

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

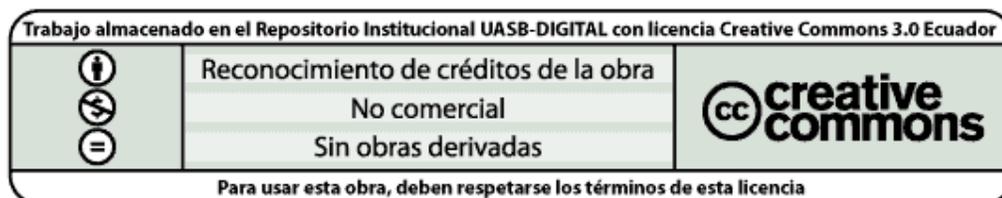
ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

*El precio de transferencia en intangibles y servicios intragrupo
como herramienta de planificación fiscal de los grupos
multinacionales.*

Sebastián López C.

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.

.....

Sebastián López C.

20 de diciembre de 2012

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

*El precio de transferencia en intangibles y servicios intragrupo
como herramienta de planificación fiscal de los grupos
multinacionales.*

Sebastián López C.

2012

Eco. Romeo Carpio Rivera

Quito

ABSTRACT

En la actualidad y gracias al proceso de globalización, los miembros de los grupos multinacionales están en la posibilidad de realizar un gran número de transacciones entre sí de una manera rápida y eficaz; sin importar su localización, lo cual significa un alto riesgo para las Administraciones Tributarias; ya que, el precio pactado por las mismas puede erosionar sus bases imponibles. Este riesgo cobra mayor relevancia en las operaciones de intangibles o servicios intragrupos entre partes relacionadas; ya que debido a su inmaterialidad, resulta muy complejo verificar la transferencia real del intangible o prestación efectiva del servicio intragrupo; y más aún, calcular su precio de transferencia y verificar que cumpla con el Principio de Plena Competencia.

En este estudio se analiza la forma de determinar el precio de plena competencia de estas dos transacciones según la normativa tributaria ecuatoriana vigente. Para el caso de los intangibles se presenta su definición y clases, sus tipos de propiedad, metodología de evaluación del precio y relación con paraísos fiscales. En lo que respecta a los servicios intragrupo se analiza su definición y clases, relación con paraísos fiscales, pasos para verificar la prestación efectiva del mismo y metodología de evaluación del precio. Adicionalmente, se desarrollan casos prácticos de cada tipo de transacción para una mayor comprensión del lector.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar agradezco a Dios por estar siempre presente y cuidarme a cada momento y en cada paso de mi vida.

Además, le doy las gracias a mi familia (incluido mi Leito), de la cual estoy muy orgulloso; ya que me han apoyado siempre para poder lograr todos mis objetivos planteados y han estado, están y estarán conmigo en toda circunstancia; así como yo estaré con ellos.

Tengo que hacerle un agradecimiento muy especial y único a mi noviecita linda, Marcita “La Chiqui” Vélez, quien con muchísimo amor y dedicación me ha apoyado a cumplir esta meta. Te amo Chiqui.

Por último, agradezco a Romeo que con su excelente dirección contribuyó a que este trabajo tenga un excelente nivel académico.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I.....	13
PLANIFICACIÓN FISCAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	13
1.1 ANTECEDENTES.....	13
1.2 PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL	15
1.3 PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	18
1.4 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA O ARM´S LENGTH PRINCIPLE.....	19
1.5 ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD PARA EVALUAR EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	20
a) Características de los activos o los servicios transferidos	21
b) Análisis Funcional.....	21
c) Cláusulas Contractuales	22
d) Circunstancias Económicas.....	22
e) Estrategias Mercantiles	23
1.6 MECANISMOS DE CONTROL	23
a) Métodos tradicionales basados en las operaciones.....	24
b) Métodos no tradicionales basados en la utilidad de las operaciones.....	25
1.7 NORMATIVA ECUATORIANA EN CUESTIONES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	26
A) Ley de Régimen Tributario Interno	28
B) Reglamento de la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	34
1.8 RESUMEN.....	39
CAPÍTULO II	40
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN INTANGIBLES.	40
2.1 INTRODUCCIÓN	40
2.2 DEFINICIÓN DE INTANGIBLE.....	42
2.3 TIPOS DE INTANGIBLES	45
a) Intangible de comercialización.....	46
b) Intangible mercantil.....	49
2.4 PROPIEDAD ECONÓMICA VS PROPIEDAD JURÍDICA DEL ACTIVO INTANGIBLE.....	51
2.5 TIPOS DE MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE INTANGIBLES.....	56

1.	Enfoque de Valoración del Intangible	56
2.	Enfoque de precios de transferencia.....	58
2.6	PARAÍOS FISCALES E INTANGIBLES	63
2.7	CASOS PRÁCTICOS	66
2.8	RESUMEN.....	75
CAPÍTULO III		77
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN SERVICIOS INTRAGRUPA.....		77
3.1	INTRODUCCIÓN	77
3.2	DEFINICIÓN DE SERVICIO INTRAGRUPA.....	78
3.3	TIPOS DE SERVICIOS INTRAGRUPA	80
a)	Servicios contables.....	85
b)	Servicios marketing, promoción y publicidad.....	86
c)	Servicios de asistencia técnica	87
d)	Servicios legales.....	88
3.4	PARAÍOS FISCALES Y SERVICIOS INTRAGRUPA.....	90
3.5	TIPOS DE MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPA.....	93
3.5.1	Criterio de análisis.....	95
3.5.2	Pasos para la determinación del precio de plena competencia de un servicio intragrupo	97
3.6	CASO PRÁCTICO	105
3.7	RESUMEN.....	110
CAPÍTULO IV		111
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		111
CONCLUSIONES		111
RECOMENDACIONES		119
<i>PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</i>		119
<i>PARA LOS CONTRIBUYENTES</i>		121
BIBLIOGRAFÍA.....		123
PÁGINAS WEB.....		125

INTRODUCCIÓN

Los precios que se pactan en operaciones entre compañías relacionadas o vinculadas, es decir, empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional, son conocidos como “Precios de transferencia”. Estas operaciones y precios de transferencia deben cumplir con el Principio de Plena Competencia o Arm's Length, el cual es una norma internacional que se encuentra estipulada en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE¹. Este artículo 9 menciona: *"(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".*²

Este estudio tiene como objeto determinar el problema que presenta la manipulación de los precios de transferencia de intangibles y de servicios intragrupo afectando a la carga fiscal de los países en donde se encuentren las empresas involucradas en estos tipos de transacciones. Entonces, se puede pensar que los grandes grupos multinacionales utilizan este mecanismo como una herramienta para ejecutar estrategias de planificación fiscal internacional con lo cual se busca minimizar la carga impositiva grupal transfiriendo las utilidades mediante estos precios de transferencia.

1 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).

2 DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (OCDE), 1995, pg. 20.

Existe gran complejidad en la determinación de estos precios, ya que es necesario, antes de todo, determinar y verificar si el intangible o servicio intragrupo hubiese sido adquirido o contratado por partes independientes, después de esto es necesario verificar si existe un beneficio presente o futuro resultado del intangible o servicio intragrupo adquirido, posteriormente se debe comprobar la transmisión del intangible o prestación efectiva del servicios, y finalmente, se debe analizar el precio al cual se realizó la transferencia del intangible o prestación del servicio intragrupo entre partes relacionadas, es decir, se debe comprobar que estas transacciones se sujetaron al Principio de Plena Competencia.

El análisis de este tipo de operaciones tiene una relevancia tributaria muy importante, ya que mediante el mecanismo de los precios de transferencia en este tipo de operaciones, las empresas locales pueden distribuir y relocalizar los ingresos y utilidades a miembros de su grupo multinacional que se encuentren en países con regímenes preferentes o de menor imposición, de esta manera va a existir un efecto en la base gravable de la empresa local, con lo cual disminuye la carga tributaria de la misma, y en general del grupo multinacional total, que es el objetivo principal de una planificación fiscal internacional.

Con este antecedente, se puede pensar que los grandes grupos multinacionales utilizan los precios de transferencia en intangibles y servicios intragrupo para relocalizar las ganancias a otros países con el fin de minimizar su carga fiscal grupal.

Esta investigación explicará los antecedentes de los precios de transferencia, lo que significa intangible y los tipos del mismo que se pueden existir, lo que es servicio

intragrupo, la forma de comprobar que en realidad se prestaron o existió la transferencia de dichas operaciones, la forma de validar y verificar dichos precios de transferencia, y finalmente, demostrar la manera de cómo se puede utilizar los precios de transferencia en este tipo de operaciones para reducir la carga fiscal del grupo multinacional.

En este sentido, la OCDE menciona algunas controversias para la valuación de los intangibles valiosos y los servicios intragrupo:

Para el caso de intangibles valiosos se menciona:

*“6.1 En este Capítulo se analizan los elementos particulares que deben tenerse en cuenta cuando se desee examinar si las condiciones fijadas o impuestas, en las operaciones entre empresas asociadas en las que intervienen activos intangibles, se ajustan al principio de plena competencia. **Debe prestarse especial atención a las operaciones relativas a activos intangibles, puesto que suele ser difícil su evaluación en el ámbito fiscal.**”³ (Énfasis del autor)*

Y para servicios intragrupos se indica:

*“7.5 Se plantean dos problemas en el análisis de la fijación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo. **El primero es saber si el servicio ha sido efectivamente suministrado. El segundo, si la remuneración esos servicios a efectos***

³ Ibídem Pág. 97

fiscales debería ser coherente en acorde con el principio de plena competencia.”⁴

(Énfasis del autor)

En base a esto, el presente estudio en su capítulo 1 pretende establecer los conceptos básicos de la temática de precios de transferencia con los cuales se logre una comprensión adecuada de los conceptos sobre intangibles, servicios intragrupos, métodos para la comprobación de los precios de transferencia, etc. El capítulo 2 y 3 se mencionará los tipos de intangibles y servicios intragrupo, respectivamente, que existen y que intervienen en este tipo de operaciones y la manera como se las puede utilizar para realizar una planificación fiscal internacional dañina y se dará algunos claros ejemplos de intangibles y servicios intragrupos mundialmente conocidos. Además, se indicará como identificar estos tipos de operaciones, su forma de valoración, los métodos de valoración para verificar si el precio pactado por los mismos cumple o no con el Principio de Plena Competencia, etc. Posteriormente, en el capítulo 4 se realizará ejemplos de valoración de intangibles y servicios intragrupos, y finalmente, en el capítulo 5, se realizarán conclusiones y recomendaciones para un correcto análisis de este tipo de operaciones.

Como se menciona anteriormente, este trabajo pretende realizar una explicación y clarificación de unas de las estrategias que adoptan los grandes grupos multinacionales para minimizar su carga fiscal, las cuales son las transacciones donde intervienen intangibles valiosos o servicios intragrupos. Estas estrategias responden a planificaciones fiscales internacionales elaboradas con el fin de aprovechar ventajas, no solo fiscales, que los diferentes estados ofrecen, y es por esta razón que este trabajo

⁴ *Ibidem* Pág. 106

analiza como la utilización de intangibles y servicios intragrupos en operaciones entre partes relacionadas son herramientas para manipular la carga fiscal de los distintos países.

CAPÍTULO I

PLANIFICACIÓN FISCAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1 ANTECEDENTES

A través de los años han existido grandes cambios en la manera de hacer negocios a escala mundial por parte de las empresas. Los avances tecnológicos han mejorado los medios de comunicación, servicios de transporte, tecnología, etc., lo cual ha hecho que las empresas locales e internacionales trabajen de manera más integrada con empresas ubicadas en diferentes jurisdicciones fiscales, a este fenómeno se lo conoce como Globalización.

Hace algunos años atrás, las empresas adquirían la materia prima, mano de obra, servicios, y todos los insumos necesarios para su realizar su actividad económica en el país en donde se encontraban domiciliadas; hoy en día y gracias a la Globalización, las empresas pueden adquirir todos estos componentes de diferentes partes del mundo de una manera rápida y económica.

La Real Academia de la Lengua Española⁵ define a la Globalización como:

“Globalización: Tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales.”

En base a este concepto se puede decir que los grupos multinacionales se han globalizado, y han deslocalizado sus operaciones y funciones a nivel mundial; es decir,

⁵ <http://www.rae.es/RAE/Noticias.nsf/Home?ReadForm>

si antes en el país A se realizaban las operaciones de producción, logística y ventas; hoy en día, estas operaciones se han desconcentrado y se realiza en el país A las ventas, en el país B la producción y en el país C la logística, todo con el fin de poder aprovechar las ventajas competitivas de cada país y de esta manera lograr que el grupo multinacional minimice sus costos y maximice sus beneficios. La decisión de globalizar las operaciones de un grupo multinacional está influenciada por las ventajas competitivas que ofrezcan los diferentes países, estas ventajas pueden ser el costo de la mano de obra, materia prima, barreras de entrada, incentivos tributarios, etc.

Sin embargo, la Globalización no únicamente presenta ventajas, puede también presentar ciertos problemas de orden fiscal para las Administraciones Tributarias de los diferentes países que intervengan en una operación de escala mundial, estos problemas pueden ser la erosión de la base imponible, doble imposición, precios de transferencia, etc.

Como resultado de la Globalización, los grupos multinacionales han elaborado estrategias de planificación fiscal internacional con el fin de aprovechar las ventajas que ofrecen las distintas jurisdicciones fiscales. No todas las estrategias de planificación fiscal internacional tienen el fin de evadir impuestos; sin embargo, se pudiera considerar que ésta tiene este fin cuando utiliza herramientas como son los precios de transferencia, treaty shopping⁶, capitalización delgada o subcapitalización, etc. En este análisis se pretende estudiar únicamente los precios de transferencia entre parte relacionadas.

⁶ La Asociación Argentina de Estudios Fiscales; en el documento llamado “Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales”, define al Treaty Shopping como “una situación donde las transacciones son realizadas, o las sociedades son establecidas, en otro Estado, exclusivamente con el propósito de obtener beneficios de un tratado existente entre ese Estado y un tercer Estado del cual de otra forma no le serían aplicables, por ejemplo, porque la persona que reclama el beneficio no es residente de uno de los Estados firmantes”.

1.2 PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Existen varias definiciones relativas a la planificación fiscal internacional, a continuación se cita alguna de ellas:

La Oficina Internacional de Documentación Fiscal (International Bureau of Fiscal Documentation IBFD), en su texto llamado “Fundamentals Of International Tax Planning” da una definición sobre lo que es planificación fiscal; y ésta es:

“Los negocios modernos están enteramente trabajando en la forma de grupos corporativos. Es todavía cierto, que; los directivos de cada una de las compañías, son los responsables legales de la administración de cada una de ellas. Sin embargo, en la mayoría de grupos multinacionales, los directivos de cada una de las compañías trabajarán y tendrán sus facultades dentro de un marco de políticas y estrategias grupales que son establecidas por el grupo como un todo (normalmente las políticas y estrategias grupales las establece el directorio de la casa matriz). En la práctica, las compañías incluidas en un grupo multinacional operaran separadamente siguiendo una misma estrategia grupal, y cada una de las entidades legales, que forman el grupo multinacional; serán puramente una ficción legal.

El conflicto entre la forma de cómo se organiza el negocio (por ejemplo global o integrado) y la forma en que la ley tributaria se aplica, ha generado la necesidad de determinar, cómo tomar en consideración para propósitos tributarios la relación entre diferentes compañías de un mismo grupo multinacional. Para hacer esto, el principio internacionalmente aceptado es el llamado “Arm’s Length Principle”.

Mientras la globalización ha resultado en un gran intercambio de información, tecnología, y conocimiento, una más eficiente asignación de los factores de producción, un rango más extensivo de bienes disponibles, y una reducción en los costos de capital y transporte, también ha tenido otro notable efecto, el cual es el incremento significativo de la planificación fiscal internacional.”⁷

Adicionalmente, los autores Scholes, Wolfson, Erickson, Maydew y Shevlin; en su libro llamado “Taxes and Business Strategy” mencionan:

“La variación en las leyes tributarias entre los países provee tierra fértil para estrategias fiscales creativas, muchas de las cuales envuelven cambiar los ingresos de una jurisdicción impositiva alta a una jurisdicción impositiva baja. En muchos casos, estos cambios requieren cambiar la estructura física de la transacción, por ejemplo; donde la fábrica está localizada, pero en muchos otros casos, el tratamiento fiscal puede ser mejorado simplemente alterando la estructura financiera de la operación, por ejemplo, enviando inversiones a través de compañías holding localizadas en países tributariamente favorables.

El principio de cambio de ingreso de una jurisdicción impositiva alta a una jurisdicción impositiva baja es, por supuesto, un concepto vital en fiscalidad internacional.”⁸

El autor, Pietro Adonnino, menciona lo siguiente acerca la planificación fiscal internacional:

“La PFI no es un instituto jurídico sino un conjunto coordinado de comportamientos tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal.

⁷ IBFD (Holanda). 2007. “*FUNDAMENTALS OF INTERNATIONAL TAX PLANNING.*” Págs. 33 - 63.

⁸ SHOLES (USA). 2009. “*TAX AND BUSINESS STRATEGY. A PLANNING APPROACH.*” Pág. 326.

Una reconstrucción sistemática de la planificación fiscal no es algo simple, precisamente porque se trata de un conjunto de relaciones y situaciones jurídicas que pueden ser objeto de evaluación autónoma y que, consideradas en el ámbito de la planificación, asumen relevancia, más que por sus características individuales, porque contribuyen a lograr el fin de la optimización de la carga.

Por lo tanto, al evaluar cada una de las relaciones y situaciones jurídicas en el ámbito de la planificación fiscal, se las debe consignar sobre todo en relación con el fin a cuyo logro concurren.

Si bien es difícil una reconstrucción sistemática de la PFI, es sin embargo posible identificar los principios y criterios que determinan su correcta aplicación; con relación a ellas debería ser evaluado cada uno de los casos a fin de extraer conclusiones respecto del carácter lícito de su consideración, en especial en lo que hace al rol de los llamados “Paraísos Fiscales”.

Se trata, en efecto, por lo menos en las hipótesis más complejas, de una serie de actos y negocios tendientes a crear situaciones jurídicas que, en la medida en que están orientadas a la optimización de la carga fiscal, son a menudo consideradas de manera sospechosa, en el convencimiento de que se cruza el límite de la minimización lícita de la carga fiscal.”⁹

Tomando en cuenta las definiciones de planificación fiscal internacional anteriormente citadas, se puede concluir que ésta es:

La capacidad de los grupos multinacionales para identificar ventajas y beneficios; tributarios y no tributarios, en diferentes jurisdicciones fiscales y motivado por éstas, a

⁹ ADONNINO, PIETRO. “LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y LOS PARAÍOS FISCALES”. Págs. 2.

deslocalizar funciones, procesos y actividades a éstos destinos, con el fin de optimizar o minimizar la carga fiscal del grupo multinacional en conjunto.

Una herramienta para la planificación fiscal internacional son los precios de transferencia, que a continuación se explica más detalladamente.

1.3 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La OCDE¹⁰ define a los precios de transferencia como “*los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.*” Para un mayor entendimiento de esta definición; en primer lugar, se debe conocer el concepto de empresas relacionadas¹¹ que la OCDE define:

“Empresas Asociadas: Se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 párrafos 1a) o 1b) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en relación con la otra empresa.”

El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, con respecto a las transacciones entre empresas asociadas, en su artículo 9 menciona lo siguiente:

“Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

¹⁰ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO. www.oecd.org

¹¹ DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS 1995. (DIRECTRICES OCDE) Pág. 9.

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

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

; y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas 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 las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia....”

El artículo que antecede define cuando considerar a empresas partes relacionadas de otra; y adicionalmente, que las transacciones que éstas tengan entre sí, deben cumplir con el Principio de Plena Competencia; es decir, que sean pactadas como lo hubiesen pactado partes independientes.

1.4 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA O ARM’S LENGTH PRINCIPLE

El artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE en relación al Principio de Plena Competencia menciona lo siguiente:

“*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, las utilidades que habrían sido obtenidas 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 las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Este artículo establece que las condiciones pactadas en transacciones entre partes relacionadas deberán ser similares a las que hubieran pactado partes independientes; y de no ser así y obtener un beneficio por estas condiciones especiales, deberá tributar sobre las mismas.

Las Administraciones Tributarias son las encargadas de verificar que las empresas que realizan operaciones con partes relacionadas cumplan con el Principio de Plena Competencia; ya que de no hacerlo, se vería afectada la recaudación, pues las empresas no estarían reflejando su verdadero margen de ganancia, como si lo harían partes independientes.

1.5 ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD PARA EVALUAR EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

Es importantísimo entender que el Principio de Plena Competencia plantea que los precios pactados en transacciones entre partes relacionadas no deben diferir de aquellos pactados en transacciones entre partes independientes. De esto se desprende entonces que para evaluar el cumplimiento de dicho principio se necesita realizar un análisis de comparabilidad entre las condiciones y circunstancias de las empresas relacionadas e independientes; es decir evaluar que las condiciones económicas relevantes de ambas son lo suficientemente similares; y si existen diferencias, las mismas no afecten

materialmente a la comparabilidad o se pueda realizar ajustes para eliminar o atenuar las mismas.

Para realizar un correcto análisis de comparabilidad existen 5 factores determinantes que se debe tener en cuenta, los cuales son:

- a) **Características de los activos o los servicios transferidos:** Se debe realizar una comparación entre los bienes o servicios que se están transfiriendo entre partes relacionadas y los que se transfieren entre partes independientes, estos bienes o servicios deben ser lo más comparables posibles; es decir, que los bienes que se compara deben tener las mismas características físicas, vida útil, utilidad, estacionalidad, etc. Cabe aclarar que todo depende del método a utilizar para verificar los precios de transferencia. Por ejemplo, la empresa ecuatoriana A exporta rosas a su parte relacionada empresa B, domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas (paraíso fiscal conforme la legislación ecuatoriana), en este sentido, se debe verificar si el precio de exportación de las rosas cumple o no con el Principio de Plena Competencia; es decir, verificar si el precio de la exportación es de mercado o no. Entonces, para realizar un correcto análisis de comparabilidad, se debería utilizar como comparable a una empresa independiente que exporte de igual manera rosas con las mismas características físicas al exterior a empresas independientes, y comparar el precio al cual exporta le empresa relacionada contra el precio al cual exporta al empresa independiente.
- b) **Análisis Funcional:** Se debe analizar las funciones que realiza una empresa relacionada y las funciones que realiza una empresa independiente comparable

ya que según el número, las características y las condiciones de las funciones, riesgos asumidos y activos utilizados para proveer el bien o servicio, dependerá la remuneración que se pactará. Por ejemplo, si la empresa X produce y comercializa tostadores pactará un precio de 10 en esta transacción; por otro lado, la empresa Z, de la misma forma, produce y comercializa el mismo tostador, en idénticas características, pero adicionalmente presta el servicio de asistencia técnica y de entrega a domicilio, en vez de pactar por esta transacción un precio de 10 pactará un precio de 15 por las funciones, riesgos y activos adicionales al realizar funciones extras.

- c) **Cláusulas Contractuales:** Se debe analizar los términos contractuales de las transacciones que realizan partes relacionadas, de los términos contractuales que tiene partes independientes en sus transacciones, ya que según un contrato escrito, los intervinientes en dicha transacción pueden establecer y separar riesgos y funciones que cada uno asumirá. Por ejemplo, una empresa local tiene firmado un contrato con su parte relacionada del exterior, en el cual, la primera empresa se compromete a vender computadores a la segunda, este contrato estipula que la empresa comercializadora contratará una póliza de seguros, y que en el caso de algún siniestro esta empresa comercializadora correrá con todos los gastos. Entonces, la empresa comercializadora; en condiciones de plena competencia, deberá reflejar en el precio final del bien la cobertura por el riesgo de algún siniestro que pueda ocurrir. En este contexto, se debe elegir empresas comparables independientes que mantengan términos contractuales similares a los analizados en las operaciones entre partes relacionadas.
- d) **Circunstancias Económicas:** Se deben comparar operaciones que se desarrollen en los mismos mercados, es decir se debe analizar la localización geográfica,

grado de competencia, bienes sustitutos, poder de compra de los consumidores, costos de producción, reglamentaciones públicas, etc. Todos esos factores pueden afectar en el momento de establecer un precio de plena competencia. Por ejemplo, la empresa local ecuatoriana comercializa abrigos de piel a un precio de 100 a su parte relacionada del exterior ubicada en la Antártida, no se puede comparar con una empresa independiente que comercialice los mismos abrigos a Miami porque la demanda no pagará un precio de 100 sino de 10 porque las condiciones climáticas en Miami no se prestan para que los consumidores demanden abrigos a ese valor.

- e) **Estrategias Mercantiles:** En plena competencia las estrategias mercantiles definirán el precio que se pactará en el mercado. Por ejemplo, una empresa nueva en el mercado como estrategia de penetración reducirá el precio de su bien para que pueda competir en el mercado, y por ende recibirá un margen menor de utilidad en sus transacciones.

Los factores antes mencionados deben ser tomados en cuenta ya que son determinantes en la comparabilidad y permiten definir el precio o margen de utilidad que una empresa relacionada debería haber pactado en condiciones de plena competencia; además, son indispensables para elegir el método de valoración y evaluación de los precios de transferencia.

1.6 MECANISMOS DE CONTROL

Las Directrices de la OCDE de 1995 establecen ciertos métodos de control y verificación para evaluar que los precios de transferencia entre partes relacionadas

cumplan con el Principio de Plena Competencia. Estos métodos se clasifican de la siguiente manera:

a) Métodos tradicionales basados en las operaciones.

Son los métodos más fiables según las Directrices de la OCDE de 1995, ya que comparan precios directamente o utilidades brutas en base a los bienes que se comercializan. Los métodos son los siguientes:

➤ **Método del precio libre comparable.**

Esta metodología consiste en comparar directamente el precio de los bienes transferidos o servicios prestados a una compañía relacionada contra el precio facturado de auténticos bienes o servicios transferidos entre partes independientes en circunstancias comparables.

➤ **Método del precio de reventa.**

Este método está basado en el precio al que se vende un bien a una empresa independiente previamente adquirido a una empresa relacionada. Del precio de reventa se resta el margen del precio de reventa; es decir del precio de reventa se resta la utilidad determinada que empresas independientes hubiesen obtenido en dicha transacción, con lo cual se obtiene al precio de mercado al que empresas independientes debieron haber adquirido el bien. Esta metodología únicamente se la puede utilizar cuando la empresa analizada adquiere bienes o servicios a partes relacionadas y los vende a independientes.

➤ **Método del coste incrementado.**

Este método se utiliza cuando una empresa adquiere los insumos o materia prima a partes independientes, a través de un proceso productivo simple llega a

tener un bien final que lo vende a una parte relacionada. En este método se llega a determinar la utilidad o margen que una empresa independiente hubiese obtenido por vender el mismo bien final a partes independientes, siempre teniendo en cuenta los activos utilizados, funciones realizadas y los riesgos asumidos. Esta metodología únicamente se la puede utilizar cuando la empresa analizada adquiere bienes o servicios a partes independientes y los vende a relacionadas.

b) Métodos no tradicionales basados en la utilidad de las operaciones

Los métodos no tradicionales son los que evalúan los precios de transferencia a través de la utilidad operacional o neta de las transacciones realizadas entre partes relacionadas e independientes. Estos métodos utilizan indicadores financieros de rentabilidad basados en la utilidad de la operación, y son los siguientes:

➤ **Método del reparto del beneficio.**

Este método identifica la utilidad conjunta resultante de las operaciones globales del grupo multinacional; y posteriormente, distribuye la misma a todos los miembros del grupo que intervinieron en la operación basándose en un criterio económicamente válido, que se aproxime a la división de beneficios que se podría haber esperado en condiciones de plena competencia.

➤ **Método del margen neto de la operación.**

Este método analiza la utilidad neta en relación a una base apropiada que puede ser; por ejemplo, costos, ventas, activos, etc., obtenida por una empresa relacionada en comparación con la obtenida por una parte independiente.

Estos son los métodos que la OCDE; dentro de sus directrices, recomienda para realizar una evaluación del precio pactado en operaciones entre partes relacionadas. Sin embargo para el análisis de precios de los transferencia en la transmisión de intangibles y servicios intragrupo, las directrices de la OCDE de 1995 hacen ciertas consideraciones especiales que se deben tener en cuenta en la valoración de los precios de transferencia de marcas, patentes, know – how, servicios intragrupo, etc., que serán estudiadas en capítulos posteriores.

1.7 NORMATIVA ECUATORIANA EN CUESTIONES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La normativa ecuatoriana actual; para poder establecer el régimen de Precios de Transferencia, ha evolucionado desde al año 2005, año en el cual se introdujeron los primeros conceptos básicos de precios de transferencia a nivel reglamentario como son los conceptos de partes relacionadas, principio de plena competencia, criterios de comparabilidad, métodos para aplicar el principio de plena competencia y referencia técnica en materia de precios de transferencia.

Por ejemplo, el artículo 91 del Código Tributario publicado en el suplemento del R.O. No. 38 del 14 de junio del 2005; con respecto a la regulación de los precios de transferencia de bienes y servicios, establecía lo siguiente:

“Art. 91.- Forma directa.-

*... El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para **regular los precios de transferencia de bienes o servicios** para efectos*

tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, exclusivamente, en los siguientes casos:

- a) *Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones, para lo cual el sujeto pasivo presentará un informe al Servicio de Rentas Internas;*
- b) *También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro;*
y,
- c) *Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.” (Énfasis del autor)*

Como se puede observar; antes del año 2005 ya existía una regulación sobre los precios de transferencia de bienes y de servicios en el Código Tributario; sin embargo, éste fue modificado por el artículo 3 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada en el R.O. 242 del 29 de diciembre del 2009; el cual eliminó los tres literales sobre regulación de los precios de transferencia del Código Tributario y los incluyó en la ley.

Además, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador incluyó todos los conceptos básicos sobre precios de transferencia; que anteriormente se encontraban en el reglamento, en la Ley de Régimen Tributario Interno a partir del año 2008.

A continuación se cita textualmente la normativa vigente que se utiliza; hoy en día, para la aplicación del régimen de precios de transferencia:

A) Ley de Régimen Tributario Interno

El artículo innumerado después del artículo 4 determina cuando se considerará partes relacionadas a una empresa, el mismo menciona lo siguiente:

“Art. (...).- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.*
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.*

- 3) *Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.*
- 4) *Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.*
- 5) *Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.*
- 6) *Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.*
- 7) *Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.*
- 8) *Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.*
- 9) *Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.*

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

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

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

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.”

En este artículo, la ley nos define las pautas para considerar a una empresa parte relacionada de otra; a más de estos preceptos de relación, el reglamento también menciona algunos adicionales.

Además, la sección segunda de esta ley recopila y define la manera en la cual se verificará el Principio de Plena Competencia; es decir, determina el concepto de precios de transferencia, principio de plena competencia, criterios de comparabilidad, métodos para determinación de los precios de transferencia según el reglamento, consulta de la metodología, y la exención al régimen de precios de transferencia, que literalmente dice así:

“Sección Segunda

DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Art. (...).- Precios de Transferencia.- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Art. (...) Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

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

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

- 1) Las características de las operaciones, incluyendo:*

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

Art. (...) *La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.*

Art. (...) *Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:*

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

Adicionalmente al artículo 23 de la ley, establece que la Administración Tributaria dentro de la Determinación directa podrá establecer normas necesarias para regular los precios de transferencia. A continuación se cita este articulado:

“Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

*... El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para **regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios.** El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:*

- a) **Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;***
- b) **También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,***
- c) **Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.”** (Énfasis del Autor).*

B) Reglamento de la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno lo que hace es reglar y dar una pauta para la aplicación de la normativa de precios de transferencia

plasmada en la ley. A continuación se cita el articulado reglamentario en materia de precios de transferencia con los que cuenta la normativa tributaria ecuatoriana:

“Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

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

Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria.

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.”

Como se mencionó anteriormente, el artículo 4 del reglamento especifica, profundiza y añade parámetros para considerar a una empresa como parte relacionada de otra, esto con el fin de cubrir todos los posibles tipos de relación.

A continuación; y por su considerable extensión, se resumen los artículos reglamentarios que detallan la información con respecto de partes relacionadas que los contribuyentes deben presentar y la forma de determinar correctamente que los precios de las operaciones con partes relacionadas del exterior se encuentran a valor de mercado:

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- Especifica que los contribuyentes que hayan realizado operaciones con partes relacionadas del exterior deberán presentar el anexo e informe de precios de transferencia según lo establezca la Administración Tributaria. Según la resolución NAC-DGER2008-0464 publicada en el Registro Oficial No. 324 del 25 de Abril de 2008, si un contribuyente supera los 3 millones de dólares en transacciones con partes relacionadas del exterior deberá presentar únicamente el anexo de operaciones con partes relacionadas del exterior (Anexo OPRE), mientras que si estas operaciones superan los 5 millones; a más del anexo, deberán presentar el informe de precios de transferencia.

Para las operaciones con partes relacionadas locales; hoy en día, no existe la obligación formal de presentar un informe de precios de transferencia por estas transacciones; sin embargo, la Administración Tributaria tiene la potestad para solicitar este análisis mediante requerimiento de información al contribuyente.

Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Define que los métodos por los cuales los contribuyentes pueden validar los precios de transferencia son:

1. Método del Precio Comparable no Controlado
2. Método del Precio de Reventa
3. Método del Costo Adicionado
4. Método de Distribución de Utilidades
5. Método Residual de Distribución de Utilidades
6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

Art. 86.- Prelación de métodos.- Menciona que se dará preferencia a los métodos tradicionales sobre los no tradicionales, es decir, el descarte de métodos se debe hacer como se muestra en el artículo 85, primeramente verificar si existe la posibilidad de aplicar el método del precio comparable no controlado, caso contrario ir probando cada uno de los métodos hasta llegar al método de márgenes transaccionales de utilidad operacional.

Art. 87.- Rango de plena competencia.- Define que es el rango de precios o utilidad que partes independientes obtuvieron en operaciones comparables. Este rango debe identificar el primer y tercer cuartil que sería el límite inferior y superior de dicho rango; y adicionalmente, se debe identificar la mediana, que pasa a ser el precio de plena competencia.

Art. 88.- Menciona la posibilidad de los contribuyentes para consultar a la Administración Tributaria la metodología a utilizar para la evaluación de precios de transferencia.

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Se refiere a que las Directrices de la OCDE del año 1995 son la referencia técnica en materia de precios de transferencia.

Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- La Administración Tributaria podrá utilizar información con la que cuenta que puede ser propia y de terceros, sin importar que el contribuyente no tenga conocimiento de dicha información para validar sus precios de transferencia.

1.8 RESUMEN

En este capítulo se realizó un resumen de los conceptos básicos que envuelven la teoría de precios de transferencia, empezando por los antecedentes de la creación de esta temática, los cuales son el resultado del proceso de globalización que sufre una compañía y su grupo multinacional. Adicionalmente, se hizo mención al organismo que regula y proporciona las directrices necesarias para el tratamiento de los precios de transferencia que es la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Es importante citar a este organismo; ya que las directrices emitidas por éste; en 1995, son la referencia técnica en materia de precios de transferencia para la normativa ecuatoriana. Por último, este capítulo detalló la forma de aplicar el régimen de precios de transferencia; desde como considerar a una empresa relacionada de otra hasta la metodología de análisis y valoración del precio de plena competencia.

CAPÍTULO II

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN INTANGIBLES.

2.1 INTRODUCCIÓN

Los grandes grupos multinacionales, a través del tiempo, crean o generan marcas, nombres comerciales, procesos, slogans, logotipos y demás activos intangibles que constituyen un valor importante dentro de sus activos totales y del valor de la empresa, por los cuales pueden obtener un rédito económico cuando lo licencian a terceras personas, ya que éstos deben pagar una regalía por el uso de dichos intangibles.

A continuación se muestran datos sobre el total de activos intangibles de ciertos grupos multinacionales, estos son:

Cuadro No. 1 Proporción Activos Intangibles de los Activos Totales

Detalles	Apple ¹²	Microsoft ¹³	Pfizer ¹⁴	Google ¹⁵	Facebook ¹⁶
	Año 2011 (En millones de dólares)				
Valores negociables	16.137	-	-	34.643	8.090
Goodwill	896	12.581	45.067	1.578	809

¹² http://www.sec.gov/cgi-bin/viewer?action=view&cik=320193&accession_number=0001193125-11-282113&xbrl_type=v#

¹³ http://www.sec.gov/cgi-bin/viewer?action=view&cik=789019&accession_number=0001193125-11-200680&xbrl_type=v#

¹⁴ http://www.sec.gov/cgi-bin/viewer?action=view&cik=78003&accession_number=0001193125-12-085703&xbrl_type=v#

¹⁵ http://www.sec.gov/cgi-bin/viewer?action=view&cik=1288776&accession_number=0001193125-12-025336&xbrl_type=v#

¹⁶ http://www.sec.gov/cgi-bin/viewer?action=view&cik=1326801&accession_number=0001193125-12-325997&xbrl_type=v#

Detalles	Apple ¹²	Microsoft ¹³	Pfizer ¹⁴	Google ¹⁵	Facebook ¹⁶
	Año 2011 (En millones de dólares)				
Intangibles	3.536	744	53.833	7.346	-
Total Intangibles	20.569	13.325	98.900	43.567	8.899
Activos Totales	116.371	108.704	188.002	72.574	14.928
% Intangibles / AT	17,68%	12,26%	52,61%	60,03%	59,61%

Fuente: Informe anual 2011 compañías. Comisión de Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC)¹⁷

Elaboración: Propia

Según el reporte anual del año 2011 de las empresas analizadas; que están publicados en la Comisión de Mercados de Valores de los Estados Unidos, los intangibles de las mismas representan del 17,68% al 60,03% de sus activos totales; y como se mencionó anteriormente, toman una gran importancia dentro del valor de mercado de una empresa.

El gran problema que se presenta en la transferencia de intangibles; y que se pretende analizar en este estudio, es la valoración del mismo o el monto de la regalía a pagar por su utilización.

El valor de la regalía por el uso de un activo intangible es sumamente complicado de cuantificar, ya que el precio dependerá de varios factores como por ejemplo tiempo de investigación, monto invertido, valor agregado que genera el intangible, expertise que brinda el intangible, etc., y esta valoración puede acarrear un riesgo para las Administraciones Tributarias, ya que el precio de transferencia del intangible puede ser utilizado para qué; a través de planificaciones fiscales internacionales, se traslade la renta de una jurisdicción impositiva a otra.

¹⁷ <http://www.sec.gov/index.htm> U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION.

Este capítulo estudiará el precio de transferencia en el intercambio de intangibles entre partes relacionadas, se analizará que el pago o contraprestación por éste sea de plena competencia; es decir, que esté acordado como lo hubiesen hecho partes independientes en iguales o similares condiciones; ya que el valor de la regalía que se pacta entre partes relacionadas puede estar distorsionado como parte de la estrategia impositiva grupal, lo cual distorsionará las bases imponibles de las Administraciones Tributarias en donde se encuentran las empresas que participan en este tipo de transacciones.

A lo largo de este capítulo se establecerá una definición de intangible y sus tipos, los métodos de valoración y los ejemplos más comunes de pago de regalías por intangibles entre parte relacionadas, todo esto con el fin de lograr tener un entendimiento claro y preciso de lo que comprenden las precios de transferencia en intangibles.

2.2 DEFINICIÓN DE INTANGIBLE

Para empezar a comprender lo que es un intangible, a continuación se hace algunas referencias sobre su significado; por ejemplo, el Diccionario Legal de Black dice lo siguiente:

“Intangibles: Propiedad que es un “derecho” tales como una patente, derechos de autor, nombre comercial, etc., o algo que carece de existencia física, por ejemplo el goodwill.”

Rafael Cosín Ochaita; en su obra llamada *“Fiscalidad de los precios de transferencia”*; define a los bienes intangibles como:

“4. BIENES INTANGIBLES

Están constituidos por un conjunto de derechos y de relaciones de hecho susceptibles de valoración económica, aunque se materialice en títulos, teniendo por aptitud la de contribuir duraderamente a la obtención de ingresos, fruto de la actividad propia de la empresa. En su consecuencia, su función no es financiera, lo cual establece una línea divisoria entre los instrumentos financieros que veremos más adelante.”¹⁸

La Norma Internacional de Contabilidad No. 38 sobre la definición de intangible menciona lo siguiente:

“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.”

Además, en esta misma norma, establece que el activo intangible debe poseer 4 características básicas que son:

1. Identificabilidad: El activo intangible se debe distinguir claramente.
2. Control: Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan del mismo; y además, pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.
3. Reconocimiento: Un activo intangible se reconocerá únicamente cuando se pueda probar que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad; y cuando, el costo del activo pueda ser valorado fiablemente.
4. Medición: Un activo intangible se valorará inicialmente por su costo.

¹⁸ COSÍN OCHAITA RAFAEL. “FISCALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”. Pág. 38

Las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de 1995 expedidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) definen a un intangible como:

“6.2 En el ámbito de este capítulo la expresión “activo intangible” abarca los derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el “know-how” y los secretos mercantiles. Este capítulo se centra en la propiedad industrial de la empresa; esto es, en los intangibles asociados a actividades comerciales, incluyendo la comercialización. Estos intangibles son activos que pueden tener un valor considerable, aunque carezcan de valor contable en el balance de la sociedad. También puede haber riesgos importantes asociados a ellos (por ejemplo, la responsabilidad contractual o de productos y daños medio-ambientales).”

En este estudio, se utilizará la definición de activo intangible emitida por la OCDE, ya que es la más completa de las anteriormente citadas y trata sobre el tema de precios de transferencia en operaciones con activos intangibles.

Los grupos multinacionales; con mucha frecuencia, emplean recursos e invierten montos importantes en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de activos intangibles, esto hace que los valores de los mismos crezcan a través del tiempo en la medida en que se haya realizado dicha inversión.

2.3 TIPOS DE INTANGIBLES

Los tipos de intangibles; según Rafael Cosín Ochaita¹⁹; pueden ser:

- a) **Intangibles de fabricación:** Son los cuales son creados en la actividad de producción y en la de investigación y desarrollo.
- b) **Intangibles de mercado:** Se crean en las funciones de comercialización, de distribución y de servicios postventa.
- c) **Súper intangibles:** Se da cuando una empresa multinacional crea un monopolio absoluto y tiene una gran concentración del mercado por la utilización de un intangible.

El Dr. Álvaro de la Cueva González-Cotera; en el “*MÓDULO V: FISCALIDAD INTERNACIONAL*” del material de la Maestría Internacional en Administración y Hacienda Pública 2007 – 2009, menciona que los tipos de intangibles son:

- a) **Intangibles industriales:** Son aquellos directamente vinculados a un proceso de producción en la medida en la cual permiten la elaboración de un bien o la prestación de un servicio, bien por habilitar legalmente a la empresa para ello o bien por resultar precisamente del conocimiento exclusivo necesario para realizar esa actividad productiva. Las patentes serían un ejemplo de estos intangibles, como lo serían el resultado y los derechos en que se materialice cualquier proceso de investigación o de desarrollo de esa investigación.
- b) **Intangibles comerciales:** Son los que representan el valor de una empresa o de bienes o partes de la misma. El valor en sí de estos intangibles ha podido ser creado por la propia empresa a lo largo de los años o bien estos intangibles han podido ser adquiridos a terceros. Las marcas serían el intangible comercial por

¹⁹ Ibídem

antonomasia tanto se trate de marcas de negocio como de marcas de bienes según tales marcas identifiquen uno u otros. Lo característico, desde una perspectiva fiscal, de los intangibles comerciales es su absoluta movilidad, en cuanto las marcas en particular son plenamente transmisibles en cualquier momento y pueden, al menos teóricamente, ser explotadas desde cualquier jurisdicción.

Las Directrices de la OCDE de 1995; en su capítulo IV, hace énfasis en el estudio de los intangibles comerciales que son aquellos que se utilizan en actividades comerciales tales como la producción de un bien o la prestación de un servicio o el derecho intangible que; en sí mismo, constituye un activo empresarial transferido a los clientes o utilizado en el ejercicio de actividades empresariales, algunos ejemplos de los intangibles comerciales pueden ser las patentes, el know-how, los diseños y los modelos que son utilizados para la producción de un bien o la prestación de un servicio, los programas informáticos, marcas, etc. A su vez, se menciona que a éstos se los puede dividir en dos subtipos que son:

- a) **Intangible de comercialización:** Es un intangible especial ligado; o que nace, principalmente de actividades de mercadotecnia, publicidad, promoción, y demás actividades que contribuyan a la comercialización de un bien o servicio, y que por su importancia tendrán un valor significativo.

Algunos ejemplos de intangibles de comercialización pueden ser las marcas registradas, nombres comerciales, listas de clientes, canales de distribución, relaciones públicas, nombres, símbolos o imágenes, slogans, y todo aquel

intangible que haya sido generado mediante la inversión en actividades de mercadotecnia.

Los principales factores que identifican y dan valor a los intangibles de comercialización son la reputación, credibilidad y calidad tanto del bien o servicio como de su nombre comercial.

La Corporación Interbrand²⁰, que se dedica a la consultoría de marcas, en su estudio llamado “BEST GLOBAL BRANDS 2011”, reconoció a las 10 marcas con mayor nivel de mercado a nivel mundial, estas fueron:

Cuadro No. 2 Top 10 de las 10 marcas más valiosas mundialmente.

Top 10 de las Marcas 2011		
No.	Compañía	Valor de la marca (En millones de US.)
1		71.861
2		69.905
3		59.087
4		55.317

²⁰ <http://www.interbrand.com/es/best-global-brands/Best-Global-Brands-2011.aspx> Al 22 de agosto de 2012.

Top 10 de las Marcas 2011		
No.	Compañía	Valor de la marca (En millones de US.)
5		42.808
6		35.593
7		35.217
8		33.492
9		29.018
10		28.479

Fuente: "BEST GLOBAL BRANDS 2011". Corporación Interbrand.

Elaboración: Propia

Las marcas que se mencionan en el cuadro anterior, representan lo que es un intangible de comercialización y; a su vez, cumplen con los tres factores claves del éxito del mismo; ya que, cuando el consumidor distingue estas marcas las asocia con buena reputación, credibilidad y altísima calidad, y es por esa razón que son tan valiosas e importantes en el mercado.

- b) Intangible mercantil:** Estos intangibles son resultado y nacen principalmente de actividades de investigación y desarrollo, y quien los ha desarrollado por lo general trata de cubrir los costos y obtener una utilidad por la generación de dichos intangibles mercantiles.

Algunos ejemplos de intangibles mercantiles pueden ser las licencias, procesos, diseños, know – how, patentes de fabricación, y otros intangibles que se los haya generado a través de procesos de investigación y desarrollo.

Uno de los ejemplos más importantes sobre como producir intangibles mercantiles es la industria farmacéutica, ya que ésta invierte grandes montos en investigación y desarrollo para generar nuevos medicamentos, los cuales una vez descubierto su principio activo o fórmula son patentados y licenciados a terceros.

A continuación, se muestran los gastos en investigación y desarrollo de la farmacéutica Pfizer del año 2007 al 2011, los cuales fueron:

ESPACIO EN BLANCO

Cuadro No. 3 Gastos I&D Pfizer

Gastos de I&D/Ventas Pfizer					
(En millones de dólares)					
Detalle	2011	2010	2009	2008	2007
Ventas	67.425	67.057	49.269	47.529	47.733
Gastos de Investigación y Desarrollo	9.112	9.392	7.824	7.924	8.071
% I&D/Vtas.	13,51%	14,01%	15,88%	16,67%	16,91%

Fuente: Financial Summary, Financial Report 2011 Pfizer. Comisión de Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC)²¹

Elaboración: Propia

Como se puede observar en el gráfico anterior, la farmacéutica Pfizer; durante los últimos cinco años, ha invertido en investigación y desarrollo montos importantes, de los cuales derivarán varios intangibles mercantiles como son las patentes y licencias de nuevos medicamentos por las cuales recibirá un rédito económico en el futuro.

Es importante aclarar que tanto en los intangibles de comercialización como en los intangibles mercantiles existen actividades de mercadeo y de investigación y desarrollo; sin embargo, en el primero predomina y genera el valor del mismo las actividades promocionales o de mercadotecnia; mientras que en el segundo el valor lo genera; en su gran mayoría, las actividades de investigación y desarrollo. No obstante; puede haber casos en los que los esfuerzos en mercadotecnia y las actividades de investigación y desarrollo estén íntimamente ligados; es decir, se genere tanto un intangible de comercialización (marca) como un intangible mercantil (patente). Por ejemplo, en el

²¹ <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/78003/000119312512085703/d278590dex13.htm> Al 22 de agosto de 2012.

caso de Apple Inc., los consumidores identifican la marca y el logotipo (intangibles de comercialización) porque los asocian con la reputación, credibilidad y calidad que la empresa transmite a través de éstos; pero a su vez, la reputación de la marca está fundada en los bienes de calidad que comercializa; los cuales han sido desarrollados durante varios años e invirtiendo grandes montos en actividades de investigación y desarrollo que han generado patentes, licencias y demás intangibles mercantiles para producir estos artículos.

2.4 PROPIEDAD ECONÓMICA VS PROPIEDAD JURÍDICA DEL ACTIVO INTANGIBLE

En la gran mayoría de los casos se pensaría que la empresa que invierte en las actividades de mercadotecnia, promoción, publicidad, investigación y desarrollo, y asume varios otros riesgos para generar un intangible, debería ser la propietaria del mismo; sin embargo, esto no siempre es así, ya que pueden existir dos tipos de propiedad de un intangible.

Tulio Rosembuj, en su análisis llamado “*INTANGIBLES Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A propósito de la Section 482 del I.R.C. y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EEUU)*”²² menciona lo siguiente en cuanto a la propiedad del intangible:

²² TULLIO ROSEMBUJ. “*INTANGIBLES Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A propósito de la Section 482 del I.R.C. y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EEUU)*”. Pág. 121 http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_intangibles.pdf

“La OCDE parece distinguir entre propiedad legal y propiedad económica aunque, como se verá, no adquiere carácter general. El titular legal es el sujeto que tiene el derecho sobre el intangible y, obviamente, la plena capacidad de cesión y concesión a terceros. El propietario económico, en cambio, es la persona que tiene el derecho a la explotación y utilización del bien inmaterial. Esta diferencia, en verdad, no es otra que la del propietario y del poseedor como si fuera el dueño.

La identificación de la situación jurídica activa de la persona es importante puesto que permite conocer quién es el que tiene derecho a los beneficios o rentas que derivan de la propiedad o explotación del intangible y cuáles son los costes que asume para su obtención.

Puede suceder que el propietario legal no sea quien tiene el derecho a los rendimientos, porque no subvino a los costes o que al poseedor como dueño no se le asignen los beneficios de su gestión y si, en cambio, los costes. O, asimismo, que la atribución del valor del capital inmaterial reconozca o desconozca las contribuciones o aportaciones de los detentadores que facilitan su creación, conservación o mejora.”

(Énfasis del autor)

Las directrices de la OCDE; mencionan que:

Propiedad económica: Este tipo de propiedad es atribuible a la entidad desarrolladora del intangible que asume riesgos, costos, inversiones, cargos y realiza todas las funciones necesarias para generar el mismo; y que espera un beneficio o retribución a futuro por el intangible generado. A la entidad que es merecedora de la propiedad económica también se la conoce como “*beneficiario efectivo*”.

Propiedad jurídica: Este tipo de propiedad se le atribuye a la entidad que registra legalmente el intangible bajo su nombre, este registro puede ser por medio de una patente, contrato, licencia, derechos de autor u otro medio legal.

En materia de precios de transferencia; toma una mayor relevancia la determinación de la propiedad económica sobre la propiedad jurídica del intangible; ya que no necesariamente, el propietario jurídico será el propietario económico del mismo y, en condiciones de plena competencia, quien debe recibir los réditos o beneficios por la explotación del intangible es el beneficiario efectivo. Para poder determinar la propiedad económica es indispensable asegurarse quién en realidad realizó las actividades de investigación y desarrollo, mercadotecnia, asumió riesgos y realizó funciones para generar el intangible.

A continuación se propone el siguiente ejemplo para una mejor comprensión de los conceptos anteriormente definidos:

La empresa “ABC FRANCIA” domiciliada en Francia tiene la propiedad jurídica de la marca “SEBASFI” y de la patente para producir dicho bien. Ésta empresa factura a terceros independientes por el uso de la marca y la patente una regalía de US \$ 50.000,00 y US \$ 150.000,00 respectivamente. En sus balances no registra gastos de mercadotecnia, publicidad ni de investigación y desarrollo.

Por otro lado, la empresa relacionada “ABC ECUADOR” y “ABC EEUU” domiciliadas en Ecuador y Estados Unidos respectivamente, registran gastos de mercadotecnia e investigación y desarrollo para incrementar la participación de la marca “SEBASFI” en el mercado ecuatoriano y mejorar la patente de producción de dicho bien como se muestra a continuación:

ESPACIO EN BLANCO

Cuadro No. 4 Costos y Gastos Totales Generación y Mantenimiento “SEBASFI”

Detalle	ABC FRANCIA	ABC ECUADOR	ABC EEUU
Gastos de Mercadotecnia	-	80.000	150.000
Gastos I&D	-	75.000	100.000
Total Gastos y Costos para generación y mantenimiento de Marca y Patente	-	155.000	250.000

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

Como se puede observar en el cuadro No. 4, la empresa “ABC FRANCIA” no realiza ningún tipo de inversión en mercadotecnia ni en actividades de investigación y desarrollo; y posiblemente, tampoco realice ninguna función por la cual amerite recibir una regalía por la marca “SEBASFI” y la patente para producir dicho bien. En este caso, la empresa “ABC FRANCIA” únicamente posee la propiedad jurídica de los intangibles de comercialización (marca) y mercantil (patente) pero no posee la propiedad económica; ya que no realiza ningún tipo de esfuerzo para mantener y generar el valor de la marca y patente; por esta razón no debería recibir retribución alguna.

Por el contrario; las empresas “ABC ECUADOR” y “ABC EEUU” son las que realmente realizan los esfuerzos para mantener y generar el valor de la marca y patente, eso les atribuye la propiedad económica del intangible. El beneficio debería ser distribuido en relación a los gastos de mercadotecnia e investigación y desarrollo que “ABC ECUADOR” y “ABC EEUU” realizaron para crear el mismo, a continuación se muestra dicho detalle:

Cuadro No. 5 Regalía atribuible a ABC ECUADOR y ABC EEUU en base a los Gastos de Mercadotecnia e Investigación y Desarrollo

Detalle	Gastos de Mercadotecnia (Marca)	Gastos I&D (Patente)
ABC ECUADOR (a)	80.000	75.000
ABC EEUU (b)	150.000	100.000
Total Gastos (c) = (a)+(b)	230.000	175.000
Contribución ABC ECUADOR en Total Gastos (d) = (a)/(c)	34,78%	42,86%
Contribución ABC EEUU en Total Gastos (e) = (b)/(c)	65,22%	57,14%
Valor de la Regalía (f)	50.000	150.000
Valor atribuible de la regalía a ABC ECUADOR (g) = (d)* (f)	17.391	64.286
Valor atribuible de la regalía a ABC EEUU (h) = (e)* (f)	32.609	85.714

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

Como se puede ver en el cuadro No. 5, una forma de atribuir una regalía por un intangible es en base a los costos y gastos de desarrollo del mismo. En este ejemplo se identificó un factor clave de asignación; que fueron los gastos totales de mercadotecnia e investigación y desarrollo, y se hizo una distribución en base a la contribución de las empresas “ABC ECUADOR” y “ABC EEUU” en éstos. El monto por regalía de plena competencia que debería haber recibido la empresa “ABC EEUU” y “ABC ECUADOR” por el licenciamiento de la marca y patente debería haber sido de US \$ 32.609 y US \$ 85.714; y de US \$ 17.391 y US \$ 64.286 respectivamente.

2.5 TIPOS DE MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE INTANGIBLES.

Existen dos tipos de enfoques para la determinación del cumplimiento del Principio de Plena Competencia en la transferencia de intangibles entre partes relacionadas; estos son:

1. Enfoque de Valoración del Intangible

José Luis Sagarduy; Director de Desarrollo de Negocio de Clarke, Modet & Co, en su artículo llamado “*Valoración de activos intangibles*”²³ con respecto al enfoque de valoración del intangible, menciona lo siguiente:

“A la hora de acometer una valoración de activos intangibles existen diferentes enfoques y dentro de cada uno de ellos distintas metodologías que se aplican según el objeto de la valoración y el propósito de ésta. Por razones de espacio señalaremos brevemente los tres principales enfoques.

***Enfoque de costes:** El valor del activo equivale al coste de su creación o de su compra. Es un enfoque útil cuando no está previsto recibir importantes beneficios económicos futuros. Puede producir distorsiones cuando el coste de obtención es pequeño y el beneficio esperado grande (ej. la penicilina, que fue un hallazgo casual) o al contrario, cuando por cualquier circunstancia de ha invertido mucho en él y sin embargo los beneficios esperables son escasos. No obstante resulta útil en materia de control y gestión.*

²³ <http://www.madrimasd.org/informacionIdi/analisis/opinion/opinion.asp?id=42238> al 27 de noviembre de 2012.

Enfoque de mercado: El valor se determina conforme a transacciones conocidas y comparables de mercado. Resulta muy útil en operaciones crediticias pues es convincente. Ahora bien, se precisa conocer y dominar bases de datos de mercado y hay que tener en cuenta que cada activo es único.

Enfoque de ingresos: Se determina el valor en base a beneficios potenciales atribuibles al activo intangible capitalizando a valor presente esos beneficios esperados. Su dificultad estriba en aislar qué parte de los ingresos está relacionada con el activo.” (Énfasis del autor)

La OCDE establece tres enfoques de valoración que son:

- a. **Enfoque de valoración del intangible de acuerdo al mercado:** Este consiste en encontrar en el mercado un intangible similar; en todas sus condiciones, al que estamos analizando y comparar sus precios. Este método es muy similar al método de precios de transferencia llamado “precio comparable no controlado”. La aplicación de dicha metodología es muy complicada por la dificultad en encontrar intangibles similares entre sí porque el valor de un intangible va a diferir de otro (aunque estos dos intangibles estén en la misma industria) por el reconocimiento y percepción que el mercado, consumidores, proveedores, etc. tengan del mismo; por ejemplo, es muy difícil comparar el valor de la marca “Coca – Cola” con el valor de la marca “Pepsi”, estas dos marcas a pesar que se desenvuelvan y sean conocidas en su industria, van a tener un valor diferente que estará dado por su participación en el mercado, reputación, calidad, liderazgo, etc.

- b. Enfoque de valoración del intangible de acuerdo a los costos de desarrollo:** Esta metodología consiste en determinar el valor del intangible en base a los costos que fueron necesarios para su desarrollo; entre los cuales se encuentran costos de investigación y desarrollo, publicidad, promoción, mercadeo, estudios de mercado; o cualquier actividad que fue necesaria para generar valor agregado en dicho intangible. Una desventaja de esta metodología es que el valor del intangible únicamente será el total de costos de desarrollo e investigación, sin tomar en cuenta el valor de la marca, imagen, reputación, etc.
- c. Enfoque de valoración del intangible de acuerdo a los ingresos futuros o flujos de efectivo descontados:** Esta metodología consiste en asignar el valor del intangible en base a los rendimientos esperados que generará el mismo; es decir, la compañía que pretende adquirir o licenciar un intangible debería realizar una estimación de los flujos de efectivo descontados futuros que generará su uso y este resultado será el precio en el mercado del mismo. Este método es el más acercado a la realidad ya que se está asignando un valor a un intangible de acuerdo a los rendimientos futuros del mismo.

2. Enfoque de precios de transferencia: La legislación tributaria ecuatoriana; en el artículo 85 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de 1995 expedidas por la

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)²⁴, definen los métodos de precios de transferencia para verificar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia.

La metodología de precios de transferencia se basa en el Principio de Plena Competencia, el cual menciona que empresas relacionadas deben actuar en las mismas condiciones que lo hubiesen hecho empresas independientes en transacciones similares.

Los métodos de precios de transferencia para verificar el valor de un intangible en operaciones entre partes relacionadas son:

- a. Método del precio comparable no controlado:** Consiste en comparar, directamente, los precios de los bienes o servicios que se acordaron entre partes relacionadas contra los que acordaron partes independientes. Para poder utilizar este método; los bienes o servicios a comparar deben ser similares o idénticos, cualquier diferencia en las características de los mismos hacen que el método no sea confiable.

Por ejemplo, una empresa del exterior licencia la utilización de una misma marca tanto a la empresa A (parte relacionada) como a B (tercero independiente). La empresa A (parte relacionada) paga un valor de USD. 1000 por el uso de esta marca, mientras que la empresa B (tercero independiente) paga un valor de USD. 750. Entonces, en este caso podemos utilizar el método del Precio Comparable No Controlado comparando el precio que la empresa del exterior cobró a su relacionada contra el precio que facturó al tercero independiente; en este caso, es

²⁴ Referencia técnica en materia de Precios de Transferencia según el artículo 89 del reglamento anteriormente citado

evidente que la empresa A (parte relacionada) paga USD. 250 dólares más que el tercero independiente; es decir, está sobrevalorando el precio del intangible y este sería el ajuste de Precios de Transferencia a realizar.

- b. Método del precio de reventa:** Este método se utiliza cuando una empresa compra a su parte relacionada un bien o servicio y lo vende a un tercero independiente sin añadir ningún tipo de valor agregado al mismo. Lo que se pretende encontrar con este método es el margen bruto (Utilidad Bruta / Ventas) que hubiese obtenido un intermediario independiente y se lo compara con el margen bruto que se obtuvo en una transacción entre partes relacionadas en condiciones similares. Por ejemplo, este método se lo puede utilizar cuando una empresa paga a su parte relacionada por un intangible; y lo sub-licencia a una tercero independiente.
- c. Método del costo adicionado:** Este método se utiliza cuando una empresa compra a un tercero independiente un bien o servicio y lo vende a su parte relacionada añadiéndole un valor agregado. Por lo general, los insumos que se adquieren a un tercero independiente mediante un proceso productivo es transformado en un bien final; y esto es lo que vende a su parte relacionada. Lo que se pretende encontrar con este método es el margen de utilidad bruta sobre los costos de ventas (Utilidad Bruta / Costo de Venta) que hubiese obtenido un productor independiente en una misma transacción y se lo compara con el margen bruto sobre los costo de ventas que se obtuvo en una transacción entre partes relacionadas. Este método se lo puede utilizar cuando una empresa

adquiere a partes independientes insumos para la generación de un intangible; y posteriormente, lo licencia a su parte relacionada.

- d. Método de distribución de utilidades:** Consiste en asignar la utilidad global del grupo multinacional en base a la participación de cada miembro en la misma, en la forma que lo hubiesen hecho partes independientes. Por ejemplo; la casa matriz de un grupo multinacional incurrió en gastos de publicidad global; para mantener y aumentar el valor de la marca, por un valor de USD. 2'000.000; además, determinó que sus ingresos consolidados fueron de USD. 10'000.000. Casa matriz decide que los gastos de publicidad global deben ser absorbidos por todos los miembros del grupo; y para esto, identifican un factor clave de asignación; es decir, un factor por el cual se va a asignar a cada miembro su participación en los gastos de publicidad global, el cuál será las ventas de cada subsidiaria. La subsidiaria ecuatoriana contribuyó en los ingresos totales del grupo con USD.1'000.000; esto representa el 10% del total de los ingresos globales. Una vez determinado que la empresa ecuatoriana contribuyó con el 10% de los ingresos, se aplica esta misma proporción para asignar los gastos de publicidad global a la empresa ecuatoriana; es decir, a la misma le asignarán un valor de USD. 200.000 por este concepto.
- e. Método residual de distribución de utilidades:** Consiste en asignar; primeramente, una utilidad básica global; y en segundo lugar, una utilidad residual global a cada miembro de la organización generada por un activo intangible. Estas dos utilidades deben ser asignadas en base a la participación de cada miembro en la misma. Este método se debe aplicar

cuanto existe un residual de utilidad generado por los intangibles que intervienen en la operación. Por ejemplo, dos empresas relacionadas deben primero determinar su utilidad neta consolidada, de la cual se debe obtener una utilidad mínima para cada empresa del grupo multinacional a través de cualquier método de precios de transferencia; después, se debe asignar lo restante de la utilidad; que corresponde a los intangibles utilizados, mediante un factor clave de asignación; que pueden ser los gastos de investigación y desarrollo o los gastos de mercadotecnia en los que incurrieron los miembros del grupo multinacional.

f. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional:

Consiste en determinar el margen de utilidad operacional que hubieran obtenido partes independientes y compararlo contra el margen operacional que hubiesen obtenido partes relacionadas en transacciones similares. Esta utilidad operacional se la calcula en base a indicadores de rentabilidad; es decir, se debe medir la utilidad operacional para los activos, costos y gastos totales, ventas, etc. En el caso de analizar intangibles, se puede medir la utilidad operacional sobre el intangible utilizado esto ayudará a determinar el margen de ganancia que generaron éstos.

En resumen, los dos enfoques son apropiados para valorar y medir si la transferencia de un intangible entre partes relacionadas cumple con el Principio de Competencia; sin embargo, según las circunstancias de cada análisis; es decir, de acuerdo a la información disponible, tipos de intangible, características únicas del intangible; y demás, se propenderá a la utilización de uno u otro enfoque.

2.6 PARAÍOS FISCALES E INTANGIBLES

Los paraísos fiscales e intangibles pueden tener una relación muy estrecha; ya que, los grupos multinacionales pueden beneficiarse del licenciamiento de un intangible a través de un régimen fiscal preferente.

En primer lugar, es necesario establecer el concepto de paraíso fiscal, y se puede decir que es el estado que; con el fin de atraer la inversión extranjera, reduce o elimina su tarifa impositiva, lo cual resulta beneficioso para los grupos multinacionales porque de esta manera minimizan su carga impositiva grupal.

Maja Ratajska y Merlijn Venus; en su estudio llamado “*Transfer Price Manipulation and Fair Taxes: A Research Report*”²⁵ sobre los paraísos fiscales mencionan lo siguiente:

“Las prácticas de competencia tributaria y los paraísos fiscales proveen a las multinacionales oportunidades para evadir las cargas fiscales corporativas. La competencia tributaria es; principalmente, un problema para los países desarrollados, porque limita la capacidad de los países de incrementar sus ingresos a través de los impuestos, lo que conlleva a una provisión no adecuada de bienes y servicios públicos.”

La organización “Tax Justice Network”; en su informe llamado “*Tax us if you can: the true story of a global failure*”²⁶, menciona que cerca de USD. 11.5 trillones de dólares de la riqueza de personas naturales estuvo localizada fuera de sus países de origen, y

²⁵ MAJA RATAJSKA Y MERLIJN VENUS, “*TRANSFER PRICE MANIPULATION AND FAIR TAXES: A RESEARCH REPORT*.” Pág. 5
[http://www.erim.eur.nl/fileadmin/default/content/erim/research/centres/scope/research/issue_papers/state_market/transfer%20price%20manipulation%20and%20fair%20taxes%20\(2007\).pdf](http://www.erim.eur.nl/fileadmin/default/content/erim/research/centres/scope/research/issue_papers/state_market/transfer%20price%20manipulation%20and%20fair%20taxes%20(2007).pdf)

²⁶ http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_file.pdf

que el 70% de la misma es administrada por; aproximadamente, 70 paraísos fiscales con el fin de minimizar o evadir impuestos.

Es muy común, que los grupos multinacionales deslocalicen sus intangibles y los coloquen en paraísos fiscales para obtener beneficios tributarios en la renta derivada de los mismos. Por ejemplo, Luis Ordóñez Gonçalves; en su artículo llamado “*Los paraísos fiscales*”²⁷, menciona que Holanda es el país más utilizado para la localización de intangibles, literalmente cita lo siguiente:

“El país más utilizado es Holanda (Países Bajos), donde la filial de Royalties firma un contrato de licencia (o alquiler) con el propietario extranjero de los derechos o de los activos y concede una sublicencia al usuario final. La ausencia de retención en origen de los derechos pagados al extranjero por la sociedad neerlandesa y la reducción, e incluso supresión de retenciones en origen de los derechos recibidos del extranjero, en virtud de los acuerdos fiscales firmados, hacen de Holanda el lugar idóneo para el tránsito de royalties, patentes, derechos de autor, etc.”

Como se mencionó anteriormente, el objetivo principal de un paraíso fiscal es que las empresas inviertan en sus estados; y de esta manera se desarrolle su industria local. Por ejemplo, en países como Holanda, Luxemburgo, Bélgica, España, Francia, Irlanda, Hungría y Reino Unido, se ha puesto en marcha un régimen llamado “patent box”²⁸ o “spanish patent box” que se trata de una reducción de la base imponible en el 50% de los ingresos derivados de la cesión de determinados activos intangibles; es decir, que la mitad de los ingresos que se obtienen por licencias de un intangible están exentos del

²⁷ <http://www.xlugh.com/paraiso.php#CONCLUSION>

²⁸

http://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/beneficios_fiscales_derivados_de_la_cesion_de_activos_intangibles._los_podemos_aplicar_y_no_lo_sabemos_556.pdf

impuesto a la renta. Esta exención dejará de aplicarse cuando los ingresos que hayan gozado de este beneficio alcancen 6 veces el costo del activo cedido. Este incentivo excluye a los ingresos recibidos por marcas, obras literarias, artísticas o científicas, derechos de imagen, programas informáticos y equipos industriales, comerciales o científicos. Este mecanismo tributario atrae a varios grupos multinacionales a invertir en dichos territorios.

El principal riesgo que se presenta para las Administraciones Tributarias; al migrar un intangible, se da cuando el país al cual se deslocaliza el mismo tiene una amplia red de convenios para evitar la doble imposición, como es el caso de Suiza, Holanda y Luxemburgo²⁹ (que se los puede considerar paraísos fiscales por esta razón); ya que poseen una baja tributación respecto de los ingresos del exterior provenientes del licenciamiento de intangibles; y en aplicación de dicho convenio, no se puede retener en fuente por este concepto.

En base a lo anteriormente expuesto, se puede decir que los paraísos fiscales; a través de las ventajas tributarias que otorgan a los grupos multinacionales, se benefician de la inversión extranjera que éstos llevan a dichas jurisdicciones; sin embargo, perjudican a otros estados que no otorgan ningún tipo de incentivo tributario. Hoy en día, los paraísos fiscales buscan atraer inversión extranjera relacionada a actividades de investigación y desarrollo con el fin de ser desarrolladores y proveedores de intangibles; es por esta razón, que existen grandes beneficios tributarios en el licenciamiento de éstos.

²⁹ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS CIAT, “*BORRADOR MANUAL CIAT CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL*”. Capítulo 4, Pág. 8.

2.7 CASOS PRÁCTICOS.

A continuación se realizará un ejemplo de los dos enfoques de valoración de un intangible.

1. Enfoque de valoración del intangible

a) Enfoque de valoración del intangible de acuerdo a los ingresos futuros o flujos de efectivo descontados

La compañía “ZXY” se dedica a la comercialización de zapatos deportivos bajo la marca “TURBO”. Esta compañía fue fundada en Ecuador en el año 1950 y desde este año ha posicionado su marca en el mercado, convirtiéndola en la más valiosa de la industria por la calidad y fiabilidad de sus productos.

La compañía “ZXY” en el año 2012 obtuvo los siguientes resultados:

ZXY	
31/12/2012	
ESTADO DE RESULTADOS	
USD	
INGRESOS	15.000.000
COSTOS	8.000.000
UTILIDAD BRUTA	7.000.000
GASTOS OPERATIVOS	250.000
GASTOS FINANCIEROS	10.000
UTILIDAD OPERACIONAL	6.740.000
IMPUESTOS 23%	1.550.200
UTILIDAD NETA	5.189.800

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

La compañía posee una subsidiaria llamada “ZXY NC” domiciliada en Panamá.

Al 31 de diciembre de 2012, la compañía vendió la marca comercial “TURBO” a su compañía relacionada panameña por un valor de USD. 10'000.000; y

además, a partir de enero del 2013 acuerda pagar a la compañía panameña un valor de USD. 15.000 como canon por el uso de la marca.

La Administración Tributaria ecuatoriana necesita verificar que el valor de transferencia del intangible (marca “TURBO”) haya cumplido con el Principio de Plena Competencia, y al no contar con información comparable acerca de intangibles similares; ya que la marca transferida es única, decide que el método de valoración del intangible a través de los flujos de efectivo descontados es el más adecuado para llegar a determinar el precios de plena competencia del mismo. Para poder establecer dicho precio, se necesita tomar en cuenta ciertas variables que afectarán el valor de la misma como son la inflación, la tasa de crecimiento de los ingresos basada en la utilización del intangible y la tasa de descuento o costo de oportunidad (es decir lo que la compañía dejará de ganar por tomar una decisión de inversión en lugar de otra).

La Administración Tributaria; gracias a la información proporcionada por la compañía ecuatoriana, determinó el porcentaje de crecimiento de los ingresos; estos fueron como siguen:

Cuadro No. 6 Crecimiento de ingresos de la empresa “ZXY”

	CRECIMIENTO DEL INGRESO					
	AÑOS					
DETALLE	2007	2008	2009	2010	2011	2012
INGRESOS	11.752.892,50	12.340.537,12	12.957.563,98	13.605.442,18	14.285.714,29	15.000.000,00
CRECIMIENTO INGRESOS	-	587.644,62	617.026,86	647.878,20	680.272,11	714.285,71
% CRECIMIENTO		5%	5%	5%	5%	5%

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

En segundo lugar; según información del Banco Central de Ecuador, se determinó una tasa de inflación anual promedio del año 2012 del 3.50%; y finalmente, se estableció una tasa de descuento del 15% en base a lo que la empresa ecuatoriana dejó de ganar por vender la marca. Con estos datos, la Administración Tributaria calculó los flujos de efectivo descontados; obteniendo los siguientes resultados:

Cuadro No. 7 Flujo de efectivo descontado empresa “ZXY”

CRECIMIENTO INGRESOS	5,00%					
INFLACIÓN	3,50%					
TASA DE DESCUENTO	15,00%					
DETALLE	2012	AÑO				
	0	1	2	3	4	5
INGRESOS	15.000.000,00	15.750.000,00	16.537.500,00	17.364.375,00	18.232.593,75	19.144.223,44
COSTOS	8.000.000,00	8.280.000,00	8.569.800,00	8.869.743,00	9.180.184,01	9.501.490,45
UTILIDAD BRUTA	7.000.000,00	7.470.000,00	7.967.700,00	8.494.632,00	9.052.409,75	9.642.732,99
GASTOS OPERATIVOS	250.000,00	258.750,00	267.806,25	277.179,47	286.880,75	296.921,58
GASTOS FINANCIEROS	10.000,00	10.350,00	10.712,25	11.087,18	11.475,23	11.876,86
UTILIDAD OPERACIONAL	6.740.000,00	7.200.900,00	7.689.181,50	8.206.365,35	8.754.053,76	9.333.934,55
IMPUESTOS	1.550.200,00	1.656.207,00	1.768.511,75	1.887.464,03	2.013.432,37	2.146.804,95
UTILIDAD NETA	5.189.800,00	5.544.693,00	5.920.669,76	6.318.901,32	6.740.621,40	7.187.129,61
FLUJOS DESCONTADOS	5.189.800,00	4.821.472,17	4.476.876,94	4.154.780,19	3.853.972,16	3.573.273,63
VALOR ACTUAL NETO DE LA MARCA	26'070.175,10					

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

Como se puede observar, el precio de transferencia al cual la compañía ecuatoriana “ZXY” vendió la marca “TURBO” a su compañía panameña relacionada no cumplió con el Principio de Plena Competencia; ya que debió haber sido por lo menos de USD. 26'070.175,10.

En este caso, se debe ajustar el precio de transferencia del intangible al valor de plena competencia determinado por la Administración Tributaria, lo que resultaría un ajuste por precios de transferencia como sigue:

Cuadro No. 8 Ajuste por precios de transferencia empresa “ZXY”

VALOR TRANSFERENCIA MARCA "TURBO" EMPRESA ZXY	VALOR TRANSFERENCIA MARCA "TURBO" ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA
10'000.000,00	26'070.175,10	16'070.175,10

El efecto del ajuste en el estado de resultados sería el siguiente:

Cuadro No. 9 Estado de Resultados ajustado empresa “ZXY”

ZXY			
31/12/2012			
ESTADO DE RESULTADOS			
	SIN AJUSTE	CON AJUSTE	DIFERENCIA
INGRESOS	15.000.000,00	31.070.175,10	16.070.175,10
COSTOS	8.000.000,00	8.000.000,00	-
UTILIDAD BRUTA	7.000.000,00	23.070.175,10	16.070.175,10
GASTOS OPERATIVOS	250.000,00	250.000,00	-
GASTOS FINANCIEROS	10.000,00	10.000,00	-
UTILIDAD OPERACIONAL	6.740.000,00	22.810.175,10	16.070.175,10
IMPUESTOS 23%	1.550.200,00	5.246.340,27	3.696.140,27
UTILIDAD NETA	5.189.800,00	17.563.834,83	12.374.034,83

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

El ajuste por precios de transferencia determinado por la Administración Tributaria en la venta del intangible, generó un impuesto a la renta adicional de USD. 3'696.140,27.

2. Enfoque de Precios de Transferencia

El análisis de este caso práctico se lo realizará mediante el método de precios de transferencia más comúnmente utilizado para la evaluación de intangibles que es el método del precio comparable no controlado.

La empresa “ABZ Suiza” domiciliada en Suiza es propietaria de la marca de galletas llamada “Galletón” y tiene firmado un contrato con la empresa “ABC Ecuador” domiciliada en Ecuador (parte relacionada de la empresa suiza) para la utilización y comercialización de dicha marca en el mercado ecuatoriano y por lo cual paga una regalía de USD. 450.000 anuales. Este contrato no estipula ningún tipo de servicio adicional a ser prestado por parte de la empresa propietaria de la marca. La empresa “ABZ Suiza” cotiza en la bolsa de valores de Suiza y Estados Unidos.

La Administración Tributaria ecuatoriana debe comprobar que el valor de la regalía pagada por la utilización de la marca cumpla con el Principio de Plena Competencia. Para esto accede a la información pública disponible en las bolsas de valores y encuentra que la empresa suiza licenció a 4 compañías independientes la utilización de la marca “Galletón” en el mercado ecuatoriano; sin embargo el monto a pagar por regalía son los siguientes:

- Empresa A paga por la marca USD. 300.000.
- Empresa B paga por la marca USD. 330.000.
- Empresa C paga por la marca USD. 550.000.
- Empresa A paga por la marca USD. 400.000.

Según la información obtenida, existen diferencias entre las regalías pagadas tanto por la empresa relacionada como por los terceros independientes. Por esta razón, la Administración Tributaria realizó un análisis de cada uno de los contratos de licencia otorgados por la empresa suiza; con el objetivo de identificar las funciones y riesgos que asume la empresa relacionada y las independientes; y de esta manera determinar si las condiciones y términos son comparables entre sí, a continuación se muestra dicho análisis:

Cuadro No. 10 Análisis condiciones contractuales empresa “ABC Ecuador” y compañías independientes.

Funciones/Riesgos	ABC Ecuador		Compañías Independientes							
			A		B		C		D	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
Contrato de exclusividad		x		x		x		x		x
Servicio Post-venta		x		x		x	x		x	
Asistencia técnica		x		x		x	x		x	
Asistencia marketing		x		x		x	x			x
Asume pérdidas	x		x		x			x	x	
Cantidades de producción limitadas	x		x		x			x	x	
Reembolso de publicidad a casa matriz	x		x		x			x	x	
Asume pérdidas por restricción de mercado	x		x		x			x	x	

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

Como se puede observar, las cláusulas de los contratos de licencia celebrados entre la empresa “ABC Suiza” con las empresas “ABC Ecuador”, “A” y “B” son similares; ya que los tres comprenden los mismos beneficios y riesgos, esto significa que pueden ser utilizados como comparables para determinar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia porque (en condiciones de mercado) el valor de la regalía de éstos debería ser similar.

Por otra parte, los contratos de licencia celebrados con la empresa C y D difieren de las condiciones pactadas con la empresa “ABC Ecuador”; ya que existen más beneficios y funciones, lo cual se reflejará en un mayor valor de regalía a pagar.

En este contexto, la Administración Tributaria seleccionó como contratos comparables; para determinar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia, a los celebrados entre la empresa “ABC Suiza” con las empresas “A” y “B”, por los cuales éstas pagaron una regalía de USD. 300.000 y USD. 330.000 respectivamente.

Con estos valores, se calculó el rango de plena competencia, que no es más que calcular mediante fórmulas estadísticas el límite inferior (primer cuartil), mediana y límite superior (tercer cuartil).

Este rango indica el valor mínimo y máximo que partes independientes; en condiciones de plena competencia, hubiese estado dispuesto a pagar como regalía por esta marca en similares condiciones, si el valor pactado entre partes relacionadas se encuentra fuera de este rango se debe ajustarse a la mediana del mismo, a continuación se muestra este resultado:

Cuadro No. 11 Cálculo del rango de plena competencia de compañías independientes comparables.

Compañías Independientes	Monto pagado por marca "Galleton" USD
A	\$ 300.000,00
B	\$ 330.000,00
Rango Intercuartil	USD
1er cuartil	\$ 307.500,00
Mediana	\$ 315.000,00
3er cuartil	\$ 322.500,00

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

La empresa "ABC Ecuador" pagó una regalía por la utilización de la marca "Galletón" de USD. 450.000; mientras que el rango de plena competencia indica que partes independientes máximo hubiesen pagado una regalía de USD. 322.500. En este caso, como el pago realizado por la empresa "ABC Ecuador" a su parte relacionada se encuentra fuera del rango, se debe ajustar el mismo a la mediana de plena competencia, con lo cual resulta un ajuste por precios de transferencia como se muestra a continuación:

Cuadro No. 12 Cálculo del ajuste por precios de transferencia empresa “ABC Ecuador”.

Compañías Independientes	Monto pagado por marca "Galleton" USD
A	\$ 300.000,00
B	\$ 330.000,00
Rango Intercuartil	USD
1er	\$ 307.500,00
Mediana	\$ 315.000,00
3er	\$ 322.500,00
ABC Ecuador	\$ 450.000,00
Ajuste por Precios de Transferencia	\$ 135.000,00

Fuente: Propia

Elaboración: Propia

El ajuste de precios de transferencia determinado por la Administración Tributaria es de USD. 135.000, resultante de la diferencia entre el valor pagado por la empresa “ABC Ecuador” y la mediana del rango de plena competencia (USD. 450.000 – USD. 315.000).

2.8 RESUMEN

En este capítulo se realizó un análisis de los precios de transferencia en intangibles; en primer lugar, se estableció que un intangible es un conjunto de derechos susceptibles de valoración económica y que puede ser una patente, marca de fábrica, nombre comercial, dibujo, modelo, know-how, secreto mercantil, proceso industrial; etc. En términos generales, los activos intangibles pueden ser de dos tipos: a) de comercialización, son los generados en mayor proporción por las actividades de mercadotecnia y publicidad, y b) mercantiles; que son los generados en mayor proporción por actividades de investigación y desarrollo.

Estos activos intangibles tienen dos formas de propiedad que son la jurídica; que es la propiedad legal del intangible, y la económica; que es la propiedad atribuible a quién (beneficiario efectivo) realiza los esfuerzos en mercadotecnia y de investigación y desarrollo para generar el mismo, de éstas dos la propiedad económica prima sobre la jurídica.

Se analizó las formas de determinar el precio de transferencia de los intangibles que puede ser mediante dos enfoques que son el de valoración; que puede estar basado en los precios de mercado, los costos de desarrollo y flujos de efectivo futuros esperados del intangible, y el de precios de transferencia; que utiliza los métodos del precio comparable no comparado, precio de reventa, costo adicionado, distribución de utilidades, residual de distribución de utilidades y margen transaccional de utilidad operacional.

Además, se realizó un análisis de los paraísos fiscales e intangibles con el fin de establecer la relación existente entre ellos y los beneficios que pueden obtener los grupos multinacionales por localizar intangibles en regímenes preferentes.

Finalmente, se desarrollaron 2 ejercicios prácticos con el fin de ejemplificar la teoría expuesta dentro de este capítulo.

CAPÍTULO III

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN SERVICIOS INTRAGRUPRO.

3.1 INTRODUCCIÓN

Dentro de los grupos multinacionales existen compañías que prestan servicios especializados y diferenciados a todos los miembros del grupo o compañías relacionadas, a éstos se los conoce como servicios intragrupo. Los servicios intragrupo pueden ser actividades de asistencia técnica, prestación de servicios (contables, tributarios, financieros, etc.), asistencia de mercado, etc. Como cualquier empresa independiente, las empresas relacionadas que prestan el servicio están en su derecho de recibir un valor como retribución por el mismo; sin embargo, es ahí cuando nace la problemática de precios de transferencia; es decir, se debe comprobar que el precio pactado en éstos sea de mercado y cumplan con el Principio de Plena Competencia.

El precio de transferencia en la prestación de servicios intragrupo puede afectar las bases tributarias de los países que intervienen en esta transacción si el precio pactado en estas transacciones no cumplen con el Principio de Plena Competencia, ya que se puede estar cargando un costo exagerado por un servicio prestado a una compañía relacionada de un determinado país, lo cual afectará a la determinación de la base imponible de la misma.

Al igual que el valor por el pago de una regalía, el valor a pagar por un servicio intragrupo es sumamente complicado de cuantificar, ya que éste dependerá del tipo de

servicio prestado, la expetise en el mismo, tiempo de prestación del servicio, complejidad, etc.

En este capítulo se explicará ciertas definiciones básicas sobre servicios intragrupo y la forma de determinación del precio de plena competencia del mismo.

3.2 DEFINICIÓN DE SERVICIO INTRAGRUPPO

Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez; en su estudio llamado “Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia”³⁰, sobre los servicios intragrupo mencionan lo siguiente:

“De la misma manera un grupo multinacional que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (servicios intragrupo) o bien ejecutarlo por sí mismo.

Los servicios intragrupo incluyen servicios que pueden prestar empresas externas independientes (por ejemplo servicios jurídicos, servicios publicitarios) así como los que se pueden prestar internamente (por ejemplo asesoría financiera, formación del personal).”

Marcial García Schreck; en su estudio llamado “Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral”³¹, define a los servicios intragrupo como:

³⁰ CLARA GRAS BALAGUER y BEGOÑA DE NAVASQÜES PÉREZ. “Las operaciones vinculadas y los precios de Transferencia”. Pág. 180

³¹ GARCÍA SCHRECK MARCIAL. “Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral”. Pág. 271

“De acuerdo a la concepción generalmente aceptada del término, se comprenden en él gran variedad de servicios que una entidad perteneciente a un grupo empresarial presta a otra entidad o parte de dicho grupo.”

Las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de 1995 expedidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) definen a un servicio intragrupo como:

“Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc.) que una empresa independiente hubiese estado dispuesta a pagar o que hubiese realizado por cuenta propia.”

Según las definiciones antes citadas; se puede concluir que servicios intragrupo son todos los servicios prestados entre partes relacionadas. Los grupos multinacionales tienen la capacidad de decidir donde centraliza o localizar estos servicios intragrupo, para realizar una adecuada elección se debe considerar las condiciones preferentes que cada Estado brinda para una óptima ejecución de las actividades del grupo; por ejemplo, se debe analizar el costo de la mano de obra, insumos, servicios tecnológicos, políticas gubernamentales, incentivos tributarios, convenios para evitar la doble imposición, etc.

Una vez analizados todos los factores antes mencionados se puede elegir donde establecer la prestación de un tipo de servicio intragrupo.

Víctor Vásquez³²; en su artículo llamado *“Precios de Transferencia y los Servicios Intragrupo”*, menciona que los servicios intragrupos representan el 50% del comercio exterior de las corporaciones multinacionales, y a su vez representan el 30% del

³² VÍCTOR VÁSQUEZ, *“PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO”*.

comercio mundial, es por esta razón que para las Administraciones Tributarias se vuelve muy importante poder determinar de una manera correcta los precios de transferencia de este tipo de operaciones.

Para una correcta valoración de un servicio intragrupo se debe; en primer lugar, verificar que éste hubiese sido contratado o desarrollado por partes independientes, luego se determinará si efectivamente fue prestado; y por último, que su precio de transferencia haya cumplido con el Principio de Plena Competencia.

3.3 TIPOS DE SERVICIOS INTRAGRUPPO

Los servicios intragrupo tienen la finalidad de que las empresas que forman parte de un grupo multinacional pueden acceder de forma rápida y oportuna a un tipo de servicio con el fin de optimizar y maximizar sus beneficios, éstos pueden ir desde los más básicos, como por ejemplo, servicios contables, nómina, cartera, etc., hasta los más especializados con su giro de negocio que pueden ser los de asistencia técnica en la solución de problemas; por ejemplo, empresas del grupo cuentan con personal con un expertise y conocimiento único en cuestiones técnicas de la industria que lo han adquirido a través de varios años de haberse desenvuelto en la compañía. La asesoría y asistencia que estos expertos prestan a las empresas del grupo son cobradas por la empresa a la cual pertenecen.

Los grupos multinacionales pueden ofrecer una gran variedad de servicios intragrupo dependiendo de la estrategia global que manejen; por ejemplo, Víctor Vázquez³³ menciona que pueden existir los siguientes:

- i. Servicios administrativos, tales como contabilidad, auditoría, factoraje, servicios informáticos, planificación, coordinación, control del presupuesto, servicios legales.
- ii. Servicios financieros, como asesoría financiera, supervisión de flujos de efectivo y solvencia, incrementos de capital, contratos de préstamos, gestión de intereses y riesgo de tipo de cambio y refinanciamiento.
- iii. Servicios de asistencia en las áreas de producción, compras, distribución y mercadotecnia.
- iv. Servicios de personal, tales como reclutamiento y entrenamiento.
- v. Servicios "on call" este tipo de servicio puede abarcar, entre otros, asesoría como financiera, gerencial, técnica y legal.
- vi. Servicios de asistencia técnica, servicios gerenciales, servicios de investigación y desarrollo, entre otros.

Por otra parte, Rafael Cosín Ochaíta³⁴ considera que existen 5 tipos de servicio intragrupos que son: a) de naturaleza rutinaria, b) de asistencia técnica, c) de naturaleza técnica, d) de envío de personal; y, e) de una combinación de los servicios anteriormente mencionados.

³³ Ibídem

³⁴ COSÍN OCHAÍTA RAFAEL. "Fiscalidad de los precios de transferencia". Págs. 63 – 64

Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez³⁵, establecen que los servicios intragrupo pueden ser servicios jurídicos, publicitarios, financieros, formación del personal, etc.

La firma outsourcing “Sanchez Elia & Asociados” en su estudio llamado “*ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO*”³⁶ hace un resumen de las categorías de servicios intragrupos que las Directrices de la OCDE de 1995 establecen, literalmente dice lo siguiente:

“Adentrándonos en las Directivas apreciamos que se establecen criterios o hipótesis para aclarar cómo se debe efectuar el análisis antes mencionado en ciertas categorías de servicios:

*- **Servicios frente a una necesidad específica:** algunos servicios son efectuados por un miembro del grupo económico multinacional para satisfacer una necesidad específica de uno o varios miembros individualizados del grupo. En estos casos es sencillo determinar la efectiva prestación y es razonable que un tercero independiente en circunstancias comparables hubiera pagado por el servicio o lo hubiese efectuado en forma interna (ej. reparación de un equipo usado por parte de una empresa vinculada). Es decir, primero existe una necesidad específica y, en consecuencia, se presta el servicio.*

*- **Servicios a favor de una pluralidad de empresas vinculadas, o a favor del grupo (actividades del accionista):** en este caso los servicios son prestados indistintamente a*

³⁵ Ibídem. Pág. 180

³⁶ <http://www.sanchezelia.net/publicaciones/Articulo-RDF-Servicios-Intragrupo-V-Final.pdf>

favor de todo el grupo económico, con lo cual la actividad puede ser efectuada aunque los miembros no la necesiten y, por lo tanto, no hubieran estado dispuestos a pagarla a un tercero. Es común ver en la doctrina que se interpreta que estamos en presencia de actividades que la compañía holding efectúa únicamente debido a su interés accionario en uno o más de los otros miembros del grupo (shareholder activity). No se proporciona beneficio alguno a la subsidiaria, por lo tanto no estamos en presencia de un servicio intragrupo (ej. costos relacionados con la estructura jurídica de la controlante como reuniones de los accionista, emisión de acciones, etc.).

*- **Servicios duplicados:** en este caso estamos en presencia de servicios prestados por una empresa del grupo que repiten los que el supuesto beneficiario del mismo está efectuando para sí, o contrata a un tercero independiente. En estos casos los mismos no constituyen servicios intragrupo, salvo que la duplicidad sea temporal (ej. el grupo se está reorganizando para centralizar sus funciones de dirección) o sea recomendable en función de la temática subyacente (ej. consultas legales que pueden ser requeridas a un tercero y, simultáneamente al área legal corporativa).*

*- **Servicios cuyo beneficio es incidental:** se contempla la hipótesis de servicios prestados por un miembro del grupo económico, como un accionista o un centro de coordinación, que se relacionan únicamente con determinadas empresas vinculadas pero sólo secundariamente, es decir en forma incidental, proporcionan beneficios a otros miembros (ej. una controlante le presta un servicio de consultoría a su controlada que le provoca un incremento de la producción, que a su vez, beneficia a otro integrante del grupo que produce un bien complementario⁴⁰). En condiciones normales de mercado es poco probable que un sujeto independiente hubiera pagado por un servicio de estas características.*

- **Servicios centrales:** son servicios prestados a favor de todo el grupo económico por una empresa vinculada. Se trata de distintos servicios tales como: **a) servicios administrativos:** planeamiento, contabilidad, liquidación de haberes, impuestos y auditoría; **b) servicios Legales;** **c) servicios de informática:** administración de bases de datos, locación de servidores, programación y mantenimiento de software (dentro de esta categoría no se incluye el desarrollo de software ; **d) servicios financieros y de seguros:** tesorería, negociación de préstamos, maximización de colocaciones financieras, coberturas, seguros, reaseguros, planificación impositiva, etc.; **e) servicios de apoyo técnico:** asesoramiento técnico en el área de producción, compras, distribución y marketing; **f) servicios de producción:** en los últimos años se han desarrollado los esquemas organizacionales que prevén una “contract manufacturer”, la cual es una determinada empresa vinculada que centraliza las actividades de producción del grupo económico; **g) servicios de recursos humanos:** selección de personal, políticas y capacitación; **h) servicios de investigación y desarrollo:** este tipo de servicio incluye el desarrollo de intangibles de cualquier tipo, así como la administración y protección de los mismos.

De la enunciación previa surge que nos encontramos frente a prestaciones que normalmente configuran servicios propios y verdaderos con lo cual un tercero independiente estaría dispuesto a pagar por las mismas o procurárselos directamente con medios propios. Es decir, bajo el test propuesto en las Directivas de la OCDE, estaríamos frente a servicios intragrupo.

- **Servicios on call:** este tipo de servicio se configura cuando una empresa del grupo está disponible para prestar un determinado servicio a una asociada todas las veces que esta así lo requiera. Es decir, que se establece un cargo por tener un centro que

presta servicios y que, potencialmente, una compañía vinculada podría utilizar. Estos centros podrían proporcionar servicios administrativos, financieros, técnicos, legales, etc. en cualquier momento. En este caso sólo se configuraría la existencia efectiva de un servicio intragrupo si un tercero independiente en situaciones comparables incurriera en cargos “standby” para asegurarse la prontitud con que se prestarían los servicios cuando surgiera la necesidad. Es razonable que una empresa independiente efectúe pagos periódicos a sus asesores legales, contables e impositivos con el fin de conseguir respuesta inmediata ante alguna circunstancia que provoque la necesidad de recurrir a este tipo de asesoramiento.”

En este estudio sería imposible analizar la totalidad de servicios intragrupo existentes en el mercado; ya que cada grupo multinacional puede crear los servicios intragrupos que necesite según sus propios requerimientos; es por esta razón que únicamente se hará un análisis de los servicios más comúnmente prestados entre partes relacionadas, estos son:

- a) Servicios contables:** Una o varias empresas del grupo proporcionan los servicios contables a varias o a todas las empresas relacionadas; por lo general, estas empresas están especializadas en la prestación de dicho servicio. La estrategia más común es dividir al grupo multinacional en regiones, y en cada una de ellas crear una empresa especialista y proveedora de los servicios contables que se encarga de llevar la contabilidad de todas las empresas de la región y por este servicio recibe una remuneración, que puede ser asumida por cada una de las empresas beneficiarias del servicio o por la casa matriz; por ello esta última solicita el reembolso de gastos a las empresas. Al final del período, las empresas que brindan el servicio contable envían la información consolidada

de su región a la casa matriz para que ésta consolide la información contable del grupo.

Un criterio para establecer una región y una empresa prestadora del servicio contable son las diferentes prácticas contables de cada país; por ejemplo, se puede agrupar en una región a las empresas domiciliadas en Ecuador, Venezuela y Colombia; ya que sus políticas contables son muy similares. Existen varias modalidades de cobro por la prestación de servicios contables; la empresa proveedora puede facturar de acuerdo al número de transacciones realizadas, de reportes elaborados, de programas instalados, de usuarios o un valor fijo.

b) Servicios marketing, promoción y publicidad: Al igual que los servicios contables, una o varias empresas del grupo proporcionan los servicios de marketing, promoción y publicidad a varias o a todas las empresas relacionadas; por lo general, estas empresas son especialistas en el diseño e implementación de estrategias publicitarias. El grupo multinacional es dividido en regiones, y en cada una de ellas se delega a una empresa para que se especialice y provea de los servicios publicitarios para todas las empresas de la región y por este servicio recibe una remuneración, que puede ser asumida por cada una de las empresas beneficiarias del servicio o por la casa matriz; por ello esta última solicita el reembolso de gastos a las empresas. La empresa encargada de proveer los servicios de marketing, promoción y publicidad regionalmente diseña la campaña publicitaria basándose en factores como la coyuntura social y política, preferencias, gustos, condiciones demográficas, nivel social, etc. de la región sin dejar de lado las estrategias generales publicitarias impartidas por su casa matriz.

Algunos criterios para establecer una región y una empresa prestadora del servicio de marketing y publicidad son las similitudes en la coyuntura, preferencias, gustos, condiciones demográficas, nivel social, etc. de ciertos países; por ejemplo, se puede agrupar en una región a las empresas domiciliadas en Argentina, Uruguay y Paraguay; ya que sus gustos y preferencias van a ser bastante similares. Existen varias modalidades de cobro por la prestación de servicios de marketing y publicidad, la empresa proveedora puede facturar de acuerdo al número de campañas publicitarias, de marcas promocionadas, nivel de crecimiento en los ingresos o un valor fijo.

- c) **Servicios de asistencia técnica:** Una o varias empresas del grupo proporcionan los servicios de asistencia tendientes a resolver problemas técnicos que presenten las empresas del grupo; por lo general, estas empresas cuentan con personal experto en el giro del negocio y que lleva muchos años en la organización, de esta manera pueden prestar asistencia técnica para la solución de cualquier tipo de inconveniente. En estos casos no es muy común que se divida en regiones al grupo multinacional y se cree una empresa prestadora de este servicio en cada una, sino que la asistencia técnica es prestada por una sola empresa especialista del grupo o por su casa matriz, por este servicio reciben una remuneración que es pagada por la empresa que recibe el servicio.

Por lo general, estas empresas prestadoras de servicios de asistencia técnica se encuentran domiciliadas en el mismo país en donde se encuentra su casa matriz y su función es atender requerimientos específicos de sus partes relacionadas. Esta asistencia puede ser suministrada a través de un correo electrónico, chat, llamada telefónica, video llamada, conferencia o presencialmente.

La modalidad más común de facturación de las empresas proveedoras de asistencia técnica es de acuerdo al número de incidentes atendidos; sin embargo pueden existir pagos fijos por este servicio.

- d) Servicios legales:** Una o varias empresas del grupo proporcionan los servicios legales a varias o a todas las empresas relacionadas; por lo general, estas empresas están especializadas en la asesoría legal. Al igual que en otros servicios intragrupo, la estrategia más común es dividir al grupo multinacional en regiones, y en cada una de ellas crear una empresa especialista y proveedora de los servicios legales que se encarga de asesorar jurídicamente a todas las empresas de la región y por este servicio recibe una remuneración, que puede ser asumida por cada una de las empresas beneficiarias del servicio o por la casa matriz; por ello esta última solicita el reembolso de gastos a las empresas.

Un criterio para establecer una región y una empresa prestadora del servicio legal es la similitud en la legislación de cada país; por ejemplo, se puede agrupar en una región a las empresas domiciliadas en Argentina y Uruguay; ya que su normativa legal va a ser muy similar. En este servicio intragrupo existen algunas modalidades de cobro por la prestación de servicios legales; la empresa proveedora puede facturar de acuerdo al número de contratos revisados, de consultas atendidas, de marcos legales transferidos o un valor fijo.

Marcial García Schreck³⁷ menciona que para las Administraciones Tributarias resulta de gran complejidad revisar y verificar que los servicios intragrupo hayan cumplido con el

³⁷ *Ibíd*em Pág. 265

Principio de Plena Competencia; ya que no únicamente se basa en el hecho de que exista una factura y un comprobante de retención para validar la prestación y valor del servicio, sino que necesita muchos más respaldos para evidenciar; en primer lugar, que el servicio fue realmente prestado y; posteriormente, analizar el precio de transferencia del mismo. Es por esta razón que las empresas receptoras del servicio intragrupo deben tener los respaldos del mismo para poder validar que fue prestado efectivamente; estos sustentos pueden ser informes, registros, fotografías, reportes de daños, estudios de mercado, transacciones y demás documentación que permita respaldar su recepción.

Este mismo autor sobre la sustentación³⁸ de los servicios intragrupo menciona lo siguiente:

“Sin embargo, como es bien sabido para esa sustentación, con frecuencia la Administración Tributaria solicita, entre otra documentación, “contratos de servicios, recibos de pagos por anticipos entregados, registros contables de egresos de caja, propuestas o plan de servicios valorizados entregados a sus proveedores, cheques girados para el pago de dichos gastos, copia de los estados de cuenta en los que figuren los cheques girados y cargados en cuenta, etcétera”. No hay duda que los contribuyentes que lleven tal documentación de forma adecuada serán aquellos que menos riesgo asuman en una eventual fiscalización. Por lo tanto, hay que estar preparados.” (Énfasis del autor)

En definitiva, los servicios intragrupo representan un riesgo para las Administraciones Tributarias; ya que debido a su intangibilidad, se requiere de muchos esfuerzos para poder determinar la prestación efectiva y el valor del mismo; adicionalmente, pueden

³⁸ Ibídem Pág. 276

existir servicios intragrupo tan especializados y únicos que prácticamente no se va a poder valorar ni utilizar comparables para establecer un precio de plena competencia.

3.4 PARAÍOS FISCALES Y SERVICIOS INTRAGRUPPO

Los grupos multinacionales; como parte de su estrategia de planificación fiscal internacional, pueden proveer servicios intragrupo desde Estados considerados como paraísos fiscales³⁹ con lo cual aumenta el riesgo en este tipo de transacciones para las Administraciones Tributarias; que ya, a más de ser cuestionada su esencia económica, se puede estar utilizando el paraíso fiscal para beneficiarse de la baja o nula tarifa impositiva que éste ofrece.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en su estudio llamado “*BORRADOR MANUAL CIAT CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL*”⁴⁰ sobre los paraísos fiscales señala lo siguiente:

“... Al presentarse la Competencia Fiscal entre los distintos Estados concomitantemente puede surgir el término de evasión de los Estados. Ello es así, ya que mediante la cooperación activa por parte de algunos países en la ocultación de rentas o riquezas de los sujetos no residentes, perjudican el interés fiscal de terceros Estados, lo que finalmente se traduce en una Competencia Fiscal dañina.”

³⁹ Regímenes de baja o nula imposición

⁴⁰ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS CIAT, “*BORRADOR MANUAL CIAT CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL*”. Capítulo 2, Págs. 7 - 8.

... *Todo ello se ha visto profundizado con la existencia de paraísos fiscales y la proliferación, por parte de países con sistemas tributarios responsables, de regímenes fiscales con condiciones extraordinariamente muy ventajosos.*” (Énfasis del autor)

Pietro Adonnino; en su estudio llamado “*LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y LOS PARAÍDOS FISCALES*”, sobre los paraísos fiscales menciona:

“... *La PFI no es un instituto jurídico sino un conjunto coordinado de comportamientos tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal.*

... *Si bien es difícil una reconstrucción sistemática de la PFI, es sin embargo posible identificar los principios y criterios que determinan su correcta aplicación; con relación a ellas debería ser evaluado cada uno de los casos a fin de extraer conclusiones respecto del carácter lícito de su consideración, en especial en lo que hace al rol de los llamados “Paraísos Fiscales”.*

... *Se calcula, en efecto, que aproximadamente el 50% de los flujos de dinero circulante en el mundo pasa a través de entidades con regímenes fiscales privilegiados que revisten la forma de centros financieros off shore. Se habla, en esos casos, de International Business Centres.*” (Énfasis del autor)

Este mismo autor señala que; en los paraísos fiscales, un grupo multinacional puede establecer las “*Base Company*” (empresas utilizadas para reducir la ganancia en el país de residencia del sujeto); y que éstas se clasifican en:

- *Service Companies*: Tienen como objeto prestar servicios de carácter administrativo, gerencial, organizativo y otras actividades similares.

- Trading Companies: Su finalidad es prestar operaciones comerciales tendientes a reducir el margen de utilidad de la sociedad vinculada, a través de la compra, por parte de ésta, de un bien a un precio inferior al de reventa, o bien a aumentar los costos de la sociedad vinculada, comprando bienes que luego serán revendidos a ésta a un precio superior.

En la actualidad, donde radica un mayor riesgo de la proveeduría de servicios intragrupo, no es en los recibidos desde los paraísos fiscales mundialmente conocidos; ya que la mayoría de estados posee normativa tributaria para controlar las operaciones con estas jurisdicciones, sino son los servicios recibidos desde países que poseen una amplia red de convenios para evitar la doble imposición y que ofrecen regímenes preferentes para ciertos tipos de transacciones. Por ejemplo, una empresa belga prestó un servicio de asistencia técnica a su parte relacionada ecuatoriana por un valor de USD. 10.000. En el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Bélgica y Ecuador, se establece que los pagos por asistencia técnica serán considerados como beneficios empresariales⁴¹ (rentas por el giro de negocio habitual de la compañía extranjera) y únicamente pueden ser imposables en el lugar de residencia de la empresa que prestó el servicio; es decir en Bélgica. Por esta razón, la empresa ecuatoriana no podrá realizar la retención en la fuente del 25%⁴² (año 2012) por el pago al exterior realizado por el servicio intragrupo recibido. A primera instancia, se podría suponer que este pago al no ser gravado en fuente (Ecuador); por lo establecido en el convenio, debería pagar impuestos en Bélgica; sin embargo, esto no es así, ya que este país ofrece un régimen tributario en el cual los ingresos recibidos por una empresa residente en éste

⁴¹ Artículo 7 del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

⁴² Artículo 131 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

por asistencia técnica están exonerados del pago de impuesto a la renta. Entonces, éste es el riesgo para las Administraciones Tributarias; ya que Bélgica no es considerado como un paraíso fiscal; sin embargo, ofrece regímenes preferenciales a ciertos tipos de transacciones, lo cual genera que la empresa prestadora del servicio y receptora del ingreso no tribute ni el país de fuente (Ecuador) ni en su país de residencia (Bélgica).

3.5 TIPOS DE MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO.

La Administración Tributaria se ve envuelta en grandes problemas al momento de analizar los servicios intragrupos dentro del régimen de precios de transferencia; ya que, debe verificar tanto la esencia económica como el precio de transferencia de los mismos, y la normativa tributaria ecuatoriana no determina la documentación específica que; en materia de precios de transferencia, debe presentar una empresa para poder solventar estos dos aspectos.

Marcial García Schreck⁴³ menciona que *“los negocios entre partes relacionadas pueden ser objeto de maniobras tendentes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más le beneficie, y que no es difícil imaginar que determinados servicios sean suministrados entre dos empresas del mismo grupo a precios sensiblemente alejados de aquellos que se hubiesen fijado en condiciones normales de mercado, o que incluso se entreguen sumas de dinero por la prestación de un servicio que nunca se llega a producir, lo que le permite a la entidad*

⁴³ Ibídem Pág. 267 y 289

que los abona aumentar sus gastos; y consiguientemente, reducir la cuantía de su renta imponible.”

Este mismo autor, agrega que la ausencia de regulación sobre la documentación que deben conservar los contribuyentes para sustentar sus costos obstaculiza la labor de las Administraciones Tributarias y contribuye a generar inseguridad en el contribuyente, que no sabe cuáles pueden ser las exigencias de la Administración en una fiscalización que examine los servicios transferidos por sus partes relacionadas.

El CIAT⁴⁴ también indica que las Administraciones Tributarias presentan dificultades en la verificación efectiva de la prestación del servicio y en la determinación del precio de plena competencia; y cita algunos ejemplos de las prácticas más comunes realizadas por los grupos multinacionales con respecto a los servicios intragrupo; por ejemplo, en Argentina se detectó pagos excesivos por dichos servicios o que nunca fueron prestados, en Chile se evidenciaron; de igual manera, pagos excesivos o sin esencia económica, que los servicios no contaban con el debido respaldo documental, contratación de servicios desde el exterior que no tienen el carácter técnico pero se los clasifica dentro del concepto de asesoría técnica con el objeto de aplicar una tasa reducida de impuesto, etc.

En este sentido, especialistas en el análisis de servicios intragrupo como Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez⁴⁵, Jaime Sanmartín Fernández⁴⁶, Víctor

⁴⁴ *Ibíd*em Cap. 2 punto II.3.11.

⁴⁵ Estudio llamado “LAS OPERACIONES VINCULADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”

⁴⁶ Estudio llamado “*EL TRATAMIENTO DE LOS MANAGEMENT FEES/SERVICIOS DE APOYO A LA GESTIÓN EN EL NUEVO CONTEXTO LEGAL Y EN EL MARCO DE LAS DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. PARTE I: CONCEPTO, ESTUDIO GENERAL Y PARTICULAR ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA*”

Vásquez⁴⁷, Marcial García Schrek⁴⁸ y Francisco Alfredo García Prats⁴⁹; dentro de sus estudios, coinciden en que el capítulo VII de las Directrices de la OCDE de 1995 llamado “*Cuestiones de particular aplicación a los activos intangibles*”; proporciona las pautas necesarias para el análisis de los precios de transferencia de estas transacciones.

Las Directrices de la OCDE de 1995; en su capítulo VII, establece 1 criterio de análisis y 2 pasos secuenciales para la determinación del precio de transferencia de un servicio intragrupo; estos son:

3.5.1 Criterio de análisis

¿Partes independientes hubiesen pagado por adquirir o desarrollar el servicio intragrupo analizado?

Es primordial verificar que partes independientes hubiesen pagado por adquirir o desarrollar un servicio intragrupo. Víctor Vásquez⁵⁰ señala que “*de acuerdo con el principio arm's length, principio de fundamental aplicación para la práctica de precios de transferencia, una actividad es considerada como servicio intragrupo, si provee un valor económico o comercial que mantenga o realce la posición comercial de la compañía que lo recibe; en ese sentido se puede identificar un servicio intragrupo, si*

⁴⁷ Estudio llamado “*PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO*”

⁴⁸ Estudio llamado “*PROBLEMÁTICA DE LOS “SERVICIOS INTRAGRUPPO”; POR UNA PRONTA SOLUCIÓN INTEGRAL.*”

⁴⁹ Estudio llamado “*LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA*”

⁵⁰ *Ibidem* Pág. 2

quien lo recibe, por efectivamente requerido, estaría dispuesto a contratar a un tercero independiente o a realizarlo por sí mismo. Dentro de esta concepción, cuando se presta un servicio, generándose duplicidad de funciones, éste no debería ser considerado como servicio intragrupo...” (Énfasis del autor)

Por ejemplo, hoy en día es muy común que empresas independientes paguen a terceros independientes por servicios de contabilidad, asesoría legal, asesoría en recursos humanos, seguros, servicios informáticos, etc.; entonces, sería normal que entre partes relacionadas exista la prestación de dichos servicios y una retribución por los mismos. Por el contrario; pueden existir servicios intragrupo que no van a ser adquiridos ni desarrollados por partes independientes; como por ejemplo, si una compañía pagara por la simple asistencia técnica en la impresión de 100.000 documentos un valor de USD. 500.000 anuales a su parte relacionada, se debería analizar si partes independientes también lo harían, en este caso es indudable que la respuesta es que no. De igual manera, si la empresa relacionada ecuatoriana ya realizara un pago por este tipo de asistencia técnica y lo duplicara, esto no debería considerarse como un servicio intragrupo.

Es importante también realizar el análisis de si partes independientes pagaran por adquirir o desarrollar un servicio intragrupo, ya que se puede confundir a éste con las “actividades del accionista”, las cuales son las actividades que directamente no son necesarias para las subsidiarias y por lo tanto no deben ser cobradas. La firma outsourcing “Sanchez Elia & Asociados” menciona sobre las “actividades de accionistas” lo siguiente:

“Servicios a favor de una pluralidad de empresas vinculadas, o a favor del grupo (actividades del accionista): en este caso los servicios son prestados indistintamente a

favor de todo el grupo económico, con lo cual la actividad puede ser efectuada aunque los miembros no la necesiten y, por lo tanto, no hubieran estado dispuestos a pagarla a un tercero. Es común ver en la doctrina que se interpreta que estamos en presencia de actividades que la compañía holding efectúa únicamente debido a su interés accionario en uno o más de los otros miembros del grupo (shareholder activity). No se proporciona beneficio alguno a la subsidiaria, por lo tanto no estamos en presencia de un servicio intragrupo (ej. costos relacionados con la estructura jurídica de la controlante como reuniones de los accionista, emisión de acciones, etc.)”
(Énfasis del autor)

En base a lo detallado anteriormente, se puede concluir que es indispensable verificar si partes independientes hubiesen estado dispuestas a pagar por adquirir o desarrollar un servicio intragrupo; ya que se pueden tratar de servicios duplicados (actividades por las cuales la empresa analizada ya está pagando un valor a un tercero o las está realizando el mismo) o “actividades del accionistas” (actividades que realiza el accionista por funciones inherentes a su cargo) que no ameritan de una retribución.

3.5.2 Pasos para la determinación del precio de plena competencia de un servicio intragrupo

1) Establecer si realmente fue prestado el servicio intragrupo

Se debe verificar la prestación efectiva del servicio intragrupo; es decir, establecer si la parte relacionada prestó el mismo; para esto se debe determinar si la asistencia que se está recibiendo genera un beneficio o realza la posición comercial de la empresa; si esto no es así, no se debería considerar a esta actividad como un servicio intragrupo.

Adicionalmente, la empresa receptora del servicio, debe mantener toda la documentación que sustente la efectiva prestación del servicio. Las Administraciones Tributarias; para poder verificar la esencia económica del mismo, deben solicitar toda la información referente a esta transacción, la cual se puede dividir en dos grupos:

A) Información base: Para poder empezar con la fiscalización se debe solicitar:

- i. Facturas:** Se debe pedir a la empresa analizada las facturas del exterior recibidas por el servicio intragrupo con el fin de verificar que: el mismo haya sido facturado por el proveedor real del servicio, el valor de contraprestación, el concepto o detalle de la factura, la fecha, el beneficiario del servicio, etc. En muchas ocasiones se pueden observar inconsistencias al momento de revisar las facturas; por ejemplo, ésta no fue emitida por el proveedor real del servicio, o el monto es distinto al establecido en el contrato (de existir uno), el concepto es diferente al servicio que recibió la empresa analizada y por el cual se está pagando, la fecha de la factura es de un período distinto al analizado, etc.
- ii. Retenciones en la fuente del impuesto a la renta por pagos al exterior⁵¹:** Según la legislación ecuatoriana, al momento de realizar un pago al exterior se debe realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta. La Administración Tributaria debe solicitar esta documentación para revisar que se haya realizado la retención en la fuente en los porcentajes establecidos en la ley. En el caso de que la empresa ecuatoriana haya realizado una retención reducida en aplicación

⁵¹ Art. 48 de la LRTI y Art. 131 del RLRTI

de un convenio de doble imposición, se solicita a la empresa el certificado de los auditores independientes⁵², en donde se indique la pertinencia de este gasto.

- iii. **Contrato de prestación del servicio intragrupo:** Es de suma importancia requerir este documento para poder; en primer lugar, conocer los términos contractuales en los cuales esta asistencia fue prestada. En los contratos se van a detallar el prestador y receptor del servicio, condiciones de la prestación, valor de remuneración, plazos, forma de facturación, etc. Por lo general, dentro de los anexos a estos contratos se establece la manera de facturar el servicio, que puede ser por transacción, por número de usuarios, por reporte generado, por puesto de trabajo, un porcentaje de las ventas, etc.

B) Información específica: Dependiendo del análisis de la información base, la Administración Tributaria puede solicitar documentación que sustente ésta; por ejemplo, se puede solicitar:

- i. **Explicaciones detalladas:** La Administración Tributaria puede solicitar a la empresa analizada que aclare ciertos puntos de la información base que no están muy bien comprendidos o presentan inconsistencias. Los motivos más comunes por los cuales se pide explicaciones detalladas; por lo general son, cuando la factura es emitida por una empresa diferente a la que prestó el servicio, el valor del servicio es distinto al establecido en el contrato, la factura corresponde a otro período fiscal, el servicio que se detalla en la factura es distinto al cual se está

⁵² Ibídem

pagando, cuando se necesita que se detalle específicamente el servicio recibo, cuando se necesita una explicación de por qué el porcentaje de retención en la fuente del impuesto a la renta por pagos al exterior fue menor, etc. En resumen, se debe pedir explicaciones detalladas de todos los puntos que no están muy claros después del análisis de la información base para poder establecer la prestación efectiva del servicio.

- ii. Detalle de la forma de cálculo del valor del servicio intragrupo:** La mayoría de empresas celebran contratos con sus partes relacionadas; para la recepción de un servicio intragrupo, con el objetivo de proveerle de forma económica esta transacción. En estos contratos se establece el valor, criterio o forma de cálculo del precio del servicio; entonces, la Administración Tributaria debe solicitar a la empresa analizada un detalle de la forma de cálculo establecida en el contrato para comprobar que el valor facturado haya sido calculado en base a lo establecido contractualmente.
- iii. Otra información:** Se debe solicitar toda la información adicional que complemente el análisis de la información base, esta información puede ser contratos adicionales, fotografías, informes finales, emails, reporte de incidentes, etc.

Como se mencionó en el punto 3.2, para las Administraciones Tributarias resulta una labor muy compleja comprobar que un servicio intragrupo fue prestado; ya que en la mayoría de los casos, las empresas no cuentan con la documentación que sustente la recepción del mismo.

Como resultado del análisis de la información base y específica; tendiente a comprobar la prestación efectiva del servicio intragrupo, pueden existir dos alternativas a seguir que son:

- a) ***Se verifica que el servicio intragrupo no fue prestado:*** En base al artículo 17 del Código Tributario Ecuatoriano⁵³, esta transacción no tendría esencia económica y se debería considerar como gasto no deducible el valor pagado por este servicio. Esto implicaría sumar dicho valor a la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta. Según la normativa tributaria ecuatoriana, este ajuste se lo hace mediante la conciliación tributaria⁵⁴.

- b) ***Se verifica que el servicio intragrupo si fue prestado:*** Se debe pasar al tercer y último paso del análisis de los servicios intragrupo que sería definir si el precio pactado en dicha transacción satisfizo el Principio de Plena Competencia.

2) **¿El precio pactado por el servicio intragrupo cumplió con el Principio de Plena Competencia?**

Una vez que se determinó que el servicio intragrupo hubiese sido pagado o desarrollado por partes independientes y que el mismo fue prestado efectivamente, se debe verificar

⁵³ “**Art. 17.- Calificación del hecho generador.-** Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. ***Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.***” (Énfasis del autor)

⁵⁴ Art. 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

que el precio de transferencia del servicio intragrupo cumplió con el Principio de Plena Competencia; es decir, se debe comprobar si partes independientes (en condiciones similares) hubiesen adquirido éste servicio al precio pactado entre partes relacionadas.

Sin embargo, esto puede resultar una tarea imposible para las Administraciones Tributarias; ya que, los servicio intragrupos pueden ser tan especializados y únicos que no se va a poder encontrar comparables en el mercado para poder estimar un precio de transferencia del mismo. Por ejemplo, una empresa ecuatoriana paga a su parte relacionada del exterior por un servicio de asistencia técnica en la perforación de pozos petroleros (mediante una técnica única que fue desarrollada por la casa matriz del grupo). En este caso, no se va a poder encontrar empresas independientes que realicen o presten esta misma asesoría técnica en las condiciones y especificaciones que lo hace su casa matriz, esto dificultaría la determinación de un precio de transferencia por parte de la Administración Tributaria.

Por otro lado, existen servicios intragrupo (como contables, informáticos, legales, recursos humanos, etc.) que son prestados por partes independientes y es muy fácil determinar comparables y establecer un precio de transferencia que cumpla con el Principio de Plena Competencia.

Los métodos para comprobar el precio de transferencia de un servicio intragrupo son:

- a) **Método del precio comparable no controlado:** Compara directamente el precio pagado por un servicio intragrupo por la empresa analizada y el precio pagado por independientes.
- b) **Método del precio de reventa:** Compara el margen bruto (Utilidad Bruta / Ventas) obtenido por la empresa analizada y un revendedor de servicios independiente.

- c) **Método del costo adicionado:** Compara el margen de costo adicionado (Utilidad Bruta / Costo de Venta) obtenido por la empresa analizada y un prestador de servicios independiente.

- d) **Método de Distribución de Utilidades:** Asigna la utilidad global del grupo en base a la participación de cada miembro en la misma.

- e) **Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional:** Compara la utilidad operacional obtenida por la empresa analizada con la que obtuvieron partes independientes. Esta utilidad operacional se la calcula en base a indicadores de rentabilidad.

Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez⁵⁵ sobre los métodos a ser utilizados para verificar el precio de transferencia en servicios intragrupo, mencionan lo siguiente:

“El método a emplear para fijar los precios de plena competencia aplicables a los servicios intragrupo debería determinarse de acuerdo con los principios enunciados en los capítulos I, II y III de las Directrices de la OCDE de 1995. La aplicación de estos principios, ya enumerados, llevará a menudo a la utilización del método del precio libre comparable o del método del coste incrementado para fijar los precios de los servicios intragrupo.

En general, se empleará el método del precio libre comparable, cuando exista un servicio comparable prestado por una empresa independiente a otra también independiente en el mercado de ésta o por una empresa asociada a una empresa independiente en circunstancias comparables, como por ejemplo en servicios de contabilidad, jurídicos, de auditoría o informáticos.

⁵⁵ Ibídem Págs. 180 – 181

El método del coste incrementado sería apropiado en ausencia del método del precio libre comparable si son comparables las empresas afectadas, los activos empleados y los riesgos asumidos a los de las empresas independientes.

*En ciertos casos excepcionales, cuando sea difícil aplicar el método del precio libre comparable o el método del coste incrementado, podrá ser útil tener en cuenta varios métodos para determinar correctamente el precio de libre competencia y, quizás, como última opción, **habrá que emplear los métodos del beneficio de la operación.***” (Énfasis del autor)

3.6 CASO PRÁCTICO

La empresa ecuatoriana “Marmis S.A.” se dedica al embotellamiento de bebidas gaseosas tanto para distribución local como internacional. Esta empresa celebra un contrato con su parte relacionada “Marmis Company Ltd.”; domiciliada en Suiza, mediante el cual la empresa del exterior se compromete a prestar los servicios de asistencia técnica en las áreas de:

- Mercadeo:
 - Asistencia en el mantenimiento e incremento de la base de clientes en el territorio ecuatoriano.
 - Asistencia en el desarrollo de nuevos productos.
 - Asistencia en la publicidad de la compañía.
- Administrativo:
 - Asistencia la distribución logística.
 - Asesoramiento en la capacitación del personal.
- Financieros:
 - Asistencia en la recuperación de cartera.
 - Asesoramiento en la elaboración del presupuesto y balances.

Según el contrato, la compañía suiza debe entregar a la compañía ecuatoriana un informe trimestralmente; por cada tipo de asistencia técnica, indicando los resultados de la aplicación de la asistencia técnica para poder efectuar el cobro por este servicio. El valor a pagar por éste es de USD. 2'400.000 (USD. 800.000 por cada tipo de asistencia técnica). La empresa “Marmis Company Ltd.” emitirá una factura trimestral por USD. 200.000 por cada uno de los tipos de asistencia técnica.

Con el fin de verificar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia del pago por este servicio intragrupo; en primer lugar, la Administración Tributaria ecuatoriana; debe:

1) Determinar si los servicios intragrupo han sido prestados

Para esto se solicitó las facturas emitidas por el servicio recibido, comprobantes de retención en la fuente sobre los pagos al exterior y el contrato de asistencia técnica.

Se analizó dichos documentos y se pudo evidenciar que:

- De las 12 facturas: 8 facturas tienen el concepto de asistencia en marketing y 4 asistencia financiera. Todas las facturas fueron canceladas mediante transferencia bancaria, el valor total pagado fue de USD. 2'400.000.
- La empresa ecuatoriana no realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por los pagos al exterior.
- En el contrato se especifica que se debe emitir un informe de resultados por cada tipo de asistencia técnica para proceder al pago.

En base a esto, la Administración Tributaria solicitó información específica y que sustente la información base analizada, y se requirió lo siguiente:

- a) Explicación detallada de porqué ninguna de las facturas del exterior hace referencia a la asistencia administrativa recibida y por la cual se realizó el pago de USD. 800.000 a su parte relacionada del exterior durante el año analizado.
- b) Explicación del porqué no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por lo pagos realizados al exterior a su parte relacionada.
- c) Copias de los 12 informe de resultados de la asistencia técnica recibida.

A este requerimiento la empresa analizada “Marmis S.A.” respondió lo siguiente:

- a) *“Explicación detallada de porqué ninguna de las facturas del exterior hace referencia a la asistencia administrativa recibida y por la cual se realizó el pago de USD. 800.000 a su parte relacionada del exterior durante el año analizado.”*

La empresa analizada menciona que aunque no exista ninguna factura con el concepto de *“asistencia técnica administrativa”*, la misma si fue prestada efectivamente y que eso se puede evidenciar en el excelente manejo de la compañía y el alto nivel de capacitación del personal.

- b) *Explicación del porqué no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por lo pagos realizados al exterior a su parte relacionada.*

La empresa analizada menciona que no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por el pago a la empresa *“Marmis Company Ltd.”*; ya que ésta se encuentra domiciliada en Suiza; y por esta razón se acogieron a lo establecido en el artículo 7 *“Beneficios Empresariales”* del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y este país, que dispone que los pagos realizados por empresas ecuatorianas a empresas domiciliadas en Suiza solo serán gravables en este último. Adicionalmente, adjuntó el certificado de auditores independientes.

- c) *Copias de los 12 informe de resultados de la asistencia técnica recibida.*

La empresa analizada únicamente presentó los 4 informes de asistencia de mercado; y mencionó que los resultados de la asistencia administrativa y financiera estaban incluidos dentro de los 4 informes presentados.

La Administración Tributaria concluyó que; de los USD. 2'400.000 pagados por *“Marmis S.A.”* a su parte relacionada *“Marmis Company Ltd.”*, la empresa analizada únicamente pudo sustentar la recepción de la asistencia de mercado y por la cual

canceló el valor de USD. 800.000; ya que presentó todos los respaldos y documentación solicitada.

Por otra parte, se consideró que la asistencia técnica administrativa y financiera nunca fue prestada y que el valor pagado de USD. 1'600.000 a la empresa relacionada "Marmis Company Ltd."; bajo estos conceptos, carecieron de esencia económica, porque:

- En el caso de la asistencia administrativa:
 - Ninguna factura emitida por la empresa relacionada "Marmis Company Ltd." hizo mención a ésta clase de asesoría.
 - No presentó los informes de resultados de ésta asistencia; y que según el contrato firmado entre las dos partes, era un requisito indispensable para proceder al pago del servicio.
- En el caso de la asistencia financiera:
 - No presentó los informes de resultados de ésta asesoría y que según el contrato firmado entre las dos partes, era un requisito indispensable para proceder al pago del servicio.

En este sentido; la Administración Tributaria determinó como gasto no deducible el valor de USD. 1'600.000 correspondiente a los pagos realizados por asistencia administrativa y asistencia financiera a la empresa "Marmis Company Ltd." por carecer de esencia económica.

2) Determinar la retribución de plena competencia

Una vez que la empresa analizada logró comprobar que la asistencia de mercado fue provista por su parte relacionada del exterior; se debe verificar si el precio pagado por ésta cumplió con el Principio de Plena Competencia. Para esto, la Administración

Tributaria encontró información pública de los valores pagados por 4 empresas independientes por servicios de asistencia de mercado en las mismas condiciones que fueron pactadas entre “Marmis S.A.” y “Marmis Company Ltd.”, los datos y rango de plena competencia fueron los siguientes:

Cuadro No. 13 Cálculo del rango de plena competencia y ajuste por precios de transferencia empresa “Marmis S.A.”.

Compañías Independientes	Monto pagado por asistencia de mercado	
Silver	\$	715.000,00
Cooper	\$	618.000,00
Gold	\$	770.000,00
Titanium	\$	828.000,00
Rango Intercuartil	USD	
1er	\$	690.750,00
Mediana	\$	742.500,00
3er	\$	784.500,00
Marmis S.A.	\$	800.000,00
Ajuste por Precios de Transferencia	\$	57.500,00

Como se puede observar, el valor pagado por la empresa “Marmis S.A.” no se encontró dentro del rango de plena competencia; por esta razón el ajuste de precios de transferencia que determina la Administración Tributaria es de USD. 57.500, resultante de la diferencia entre el valor pagado por la empresa analizada y la mediana del rango de plena competencia (USD. 800.000 – USD. 742.500).

Luego de haber analizado, tanto la esencia económica como el precio de transferencia de los servicios intragrupo pagados por “Marmis S.A.” a su relacionada del exterior, se estableció un monto total de gasto no reconocido de USD. 1’657.500 (USD. 1’600.000 + USD. 57.500).

3.7 RESUMEN

En este capítulo, se estableció que los servicios intragrupo son todos los servicios que se transan entre partes relacionadas y que pueden ser muy variados, los más generales son de asistencia técnica, contable, legal, etc. Además, se analizó la importancia de los precios de transferencia de los servicios intragrupo y cómo estos pueden afectar las bases tributarias de dos o más jurisdicciones fiscales distintas, una de estas formas es mediante la utilización de paraísos fiscales o regímenes de baja o nula imposición.

De igual manera, se señaló el procedimiento para el correcto análisis de estos servicios; el cual empieza identificando si partes independientes hubiesen pagado por adquirir o desarrollar un servicio intragrupo, se establece si éste fue realmente prestado; y finalmente, se verifica que su precio de transferencia haya cumplido con el Principio de Plena Competencia, para comprobar esto se debe utilizar los métodos señalados tanto en la normativa tributaria ecuatoriana como en las directrices de la OCDE; sin embargo, los más recomendados son el método del precio comparable no controlado y costo adicionado.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El presente estudio tuvo por objeto identificar y analizar la problemática que presenta; tanto para las Administraciones Tributarias como para los grupos multinacionales, los precios de transferencia de los servicios intragrupo, con el cual se pudieron establecer las siguientes conclusiones y recomendaciones.

CONCLUSIONES

- ✓ La globalización ha permitido que las empresas alrededor del mundo puedan trabajar de una forma coordinada y rápida sin importar dónde éstas se encuentren localizadas. Los avances tecnológicos han fomentado la globalización; ya que, las empresas se pueden interrelacionar de una manera más eficiente y precisa. Hoy en día, los grupos multinacionales están en la capacidad de ofrecer una gran variedad de servicios intragrupo a sus miembros por la facilidad con la cual pueden ser prestados.

- ✓ Debido a estrategias de planificación fiscal internacional los grupos multinacionales deslocalizan sus operaciones en base a las ventajas y beneficios que ofrecen diferentes jurisdicciones fiscales con el fin de optimizar o minimizar la carga fiscal de todo el grupo multinacional. Estos beneficios no únicamente pueden ser tributarios sino que también pueden ser por costo de capital, mano de obra, tecnología, etc. Los grupos multinacionales pueden deslocalizar todo tipo

de operación; como por ejemplo, de manufactura, distribución, tecnología, servicios, logística, etc.

- ✓ El valor al cual se intercambian bienes o servicios entre partes relacionadas se lo conoce como precio de transferencia; y son considerados como una herramienta de planificación fiscal internacional.

- ✓ Los precios de transferencia deben cumplir con el Principio de Plena Competencia; lo que significa que hayan sido pactados en las mismas condiciones que lo hubiesen hecho partes independientes en una operación similar.

- ✓ Para evaluar si los precios de transferencia cumplen con el Principio de Plena Competencia es necesario realizar un análisis de comparabilidad que consiste en comprobar que las condiciones de una transacción entre partes relacionadas hayan sido similares a las que hubiesen pactado partes independientes. Este análisis se lo realiza bajo cinco factores determinantes que son:
 - **Características de los activos o los servicios transferidos:** Los bienes comparados deben ser similares.
 - **Análisis Funcional:** Las funciones realizadas por la compañía analizada y la compañía comparable deben ser lo más similares posibles.
 - **Cláusulas Contractuales:** Los términos de negociación sean similares en cuanto a los riesgos y responsabilidades asumidas.

- **Circunstancias económicas:** La empresa analizada y comparable deben desarrollar sus actividades en circunstancias económicas similares; por ejemplo, mercado geográfico, políticas gubernamentales, moneda, etc.
 - **Estrategias mercantiles:** La empresa analizada y comparable deben tener las mismas o similares estrategias de negocios; por ejemplo, que ninguna de las dos tenga una estrategia de introducción en el mercado, *dumping*, etc.
-
- ✓ Una vez realizado el análisis de comparabilidad, se debe utilizar los métodos para evaluar si los Precios de Transferencia cumplen con el Principio de Plena Competencia que se encuentran contemplados en la normativa tributaria.
 - ✓ La normativa tributaria ecuatoriana recoge todo lo concerniente al régimen de precios de transferencia y establece reglas claras para su aplicación.
 - ✓ El valor pagado en el traspaso de intangibles entre partes relacionadas causa serios problemas a las Administraciones Tributarias; ya que por su característica de inmaterialidad, es muy compleja la determinación de su real transferencia y precio.
 - ✓ Los intangibles más comunes son marcas, nombres comerciales, procesos, slogans, logotipos, patentes, etc.
 - ✓ Según varios autores y las Directrices de la OCDE; existen dos tipos de intangibles que son:
 - **De Comercialización:** Intangible que nace por actividades de mercadotecnia; por ejemplo, marcas, slogans, figuras, etc.

- **Mercantil:** Son el resultado de procesos de investigación y desarrollo; por ejemplo, patentes, procesos, fórmulas, etc.

Y éstos pueden tener dos tipos de propiedad que son:

- **Económica:** Es la propiedad atribuible a quien realizó funciones y asumió riesgos para generar un intangible, al propietario se lo conoce como beneficiario efectivo.
- **Jurídica:** Es la propiedad que se le atribuye a la entidad que registra legalmente el intangible bajo su nombre.

✓ Para la valoración de un intangible existen dos enfoques que son:

- **Valoración del Intangible:** Determina financieramente el valor del mismo, esta valoración pueden hacerse en base a tres factores:
 - **Mercado:** Precio conocido del intangible en el mercado.
 - **Costos de desarrollo:** La suma de los costos para la obtención de intangible más un margen de utilidad.
 - **Flujos de efectivo descontados:** Se determina los rendimientos esperados futuros del intangible y se los trae a valor presente.
- **Precios de Transferencia:** Utiliza los métodos para evaluar el Principio de Plena Competencia definidos en la normativa tributaria ecuatoriana y referencia técnica en esta materia.

✓ Los paraísos fiscales son Estados que reducen o eliminan su tarifa impositiva con el fin de atraer inversión extranjera. Éstos tiene una estrecha relación con los intangibles ya que los grupos multinacionales; con el fin de minimizar su carga impositiva, los localiza en estas jurisdicciones.

- ✓ Países como Holanda, Luxemburgo, Bélgica, España, Francia, Irlanda, Hungría y Reino Unido, han puesto en marcha regímenes tributarios preferentes con el fin de atraer inversión extranjera.

- ✓ Los paraísos fiscales perjudican a otros Estados que no otorgan ningún tipo de incentivo tributario, erosionando sus bases imponibles.

- ✓ Se conoce como “servicios intragrupo” a los servicios prestados entre partes relacionadas, los cuales deben cumplir con el Principio de Plena Competencia, los más comunes son servicios de asistencia técnica, contable, marketing y legales.

- ✓ Los servicios intragrupo tienen la finalidad de que las empresas que forman parte de un grupo multinacional pueden acceder de forma rápida y oportuna a un tipo de servicio con el fin de optimizar y maximizar sus beneficios. La empresa receptora del servicio debe contar con todos los respaldos del mismo para poder demostrar que éste fue prestado efectivamente.

- ✓ En la actualidad, se puede encontrar un mayor riesgo en la proveeduría de servicios intragrupo cuando son proveídos desde países que poseen una amplia red de convenios para evitar la doble imposición y que ofrecen regímenes preferentes para ciertos tipos de transacciones. A estos Estados se los pueden considerar como “paraísos fiscales” por esta razón; algunos ejemplos pueden ser Estados Unidos, Holanda, Suiza, Bélgica, España, etc.

- ✓ Para determinar el precio de transferencia de un servicio intragrupo se debe verificar que se haya cumplido 1 criterio de análisis y 2 pasos secuenciales.
- ✓ El criterio de análisis debe responder a la pregunta: *¿Partes independientes hubiesen pagado por adquirir o desarrollar el servicio intragrupo en análisis?*
Es necesario verificar si partes independientes hubiesen estado dispuestas a pagar por adquirir o desarrollar el servicio en análisis; ya que se pueden tratar de servicios duplicados o “actividades del accionistas” que no ameritan de una retribución. Si de este análisis la respuesta es *no*, es una alerta de que puede existir un pago ficticio o que las condiciones del mismo no se apeguen al Principio de Plena Competencia. Por el contrario, si la respuesta es *sí* se debe pasar a determinar el precio de plena competencia del servicio.
- ✓ Los pasos para la determinación del precio de plena competencia de un servicio intragrupo son 1) establecer si realmente fue prestado el servicio intragrupo; y 2) determinar el precio de plena competencia del mismo.
 - A) Para establecer si realmente fue prestado el servicio intragrupo se debe determinar si la asistencia que se está recibiendo genera un beneficio o realza la posición comercial de la empresa; si esto no es así, no se debería considerar a esta actividad como un servicio intragrupo.
 - B) La empresa receptora del servicio, debe mantener toda la documentación que sustente la efectiva prestación del mismo, ésta documentación se divide en información base y específica.
 - C) La información base es la información inicial y que permite conocer en términos generales el servicio prestado (facturas del servicio recibido del exterior,

retenciones en la fuente del impuesto a la renta por pagos al exterior y contratos para la prestación del mismo).

D) La información específica es la documentación que sustenta la información base, y ésta puede ser una solicitud de explicación detallada, la forma de cálculo del valor pagado y otra información que sustente las condiciones de la prestación del servicio (contratos adicionales, fotografías, informes finales, emails, reporte de incidentes, transferencias bancarias, etc.)

E) Una vez realizado el análisis de la información antes mencionada se puede:

c) Verificar que el servicio intragrupo no fue prestado y desconocer el gasto.

d) Verificar que el servicio intragrupo si fue prestado y determinar el precio de transferencia del mismo.

✓ Para evaluar si el precio del servicio intragrupo cumplió con el Principio de Plena Competencia se utiliza los métodos definidos en la normativa tributaria y su referencia técnica.

✓ En resumen, la globalización ha dado paso para que los grandes grupos multinacionales elaboren estrategias de planificación fiscal internacional; no necesariamente por aspectos tributarios, sino que también responden a ventajas competitivas que cada país ofrece, como pueden ser mano de obra y materia prima barata, localización, recursos naturales, etc. En este sentido, las transacciones entre las empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional toman una mayor relevancia en el campo tributario ya que se debe verificar que las mismas cumplan con el Principio de Plena Competencia; es decir, que cumplan con las mismas condiciones que partes independientes hubiesen pactado en transacciones similares. Dentro de estas transacciones, están la transferencia de intangibles y servicios intragrupos que; por carecer de

aparición física, son de fácil manipulación y traslado, lo cual conlleva a que tengan un grado mayor de riesgo y hace que sea necesario un análisis de precios de transferencia utilizando los métodos que se describen tanto en la normativa tributaria ecuatoriana como en la referencia técnica en esta materia. Este riesgo aumenta cuando el intangible o servicio intragrupo está localizado en paraísos fiscales.

RECOMENDACIONES

PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- ✓ La Administración Tributaria no debe presumir de evasión o elusión fiscal por el simple hecho de que un grupo multinacional realice una estrategia de planificación fiscal internacional; ya que puede tener un fin lícito y tratar de aprovechar; a más de los factores tributarios, otros factores como mano de obra barata, insumos disponibles, tecnología, costo del capital, etc.
- ✓ Analizar de manera justa y objetiva las transacciones de intangibles y servicio intragrupo entre partes relacionadas, con el fin de verificar el cumplimiento con el Principio de Plena Competencia para que todos los miembros que intervienen en estas transacciones reciban una remuneración de mercado acorde a sus funciones desarrolladas y riesgos asumidos. Si esto es así, las Administraciones Tributarias de las diferentes jurisdicciones fiscales que intervienen en la operación no se verán perjudicadas.
- ✓ Realizar un análisis de comparabilidad adecuado y fiable que refleje el cumplimiento del Principio de Plena Competencia, tomando en cuenta los cinco factores críticos de la comparabilidad; es decir, analizando que las características de los activos o los servicios transferidos, las funciones realizadas, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias mercantiles que existieron entre la operación analizada y la comparable independiente sean lo más similares posibles; caso contrario el análisis de precios de transferencia no será adecuado y no se ajustará a la realidad económica del contribuyente analizado.

- ✓ Para evaluar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia, la Administración Tributaria debe analizar correctamente la naturaleza y características de cada operación para poder realizar una adecuada selección de la metodología a utilizar.
- ✓ En el caso de los intangibles es importantísimo identificar quien fue el propietario legal y económico del mismo (beneficiario efectivo), ya que esto determinará quién debió haber recibido la retribución.
- ✓ Tener muy en cuenta (dentro del análisis de transferencia de intangibles y servicios intragrupo) a los países que no son considerados paraísos fiscales pero que ofrecen regímenes preferentes para ciertos tipos de operaciones; ya que éstos pueden ser utilizados para minimizar las utilidades a través de sus ventajas tributarias.
- ✓ La Administración Tributaria deberá solicitar los contratos, facturas, estudios de mercado, estudios técnicos, y toda información que demuestre que un intangible fue explotado en el mercado ecuatoriano y generó beneficios al licenciatarario.
- ✓ En el caso de los servicio intragrupo, siempre tener en mente la pregunta ¿terceros independientes hubiesen o no pagado por recibir o desarrollar un servicio específico?, esto corroborará la verdadera existencia de la necesidad del mismo.
- ✓ Siempre analizar; en primer lugar, la esencia económica del servicio intragrupo y después pasar a verificar el precio de transferencia del mismo, de lo contrario se puede perder tiempo analizando su precio de transferencia cuando la transacción ni siquiera tuvo esencia económica.

- ✓ La Administración Tributaria deberá solicitar toda la información que considere necesaria para verificar que un servicio intragrupo fue realmente prestado (esencia económica), esta información puede ser solicitudes de incidentes, informes técnicos, fotografías, manuales de procedimientos, transferencias bancarias, cálculos de precios, reportes, registros contables, emails, pasaportes, registro de entrada y salida del país, etc.
- ✓ Siempre hay que recordar que para la valoración de un servicio intragrupo los métodos recomendados son el precio libre comparable y el costo adicionado; mientras que para el caso de los intangibles, el método ideal es el precio libre comparable.

PARA LOS CONTRIBUYENTES

- ✓ Realizar estrategias de planificación fiscal internacional que no solo atiendan a factores tributarios; ya que esto puede desencadenar problemas con la Administración Tributaria de dos o más Estados.
- ✓ Los contribuyentes deberán mantener todos los respaldos y soportes de la transferencia de un intangible o prestación del servicio intragrupo, por lo menos un tiempo igual al que tiene la Administración Tributaria para iniciar un proceso de fiscalización.
- ✓ Realizar un profundo análisis de los países que intervienen en una operación de transferencia de un intangible o servicio intragrupo; ya que por desconocimiento se pueden estar utilizando paraísos fiscales o regímenes tributarios preferentes y perjudicando a la Administración Tributaria.

- ✓ Los contribuyentes deberán solicitar a su parte relacionada del exterior todos los contratos, facturas, estudios de mercado, estudios técnicos, y toda información que demuestre que la transferencia de un intangible o la prestación de un servicio intragrupo les generó beneficios, esto con el objetivo de simplificar la tarea de la Administración Tributaria local al momento de una fiscalización.

- ✓ Así como para la Administración Tributaria, el contribuyente debe recordar que los métodos recomendados para la valoración de un servicio intragrupo son el precio libre comparable y el costo adicionado; mientras que para el caso de los intangibles, es el precio libre comparable.

BIBLIOGRAFÍA

- *“DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (1995), ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).*
- *“TREATY SHOPPING – ABUSO A LOS CONVENIOS INTERNACIONALES”, ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES.*
- *“FUNDAMENTALS OF INTERNATIONAL TAX PLANNING”, INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD HOLANDA).*
- *“TAX AND BUSINESS STRATEGY. A PLANNING APPROACH”, SCHOLLES, WOLFSON, ERICKSON, MAYDEW Y SHEVLIN (USA).*
- *“LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y LOS PARAÍSO FISCALES”, ADONNINO, PIETRO.*
- *“FISCALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”, COSÍN OCHAITA RAFAEL.*
- *“INTANGIBLES Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A PROPÓSITO DE LA SECTION 482 DEL I.R.C. Y LA NUEVA REGLAMENTACIÓN 2007 DEL TESORO DE LOS EEUU)” TULIO ROSEMBUJ.*
- *“TRANSFER PRICE MANIPULATION AND FAIR TAXES: A RESEARCH REPORT.”, MAJA RATAJSKA Y MERLIJN VENUS.*
- *“BORRADOR MANUAL CIAT CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL”, CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS CIAT.*

- “LAS OPERACIONES VINCULADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”, CLARA GRAS BALAGUER Y BEGOÑA DE NAVASQÜES PÉREZ.
- “*PROBLEMÁTICA DE LOS “SERVICIOS INTRA-GRUPO”; POR UNA PRONTA SOLUCIÓN INTEGRAL*”, GARCÍA SCHRECK MARCIAL.
- “*PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO*”, VÍCTOR VÁSQUEZ.
- “*FISCALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*”, COSÍN OCHAITA RAFAEL.
- CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Y LA CONFEDERACIÓN SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO.
- “*EL TRATAMIENTO DE LOS MANAGEMENT FEES/SERVICIOS DE APOYO A LA GESTIÓN EN EL NUEVO CONTEXTO LEGAL Y EN EL MARCO DE LAS DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. PARTE I: CONCEPTO, ESTUDIO GENERAL Y PARTICULAR ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA**”, JAIME SANMARTÍN FERNÁNDEZ.
- “*ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO*”, FIRMA OUTSOURCING SANCHEZ ELIA & ASOCIADOS.
- “*PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO*”, VÍCTOR VÁSQUEZ.
- “*LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA*”, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS.

PÁGINAS WEB

- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) www.oecd.org
- U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION www.sec.gov
- INTERBRAND CORPORATION www.interbrand.com
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES DE ESPAÑA www.ief.es
- ORGANIZACIÓN MADRIMASD www.madrimasd.org
- ERASMUS RESEARCH INSTITUTE OF MANAGEMENT www.irim.eur.nl
- PÁGINA OFICIAL DE LUIS ORDÓÑEZ GONÇALVES www.xlugh.com
- FIRMA DE ABOGADOS CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA www.cuatrecasas.com
- FIRMA OUTSOURCING “SANCHEZ ELIA & ASOCIADOS” www.sanchezelia.net
- REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA www.rae.es