte de personal técnico calificado	Las visitas de apoyo de personal técnico calificado serán respaldadas a través de un formato de visita técnica, en el cual se detallará el área soportada, los temas tratados, resultados obtenidos, el tiempo de permanencia del personal y las firmas de quienes dieron soporte.	En cada ocurrencia	Operaciones
Capacitación presencial y online	Todos los cursos, entrenamientos y demás capacitaciones recibidas por el personal deberán tener un certificado, el mismo que debe ser enviado al departamento de recursos humanos. Este último mantendrá estos certificados en los expedientes de cada uno de los empleados a fin de avalar la preparación del empleado.	En cada ocurrencia	Personal entrenado / Recursos humanos
Entrenamiento practico realizado (pasantías)	Al final de los entrenamientos el empleado deberá solicitar una evaluación por el supervisor a cargo, la misma que deberá contener el campo de acción, las labores realizadas, las destrezas obtenidas y el tiempo de permanencia en la locación de entrenamiento. Esta evaluación será enviada a recursos humanos, para que forme parte del expediente de cada empleado.	En cada ocurrencia	Personal entrenado / Recursos humanos

3.5.6 Cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios

La revisión realizada a la composición y antigüedad de las cuentas por cobrar mostró diferencias materiales en el periodo promedio de recuperación de cartera, que para el caso de empresas relacionadas es 53 días y 85 días para clientes independientes. Esta diferencia encontrada gira en torno a la política corporativa de operaciones entre compañías del Grupo que condiciona a las empresas a realizar sus pagos dentro de los 30 días siguientes al registro de las mismas. Condición que no puede ser aplicable para clientes puesto que al ser mayormente empresas del Estado o con participación del mismo, los trámites previos a la facturación de los servicios prestados y venta de bienes requieren un mayor tiempo, además de depender de la disponibilidad de recursos asignados.

En cuanto a lo composición de la cartera, es importante mencionar que apenas el 8% corresponde a cuentas por cobrar a relacionadas, este parámetro aunado al promedio de recuperación de cartera evidencia que la compañía local no está financiando operaciones de sus relacionadas.

Debido a que el periodo de recuperación de cartera de empresas relacionadas es menor al establecido con terceros, considero no existe riesgos de crédito con relacionadas y por tanto no es necesaria la determinación de un procedimiento específico para esta área.

En el caso de las cuenta por pagar, el promedio de pago para compañías intragrupo es de 63 días, el mismo que no presenta mayores problemas pues se encuentra dentro de los límites de pago normales para terceros que es de 61 días.

Como se expuso anteriormente, si bien la rotación del inventario sufrió un incremento en el 2012, en relación al 2011, es necesario a fin de que exista disponibilidad suficiente

para prestar los servicios a los clientes, no quedar desabastecidos y evitar ser objeto de penalizaciones innecesarias.

Por el trabajo que se requiere para estas áreas los controles sugeridos son generales.

3.5.7 Egresos por servicios administrativos

En este aspecto el Grupo ha realizado un trabajo previo en pro de que los proveedores de servicios a nivel mundial realicen el cobro directo a la empresa local a fin de que los pagos de servicios recibidos sean deducibles y no superen el límite establecido por la Ley. Sin embargo de lo cual existen valores que no son facturados directamente al país, sino que son cobrados a la matriz o centros administrativos y estos se encargan de cobrar al país por medio de reembolso de gastos.

Cuando se trata de servicios administrativos cobrados por una relacionada, se debe observar lo dispuesto en el Art. 10 numeral 6A de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, mencionada en :“(...) Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. (...)”

La revisión realizada de los valores transferidos al país en el 2011 no tuvo observaciones relevantes tanto en el soporte como en el monto máximo para ser deducibles.

3.5.8 Controles generales

Uno de los controles requeridos en todas las áreas y transacciones intragrupo es el de realizar una revisión periódica de las transacción a fin de establecer que todas están siendo

adecuadamente soportadas, los precios van acorde a la normativa interna del Grupo, se han seguido los lineamientos establecidos en la normativa local para estas transacciones y se han revelado las transacciones en las cuentas establecidas en la política interna para evitar distorsiones entre las compañías.

El control general propuesto está en función de la revisión de las transacciones, el cual permitirá identificar en forma oportuna posibles ajustes, tomar medidas correctivas y evitar ajustes y gastos derivados de estos. Como se ha expuesto a lo largo de la investigación de campo el tema de soportar adecuada y oportunamente la naturaleza de las transacciones es primordial. Como resultado el control general propuesto es el siguiente:

PROCEDIMIENTO: Revisión de transacciones intragrupo.

RESPONSABLE: Departamento Financiero

OBSERVACIONES: La información obtenida de esta revisión será la base para el informe integral de precios de transferencia.

Procedimiento	Descripción	Frecuencia	Responsable
Revisión de transacciones intra-grupo	Periódicamente la persona encargada del departamento financiero realizara la revisión de todas las transacciones intragrupo generadas. Esta revisión será respaldada en un reporte que será enviado al supervisor del área. El informe deberá incluir índices financieros que permitan verificar las comparaciones realizadas. En caso de existir algún error o ajuste necesario deberá comunicarse con el área ejecutora para su corrección.	Mensual	Departamento financiero
Revisión de observaciones del informe de precios de transferencia de años previos	En base a los resultados obtenidos del informe integral de precios de transferencia se analizará al cierre de cada año fiscal, la necesidad o no de cambios en la fijación de precios de las diferentes áreas (diferentes del costo estándar local).	Anual	Departamento financiero
Cambios y correcciones	Todos los cambios de estándares detectados deberán ser documentados y enviados a todo el personal involucrado para su conocimiento y puesta en marcha.	En cada ocurrencia	Departamento financiero

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

CONCLUSIONES:

En el panorama mundial actual el tema de precios de transferencia constituye uno de los aspectos más relevantes de fiscalidad internacional, el cual consiste en la implementación de un adecuado tratamiento fiscal de los beneficios obtenidos por empresas vinculadas cuando operan en diferentes jurisdicciones fiscales, en economías como la ecuatoriana este concepto aplica también para las empresas vinculadas que operan dentro de la misma jurisdicción.

Precisamente, el tema de precios de transferencia es el resultado de la globalización, que busca regular las transacciones entre empresas multinacionales ubicadas en distintos países o regímenes impositivos, a través del establecimiento de reglas que transparenten los márgenes de utilidad obtenidos como resultado de una fijación de precios.

El tema de la vinculación entre empresas puede ir más allá de participaciones patrimoniales y control, pueden darse cuando ejerzan influencia importante en la toma de decisiones, así como de la dependencia que se mantenga de los resultados de la una sobre la otra.

El objetivo de la existencia de regulaciones en términos de transferencia es el de evitar la manipulación de resultados de una empresa para beneficiarse de reducciones en las cargas impositivas, sin embargo no siempre debe verse como un concepto negativo puesto que los precios de transferencia salvaguardan una tributación justa y equitativa para las empresas multinacionales y para los fiscos de los países en donde operan, lo importante es transparentar todas las operaciones realizadas a través de un adecuado soporte de las mismas.

El análisis de precios de transferencia no es una ciencia exacta, puesto que difieren en torno al acceso de información pública y disponible para poder determinar el comparable adecuado, y a los criterios empleados para su determinación, lo cual resalta la necesidad de contar con información fiable que permita realizar comparaciones razonables que se adapten a las condiciones de la empresa y la verdadera esencia de las transacciones.

La determinación del cumplimiento del principio de plena competencia en la realización de transacciones entre partes relacionadas requiere la identificación del método de valoración más apropiado para el análisis. Si bien de acuerdo a las guías de la OCDE se debe esbozar esfuerzos por la aplicación de métodos tradicionales para la determinación de precios de transferencia, se debe realizar un análisis de la realidad comercial de las empresas a fin de escoger el método que se adapte a la realidad económica de las transacciones y complejidad de operaciones.

La elección del mejor método obliga al realizar cálculos y revisiones para todos los métodos permitidos a fin de tener certeza de que se escogió el más técnico, esta elección debe estar sustentada en documentación actualizada fiable y verificable.

La metodología más directa y confiable para la búsqueda de comparables es la que se aplica en base a operaciones no relacionadas obtenidas de las transacciones de la empresa con terceros, o también llamados comparables internos. Sin embargo cuando no existe información fiable disponible se debe buscar información externa de operaciones similares que sean realizadas entre empresas independientes.

Los precios de transferencia utilizados en las operaciones internacionales entre las empresas multinacionales y los ajustes fiscales como consecuencia de operaciones fuera de los

rangos de plena competencia, exigen a las empresas la revisión periódica de sus procesos y la adaptación a las normativas fiscales de cada país donde se ubica una empresa vinculada.

Incluye la coordinación entre los países de la comunidad internacional, la cual es preferible a la competencia, para promover el comercio y las inversiones internacionales. Con este antecedente el establecimiento de convenios para impedir la doble tributación debe ser visto como una estrategia de crecimiento económico de las naciones pues fomentan la inversión, pero además debe verse con el mecanismo que evita en gran manera los efectos nocivos de la doble imposición sobre los contribuyentes.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional tienen como propósito el exonerar o reducir los tributos que debe cancelar una empresa en el Estado donde reside, incluyendo un tema de reciprocidad que no siempre es posible cumplir puesto que en algunos casos las diferencias en los sistemas y economías de los países desarrollados comparado con los de países en desarrollo evidencian el notorio beneficio a estos primeros tomando en cuenta que las economías de los países en desarrollo se mueven en torno a producción de materia prima, puntos que no son tomados en cuenta en estos convenios.

Los convenios para evitar la doble tributación se han convertido en una herramienta esencial para las empresas multinacionales tendientes a reducir costos, para lo cual es necesario tener conocimiento de su aplicación y control. El análisis de estos convenios no solo radican en qué beneficios pueden brindar sino también en los trámites y los requisitos que se deben cumplir para obtener estos beneficios.

Los APA's constituyen una herramientas importante para la eliminación de divergencias en la determinación de los precios de transferencia, proporcionando al contribuyente seguridad jurídica por el tiempo de vigencia del acuerdo (dos años para el caso de la legislación

ecuatoriana) al contar con la aprobación por parte de la Administración Tributaria del método utilizado para fijación de precios.

Los controles internos fomentan la eficiencia en las organizaciones a través de la detección oportuna y la prevención de cualquier desviación respecto de los objetivos establecidos, y ayudan a garantizar la fiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y normas vigentes, por lo que cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores sistemas de control interno y la evidencia de información sobre los mismos.

Para que los sistemas de control interno funcionen y den los resultados deseados, este debe tener una visión integrada es decir que involucre a todas las partes involucradas, tomando en cuenta la compleja estructura organizacional de las empresas multinacionales es posible la determinación de lineamientos generales de control de precios de transferencia pero no es garantía de que los precios fijados no tengan como resultado ajustes por no cumplir con el principio de plena competencia.

Los objetivos que se persiguen con la implementación de un sistema de control interno enfocado en precios de transferencia son el de dar a la empresa una seguridad razonable de la transparencia de sus transacciones.

En todo proceso el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar la transparencia de sus transacciones así como la legitimidad de los métodos utilizados para la fijación de precios de transferencia, por lo cual debe ser este quien mantenga toda la documentación que avale las aseveraciones realizadas y elimine o disminuya la existencia de contingentes fiscales respecto de este tema.

RECOMENDACIONES:

Pese a que la fijación de precios de transferencia de ciertas multinacionales se encuentre restringida al seguimiento de lineamientos generales aplicables a nivel mundial, existe la posibilidad de realizar seguimiento y revisión de las transacciones con partes relacionadas tendientes a disminuir las contingencias fiscales y gastos tributarios por ajustes derivados de la no aplicación de principios de plena competencia, estas revisiones deben ser realizadas en forma oportuna de manera que contribuyan a la detección oportuna de errores.

Si bien, en función de un análisis de costo-beneficio, el mantener un especialista en el área de precios de transferencia no es justificable, los departamentos financieros de las empresas deben evaluar periódicamente los estudios de precios de transferencia realizados por expertos externos y compararlos con la realidad de la empresa, de forma que se cuestionen los parámetros establecidos y se establezcan correctivos oportunos en los precios establecido de transacciones con relacionadas que presenten desviaciones de los intervalos de plena competencia.

La determinación de precios de transferencia bajo principios de plena competencia, conlleva a que las empresas realicen un monitoreo constante de sus operaciones que les permita asegurar y evidenciar sus prácticas, este monitoreo requiere del compromiso de toda la organización a fin de detectar oportunamente problemas por fijación de precio y no incurrir en gastos tributarios por ajustes derivados de transacciones que no cumplen con este principio.

Toda operación requiere de un sistema de control interno, el cual debe ser preventivo a fin de evitar problemas futuros. En el caso de la fijación de precios de transferencia, pese a su alto grado de especialización, es plenamente aplicable el establecimiento de un sistema de control interno, el cual debe estar enfocado al cumplimiento del principio de plena competencia.

El sistema de control interno planteado debe convertirse en una herramienta de planificación estratégica tendiente a minimizar los contingentes derivados de una mala aplicación de las regulaciones tributarias nacionales e internacionales, además debe servir como instrumento de revisión de la determinación de precios entre empresas vinculadas y de verificación de soportes que evidencien la transparencia de esa determinación.

Todos los temas relacionados con legislación requieren sean revisados periódicamente a fin de que se adapten a las nuevas condiciones del mercado o normativas, por tanto el sistema de control interno debe ser evaluado constantemente a fin de determinar la validez del mismo y la consecución de los objetivos planteados al momento de implementarlos.

El control interno es un instrumento pero no un fin en sí mismo, por tanto requiere de involucramiento de todas las áreas a fin de que realicen evaluaciones y monitoreo constantes, tendientes a determinar que se cumplan los objetivos planteados.

BIBLIOGRAFÍA.

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Directrices aplicables en material de precios de transferencia a empresas multinacionales*, 1995.
- Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 2007.
- A. Delgado Pacheco, *El régimen de los llamados precios de transferencia*, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2001.
- Tamayo Jorge, *Los precios de transferencia en la legislación de los países de la Comunidad Andina*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006.
- Guerra Bello Gustavo, *Inversión Internacional y Sistema Tributario- Apuntes sobre precios de transferencia entre partes relacionadas como estrategia fiscal*; Revista Estudios Socio-Jurídicos Universidad del Rosario, Bogotá - Colombia, 2006.
- Rubio Juan, *Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España*, Universidad Complutense de Madrid.
- Díaz Ortega, Joaquín, *Manual de Procedimiento Fiscal sustentado en los métodos de precios de transferencia en Venezuela*, Universidad Pedagógica Experimental Libertador, 2005.
- García Prats, Francisco, *Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*, Universidad de Valencia, 2005.
- Herrero Marol, Carlos; *Precios Internacionales*; Editorial Aranzadi, España, 1999.
- Sala Galván, Gemma, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2003.
- Halla, Natalie; *Alemania: la nueva normativa alemana sobre precios de transferencia, subcapitalización y régimen holding*; David Mülchi&Asociados, Madrid, 2005
- Kramer, Frank; *Reglas sobre precios de transferencia en Alemania: el Traspaso de Funciones*; Revista de Administración Tributaria No.31, CIAT, Colombia, 2011
- L. Díaz Picazo, A. Guillon Ballesteros. *Sistemas de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1994.
- Akie Utumi, Ana; *Precios de transferencia y acuerdos anticipados de precios*, Revista 50, Brasil, 2010.
- Barbosa, Juan; *Análisis del régimen de precios de transferencia en Colombia*, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá – Colombia, 2004.
- V.Uckman. *Los tratados Internacionales en materia tributaria En: Curso de derecho tributario internacional*, tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003.
- García Novoa, Cesar. *Estudios de Derecho Internacional; Interpretación de los convenios de doble imposición internacional*, Legis, Bogotá, 2006.
- Salas, Margarita; *Impuesto sobre la Renta y Complementarios Descriptores: Beneficios Tributarios en la Comunidad Andina*, Colombia, 2008
- Maldonado, Milton. *Auditoría de Gestión*, Producciones Digitales Abya-Yala, Segunda Edición, Quito – Ecuador, 2004.
- Martín Mayoral, Fernando; Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales - FLACSO; *El crecimiento económico ecuatoriano en el 2011*, 2012.

- Standard & Poor's, *Industry Surveys: Oil & Gas: Equipment & services*; Marzo 10, 2011.
- *The Future of the Oil Fields Services Industry to 2015 - Rebound in Exploration and Drilling Activity Drives Growth*, GBI Research, 2010.
- Slater, A.G. "*Internacional transfer pricing*" *Management Decition*, Junio 1977.
- *Código Orgánico Tributario*; Ediciones Legales, 2010.
- *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*; Ediciones Legales, 2010.
- *Reglamento de aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*; Ediciones Legales, 2010.
- Turco Seguil, Walter; *Control Interno*, www.monografías.com, 2004
- *Evolución y desarrollo de Empresas de Servicios Petroleros en Latinoamérica*; www.panoramapetrolero.com; (N)