

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

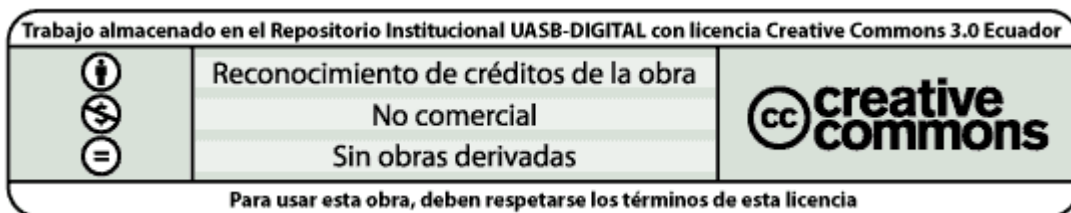
Mención en Derecho Tributario

**Elementos para la seguridad jurídica en materia de
determinación de precios de transferencia**

Juan Francisco Martínez Castillo

Tutor: Gustavo Guerra Bello

2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Juan Francisco Martínez Castillo, autor de la tesis intitulada “**Elementos para la Seguridad Jurídica en materia de determinación de Precios de Transferencia**”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos para la obtención del título de Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha: 11 de septiembre de 2015

Firma: _____

Juan Francisco Martínez Castillo

Resumen

La presente investigación analiza tres instituciones jurídicas, a saber, la determinación tributaria, la seguridad jurídica y los precios de transferencia. Las referidas instituciones interactúan con el objetivo principal de identificar cuáles son los elementos que se deben considerar para que exista seguridad jurídica cuando se practican actos de determinación tributaria en materia de precios de transferencia.

Cuando una parte fija un precio por una operación económica con otra parte relacionada o vinculada, esta fijación debe ser una consecuencia de las leyes de libre mercado. El problema se presenta cuando el precio fijado, tiene como objetivo disminuir o incrementar los ingresos o gastos, de tal manera que se distorsionan beneficios económicos, se trasladan operaciones o se erosionan bases imponibles. En este contexto, la normativa nacional en los países andinos como las normas de organismos de cooperación internacional, como es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico–OCDE, establecen la posibilidad de que los precios que no se sujetan al principio de plena competencia puedan ser ajustados de acuerdo al principio de plena competencia. Así las cosas, corresponde a los contribuyentes en sus declaraciones y la administración tributaria en sus actos de determinación ajustar tales precios, pero esta actividad por su alto carácter técnico, por incluir en la mayoría de casos operaciones económicas sofisticadas y planificadas, e incluso operaciones únicas, implica que sea una actividad que puede derivar en actuaciones arbitrarias o discrecionales de los sujetos tributarios.

En este contexto, frente a un acto de determinación de la administración tributaria en materia de precios de transferencia, susceptible de actuaciones subjetivas, es imprescindible considerar el derecho a la seguridad jurídica, como un presupuesto necesario para circunscribir la actuación fiscal y de los sujetos tributarios, a parámetros que permitan establecer una real carga impositiva, parámetros o elementos que se analizan en este trabajo a la luz de los precios de transferencia.

Son conceptos nucleares de esta investigación: determinación; precios de transferencia; principio de plena competencia; métodos tradicionales y alternativos; partes relacionadas; y, seguridad jurídica.

AGRADECIMIENTO

A mi Dios, por su justa y divina voluntad.

A la Universidad Andina Simón Bolívar.

Al Doctor Gustavo Guerra, mi director por su apoyo y guía.

A ti Santo Padre, preferías evitar los agradecimientos, pero gracias por inculcarme a santificar día a día, mi trabajo y mi familia, en la vida ordinaria. Por la inspiración.

DEDICATORIA

A mi compañera, amiga y esposa *Susy*, por siempre estar junto mí, dándome tu mano cuando caigo, y sujetándome para no caer; mi bendición y motivo de santidad.

A mi *Tomás Francisco* y mi *MaríaSu*, mis hijos, por ser mi inspiración, mi razón de vivir, mi luz al amanecer, mi mejor elección. Les amo mis *Felpitas*.

A mi padres, *Francisco* y *Guadalupe* gracias por siempre estar ahí.

A mi hermana *María Belén*.

Con especial afecto *Edgar* y *Susy*.

Índice General

Índice General	6
Capítulo Primero	9
La Determinación Tributaria en materia de Precios de Transferencia y la Seguridad Jurídica.....	9
1.1 La Facultad Determinadora	11
1.1.1. La Determinación en materia tributaria	11
1.1.2. Sistemas de Determinación.....	13
1.2 El Régimen de Precios de Transferencia	17
1.2.1. Evolución de los Precios de Transferencia	22
1.2.2. Doctrina de los Precios de Transferencia	26
1.3 Seguridad Jurídica.....	36
1.3.1 Aspectos Doctrinarios.....	36
1.3.2 La Seguridad Jurídica en materia Tributaria	41
Capítulo Segundo	48
Marco Jurídico del Régimen de Precios de Transferencia.....	48
2.1 Legislación Ecuatoriana en materia de Precios de Transferencia.....	48
2.1.1 Evolución Normativa.....	48
2.1.2 Principio de Plena Competencia	52
2.1.3 Criterios de Comparabilidad.....	53
2.1.4 Normas de Aplicación	55
2.2 Directrices de la OCDE aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.	61

2.2.1	Métodos para Aplicar el Principio de Plena Competencia	63
2.2.3	Prelación de Métodos.....	73
2.3	Análisis de las decisiones judiciales del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en materia de Precios de Transferencia.....	74
2.4	Legislación Comparada en regulación de Precios de Transferencia en la Comunidad Andina.....	80
2.4.1	Precios de Transferencia en Colombia	80
2.4.2	Precios de Transferencia en Perú.....	83
2.4.3	Precios de Transferencia en Bolivia	87
2.4.4	Decisión No. 578 de la Comunidad Andina	90
2.4.5	Comparación de Normas de Precios de Transferencia en la Comunidad Andina.....	92
	Capítulo Tercero.....	95
	Elementos para la Seguridad Jurídica en Materia de Determinación de Precios de Transferencia	95
3.1	Aspectos relevantes que debe considerar la Administración Tributaria cuando ejerce su Facultad Determinadora en Precios de Transferencia	95
3.1.1	Revisión de casos de determinación del Servicio de Rentas Internas .	105
3.2	Importancia de la Selección del Método de Precios de Transferencia	105
3.3	La Seguridad Jurídica en la Determinación de Precios de Transferencia.	115
	CONCLUSIONES	138
4.1	La Determinación Tributaria.....	138
4.2	Precios de Transferencia	140
4.3	Seguridad Jurídica.....	142
	Recomendaciones.....	146

Bibliografía.....	148
Normas jurídicas	155
Páginas WEB.....	158
ANEXO 1	159

Capítulo Primero

La Determinación Tributaria en materia de Precios de Transferencia y la Seguridad Jurídica

El poder tributario entendido como la “facultad del Estado por virtud de la cual se puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas [constitucionalmente]”,¹ constituye una prerrogativa propia y exclusiva de este ente, cuyo propósito sustancial y práctico se circunscribe en obtener ingresos para financiar sus gastos públicos. De esta manera, los estados² desde sus orígenes han utilizado los tributos “como medios necesarios para la obtención de recursos presupuestarios”;³ es decir, en ejercicio del referido poder tributario, el estado busca su sostenimiento económico y el consecuente financiamiento de las erogaciones públicas e inversiones, “lo cual conlleva a la transformación de los recursos privados en recursos públicos”.⁴

Los tributos, como una forma de ingresos públicos, tienen su contrapartida en la obligación de contribuir, que a su vez tienen los ciudadanos y “nace de la propia voluntad del pueblo soberano que actúa por medio de los constituyentes, como un asunto central para el sostenimiento de las cargas públicas, que en un momento dado [...] se revierte hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios, asistencia social (gasto público)”.⁵ De lo expuesto, el deber de contribuir se individualiza en una obligación tributaria, que a su vez, es la consecuencia del cumplimiento un hecho generador, que la norma tributaria ha

¹ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México: Editorial Porrúa, 27ª Edición, 2006), 207.

² Independiente de su posición ideológica o forma de gobierno.

³ Juan Francisco Martínez Castillo, “Cabe el silencio administrativo en los recursos de revisión, consultas y peticiones en materia tributaria” (tesina de abogacía, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2002), 1.

⁴ Eddy De la Guerra Zúñiga, *El Rol de los Ingresos Tributarios en las Finanzas Públicas Ecuatorianas* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 64.

⁵ Yebra Martul Ortega Perfecto, “Protección constitucional de la sujeción tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Madrid: IEF/Marcial Pons, 1997. En César Montaña Galarza, *El Deber de Pagar Tributos y los principios de legalidad y de Reserva de Ley en la Constitución del Ecuador de 2008*, en *Revista de Derecho Foro*. No. 15 (Quito: CEN, 2011), 46.

establecido previamente que sea susceptible de concebir una acreencia dineraria para el estado.

Bajo una apreciación general, el ejercicio del poder tributario antes citado, da origen a una relación jurídica tributaria, en donde los contribuyentes tienen la obligación de pagar tributos, y el Estado, por su parte, tiene el deber de cobrarlos. Bajo la prerrogativa de cobro que tiene el acreedor del tributo, a la administración tributaria se le ha investido de facultades para la aplicación de tributos, considerando que primero se “ha de determinar las obligaciones tributarias y, luego ha de recaudarlas”.⁶ En este orden de ideas, se destaca como primer concepto a ser desarrollado en este capítulo a la *determinación tributaria*, que de manera preliminar consiste en establecer si un contribuyente está “inmerso en la descripción económica y legal que se encuentra tipificada y establecida en la legislación positiva”.⁷

Por otra parte, frente a un hecho económico susceptible de imposición (objeto de determinación), la configuración del tributo depende en gran medida de las circunstancias inmersas en las operaciones económicas y financieras, y aspectos legales que revisten tal evento; así también se debe considerar si la operación tuvo como actores a partes vinculadas económicamente, y a su vez, se debe considerar si estas en circunstancias participan una o más jurisdicciones impositivas. Así las cosas se identifica que “cuando las operaciones tienen lugar entre empresas independientes, las condiciones de esas operaciones están generalmente determinadas por las fuerzas del mercado”;⁸ sin embargo “cuando las operaciones tienen lugar entre empresas vinculadas, puede suceder que las fuerzas del mercado no influyan directamente en sus relaciones de la misma forma”.⁹ Lo expuesto nos lleva al planteamiento del segundo concepto de este capítulo que son los *precios de transferencia* que determinadas partes vinculadas atribuyeron a una operación económica, precio en base del cual se determina el tributo.

Es de advertir que, sobre este segundo concepto, la doctrina destaca que los precios de transferencia no constituyen “el único mecanismo para hacer frente a los problemas de

⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014) 225.

⁷ Juan Francisco Martínez Castillo, “Cabe el Silencio Administrativo”, 8.

⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (2013): 43. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

⁹ *Ibíd.*

evasión fiscal, ni constituye un mecanismo homogéneo en un análisis tributario comparativo”.¹⁰¹¹ Al respecto, en la presente investigación se parte del supuesto de hecho que las normas regulan los precios de transferencia, forman parte de la legislación nacional¹² y por lo tanto son aplicables,¹³ sin embargo sobre tal postura,¹⁴ cabe puntualizar que por encima de las normas que establecen la valoración de los precios de transferencia, existen normas constitucionales como la seguridad jurídica,¹⁵ pero también existen otras normas que garantizan derechos como a la libertad de empresa, a la libertad de contratación, o a la libre asociación, en donde la intervención estatal en las prácticas comerciales de la empresas, podría ser un asunto a tomar en cuenta.

Finalmente, considerando que los precios de transferencia tienen incidencia directa en la determinación del impuesto, el tercer concepto a analizar en este capítulo es la *seguridad jurídica*, circunscrita a las normas que regulan y la instrumentalización de la determinación de la autoridad tributaria en materia de precios de transferencia.

1.1 La Facultad Determinadora

1.1.1. La Determinación en materia tributaria

Para el cumplimiento de sus funciones, la administración tributaria goza de prerrogativas o facultades que establecen su campo de acción como ente acreedor de

¹⁰Francisco Alfredo García Prats, “Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, en *Revista Crónica Tributaria Un. 117/2005* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 34.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf

¹¹ Así mismo, el profesor Francisco García Prats enfatiza que “la regulación tributaria de los precios de transferencia no constituye el más importante y más depurado mecanismo de que disponen las Administraciones tributarias para combatir la evasión fiscal”. Francisco Alfredo García Prats, “*Los precios de transferencia*” *Revista Crónica Tributaria*, 34.

¹² Las directrices de la OCDE señalan que “cualquier ajuste fiscal guiado por el principio de plena competencia no debería afectar a las obligaciones contractuales esenciales asumidas por las empresas asociadas sin una finalidad fiscal y podría ser procedente incluso cuando no hay intención de minimizar o evadir impuestos. La consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines”. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 1995* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002), § 1.2. http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/guia_ocde.pdf

¹³ En la medida que se cumplan los presupuestos normativa y fácticos en un caso en concreto.

¹⁴ Considerando la forma en que se ha planteado esta tesis.

¹⁵ Materia de la presente investigación.

tributos. En este contexto, entre otras facultades, el derecho tributario formal destaca la facultad determinadora, cuya existencia se fundamenta en que, en primer lugar se debe determinar el tributo (los sujetos y su cuantía) para luego poder recaudarlo.

Sobre esta institución, el tratadista Giuliani Fonrouge considera que:

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación.¹⁶

Por su parte, el autor Héctor Villegas señala que la determinación tributaria es “el acto o conjunto de actos dirigidos en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeat*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)”.¹⁷ Así también, en la doctrina ecuatoriana el autor José Vicente Troya Jaramillo agrega que “cuando se efectúa una determinación tributaria, *prime facie*, se reconoce que el hecho ocurrido coincide con el supuesto de la ley, es decir con el hecho generador”,¹⁸ y luego enfatiza que “si no se da esa coincidencia, se produce el fenómeno de la no sujeción”.¹⁹

Como un concepto necesario a considerar, en el Código Tributario en el Ecuador, cuando define la determinación, delimita los elementos de esta institución y considera que “es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.²⁰

¹⁶ Carlos M Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, I (Buenos Aires: Depalma, 1997), 531.

¹⁷ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002), 395.

¹⁸ José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario”, 251.

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ Ecuador, Congreso Nacional, *Código Tributario*, en *Registro Oficial*, en *Suplemento No. 38* (Quito, 14 de junio, 2005), 87.

En virtud, de lo expuesto se aprecia que la determinación tributaria es una operación que se efectúa producido un presupuesto de hecho (hecho generador), el cual se confronta con el presupuesto de derecho establecido expresamente la norma tributaria, luego de lo cual se identifican cuatro elementos: a) el hecho imponible, b) la base imponible, c) los sujetos tributarios y d) la cuantía del tributo. En este punto de enfatiza que el hecho imponible, en virtud del cual se establece el monto de la obligación, puede ser según la modalidad de cálculo o la modalidad de tarifa impositiva, un hecho simple o complejo, según se haga concebido en la Ley.

1.1.2. Sistemas de Determinación

Para llegar a establecer la obligación tributaria, la determinación se realiza por el sujeto pasivo mediante una declaración tributaria, por la administración tributaria mediante la emisión de un acto administrativo, o de manera mixta entre los sujetos activo y pasivo, sistema que ha sido adoptado en el Ecuador.²¹

Sistema de determinación por el sujeto pasivo

Esta determinación se efectúa mediante la presentación de la respectiva declaración tributaria a cargo del sujeto pasivo, en donde, “el procedimiento consiste en que los declarantes llenan los formularios respectivos, especificando los elementos relacionados al hecho imponible y según las pautas cuantitativas de que se trate [...], arriban a un cierto importe”²². Con la presentación de la declaración, el declarante es responsable de la información contenida en ésta, vinculando en consecuencia su contenido a la administración tributaria por cuanto “comporta el reconocimiento del declarante [sujeto pasivo] de que el hecho generador respectivo le es aplicable”.²³

²¹Congreso Nacional, *Código Tributario*, 88.

²²Héctor Belisario Villegas, “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, 402.

²³José Vicente Troya Jaramillo, “*Manual de Derecho Tributario*”, 252.

Sistema de determinación por el sujeto activo

El titular de este segundo sistema de determinación es la administración tributaria acreedora del tributo que lo realiza de oficio,²⁴ en base a un procedimiento legalmente definido, que a su vez puede ser sobre una base cierta o base presunta. Esta determinación de oficio del acreedor tributario, se efectúa cuando se cumplen ciertos presupuestos jurídicos previstos en la norma, así tenemos:²⁵a) si el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo; b) si el deudor o responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la apreciación del hecho imponible; y, c) si la “declaración” o “determinación” formulada por el sujeto pasivo, fuere impugnable (por omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación.

En este sistema de determinación la autoridad fiscal fundamenta su actuación, “*on the returns, documents submitted by the taxpayer or the data recorded in the books and registers, confirmed by the tax authorities*”;^{26,27} es decir, la normativa tributaria otorga una potestad amplia para que el Estado pueda componer, descomponer o recomponer una obligación tributaria, en base a la información del sujeto pasivo o terceros.

Según José Vicente Troya “la determinación por la administración puede ocurrir bajo dos supuestos: cuando no corresponda al sujeto pasivo determinar la obligación tributaria por medio de la declaración y, cuando realiza el control de las declaraciones efectuadas por tal sujeto”.²⁸ Entonces, entendemos que la actuación de la autoridad tributaria no solo implica una fiscalización al contribuyente, sino que ésta también puede intervenir cuando la ley ha omitido la actuación del sujeto pasivo.

En adición a lo señalado, en este punto se matiza que según la normativa ecuatoriana,²⁹ este sistema implica la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones; y puede consistir en la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la

²⁴ Carlos M Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, 547.

²⁵ *Ibid.*, 548.

²⁶ Eusebio González García; “The Administrative Procedure for Determining Tax Liability” en *International Tax Law*, Andrea Amatucci, editor (Netherlands, Kluwer Law International, 2006), 120.

²⁷ Traducción no oficial del tesista: “en las declaraciones, documentos presentados por el contribuyente o información registrada en libros y registros, confirmados por la autoridad tributaria”

²⁸ José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario” 254.

²⁹ Congreso Nacional, *Código Tributario*, 68.

existencia de hechos imponibles, así como la adopción de las medidas legales que se estime convenientes.

En este sistema es importante puntualizar que la actuación de la administración tributaria implica una actividad reglada, por lo tanto la autoridad fiscal está impedida de tener actuaciones discrecionales. La intervención del acreedor tributario se circunscribe únicamente a lo permitido en la ley.

Ahora bien, como quedó indicado, la determinación del sujeto activo puede ser sobre base cierta o sobre base presunta, así tenemos:

Determinación sobre base cierta

Este sistema de determinación conocido también como determinación en forma directa, tiene lugar cuando la autoridad tributaria cuenta con todos los antecedentes, información del propio contribuyente³⁰ o de terceros que establezcan con certeza la existencia del hecho imponible.

Según el artículo 91 del Código Tributario,³¹ en la determinación directa se efectúa sobre la base de la declaración tributaria del sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea; se incluye también información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con terceros; se considera además otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

Para el caso de determinación del impuesto a la renta³² en el Ecuador, la autoridad fiscal puede determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, considerando los precios de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, cotejando éstos con precios de partes independientes en operaciones

³⁰Bien sea presentada por requerimiento de la administración o por obligación mediante informes (de auditoría o de precios de transferencia).

³¹ *Ibíd.*

³²Ecuador, Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 463*. (Quito, 17 de noviembre, 2004), 23.

comparables. Se incluye además que el sujeto pasivo puede establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones para efectos tributarios.

Determinación sobre base presunta

La determinación presuntiva constituye un mecanismo subsidiario cuando no sea posible efectuar una determinación sobre base cierta. Si la administración tributaria no ha podido efectuar una determinación directa por no contar con los antecedentes e información necesaria, la determinación se efectúa “por presunciones o indicios”.³³ El hecho que la autoridad tributaria realice una determinación presuntiva, implica que esta es aproximativa por su carácter subsidiario pero no arbitraria,³⁴ en tanto y en cuanto, la normativa jurídica regulará expresamente los casos en que procede esta determinación y regula también el proceder de la autoridad tributaria. Se destaca que este carácter reviste una presunción de hecho, es decir admite prueba en contrario, y el sujeto objeto de determinación de sus tributos estará llamado a desvirtuar las conclusiones a las que llegue la autoridad fiscal.

En el caso ecuatoriano la normativa aplicable³⁵ dispone que la determinación sobre base presunta procede cuando no sea posible la determinación directa, y se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias u elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes,³⁶ en dos casos, a saber:

- a) Por falta de declaración del sujeto pasivo, y pese a la notificación particular; y,

³³ Carlos M Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, 549.

³⁴ José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario”, 256.

³⁵ Congreso Nacional, *Código Tributario*, 92.

³⁶ Para el ejercicio fiscal 2015 el SRI mediante la Resolución número NAC-DGERCGC15-00000146 del Director General, expidió los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta por ramas de actividad económica, para el referido período fiscal. En esta resolución se identifican 14 ramas de actividades, en donde los coeficientes identificados se aplican multiplicándolos por los rubros totales de activos, ingresos, costos y gastos, según corresponda, y de estos resultados se escogerá el mayor. Las ramas son: Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura (Grupo A), Pesca (Grupo B), Explotación de Minas y Canteras (Grupo C), Industrias Manufactureras (Grupo D), Suministros de Electricidad, Gas y Agua (Grupo E), Construcción (Grupo F), Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres (Grupo G); Hoteles y Restaurantes (Grupo H), Transporte, almacenamiento y comunicaciones (Grupo I), Intermediación Financiera (Grupo J), Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler (Grupo K), Enseñanza (Grupo M), Actividades de Servicios Sociales y de Salud (Grupo N), y, Otras actividades comunitarias sociales y personales de tipo servicios (Grupo O). Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución número NAC-DGERCGC15-00000146*, en *Registro Oficial, Cuarto Suplemento No. 448*. (Quito, 28 de febrero, 2015).

- b) Cuando existe declaración pero los documentos que la respaldan no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla.

Para el caso de determinación del impuesto a la renta³⁷ sobre base presunta, se estipula además, en el primer caso, la falta de declaración y que el sujeto pasivo no mantenga contabilidad; y en el segundo caso, cuando existe declaración, pero ésta no está respaldada en la contabilidad. Se agrega que existan causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, y no sea posible efectuar la determinación directa porque:

- a) Las mercaderías en existencia no tienen respaldo de adquisición;
- b) Falta de registro en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- c) Por diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;
- d) Por cuentas bancarias no registradas; y,
- e) Incremento injustificado de patrimonio.

1.2 El Régimen de Precios de Transferencia

En la actualidad debido al creciente proceso de globalización³⁸³⁹ de las operaciones comerciales y financieras internacionales, resulta evidente que existan empresas (sujetos tributarios) que sitúan sus operaciones en más de un país buscando “minimizar los costos de transacción que generan la interacción entre empresas independientes”,⁴⁰ para de esta manera optimizar sustancialmente sus ganancias. Se advierte que “esta evolución ha dado

³⁷Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, 23.

³⁸El profesor Francisco García Prats destaca que “según datos oficiales de la Organización de Naciones Unidas, más del 60 por 100 del comercio mundial transaccional se realiza entre entidades vinculadas”. Ver: Francisco Alfredo García Prats, “*Los precios de transferencia*” Revista Crónica Tributaria, 33.

³⁹ Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributaria “Información disponible en el Atlas de las Corporaciones Multinacionales, publicado por la Doble Inc., informa que en una lista de Producto Interno Bruto de los países del mundo y de Ingresos Brutos de las Empresas, de los primeros cien (100), 53 son empresas multinacionales (12 empresas entre los primeros 50 de la lista), lo que significa que ellas son mayores en términos de producción que más de 130 países del mundo, siendo que la principal empresa de combustibles del mundo, 21ª de la lista, tiene un nivel de ingresos superior al producto de 180 países”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 1: Generalidades (S.I: CIAT, s.f.).

⁴⁰ Roberto Insignares Gómez, “Crisis de la Soberanía Tributaria en la Globalización” en *Derecho Internacional de los Negocios, Alcances*, Adriana Zapata de Arbeláez, compiladora (Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003), 119.

lugar a una transformación de los modelos de actividad propios de cada país en modelos mundiales, basados en organizaciones dirigidas por descentralización funcional y en cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a escala regional o mundial”.⁴¹

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) apunta⁴² que, cuando entes independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado son determinadas de sus relaciones comerciales y financieras, pero cuando entes asociados negocian entre sí, las fuerzas externas del mercado no afectan de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, los entes asociados pretenden reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado; y luego enfatiza que cuando los precios de transferencia “no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podrían distorsionarse las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión”.⁴³

En esta perspectiva, en la dinámica actual de los negocios internacionales existen empresas transnacionales, que a su vez se componen de varias empresas ubicadas en distintas jurisdicciones, cuyas interrelaciones y decisiones se centralizan para lograr una estrategia conjunta, buscan mayores ventajas posibles,⁴⁴ mediante una acertada política de precios intragrupo.⁴⁵ Se pretende optimizar la carga fiscal entre empresas,⁴⁷ y generar “cadenas de valor mundiales, caracterizadas por la fragmentación de la producción entre

⁴¹ OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 31.

⁴² OCDE, “Directrices 1995”, § 1.2

⁴³ *Ibíd.*

⁴⁴ Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005) 833.

⁴⁵ Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales: Rentas Asociadas en los Convenios de Doble Imposición”, en *Fiscalidad Internacional*, de Fernando Serrano Antón, director (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 494.

⁴⁶ El profesor Francisco García Prats señala dos motivos para aplicar precios de transferencia: “En primer lugar, su fácil aplicación por las empresas, dependiendo en la mayoría de las ocasiones de un simple mecanismo documental (ej: registro en facturas). En segundo lugar, su difícil control por las autoridades tributarias, al no existir clara transparencia y ser difícil establecer los parámetros de comparación necesarios para aplicar la regularización tributaria” Francisco Alfredo García Prats, “*Los precios de transferencia*” Revista Crónica Tributaria, 34.

⁴⁷ Fabio Londoño Gutiérrez, “Precios de Transferencia - Aspectos Jurídicos y Económicos”, en *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado, Reflexiones para Colombia*, Álvaro Leyva Zambrano, Mauricio Alfredo Plazas Vega y otros, coordinadores (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 344.

diferentes países”.⁴⁸ Esta fragmentación al estar dispersa a nivel mundial mediante “ramificaciones”⁴⁹⁵⁰ de empresas dispersas en varios países,⁵¹ tiene incidencia en las jurisdicciones en donde tributan indistintamente los miembros del grupo empresarial tienen sus operaciones; de esta manera diversifican en distintas jurisdicciones las etapas de producción de un bien buscando tener un beneficio de escala, proveniente de la especialización.⁵²

La dispersión territorial de un grupo empresarial, por sí sola no es mala o negativa, o sobre tal realidad económica jurídica se debe partir del prejuicio arbitrario de que la estructura comercial actúa siempre manipulando el mercado para obtener ventajas tributarias.⁵³ Esta realidad empresarial será negativa y susceptible de control de las administraciones tributarias, cuando la estrategia empresarial tenga como propósito distorsionar los beneficios reales de cada uno de los partícipes en las jurisdicciones en donde realizan actividades, y de esta manera se “erosiona la base imponible y se traslada los beneficios”⁵⁴ buscando minimizar el impacto tributario de la operación global del grupo.

⁴⁸ *Ibíd.*, 32.

⁴⁹ Francesca Balzani, “El “Transfer Pricing””, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, coordinador (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003) 379.

⁵⁰ La profesora de la Universidad de Ginebra, Francesca Balzani, usa la expresión “Ramificaciones” no como una definición técnica, sino que remite “a la idea de un organismo que, sin perder el carácter unitario de su propio centro propulsor, desarrolla otros centros de imputación de intereses y de relaciones que, si bien por un lado se presentan como independientes, por el otro no pueden ser determinados sustancialmente en forma autónoma respecto del sujeto al cual son relacionables”.

⁵¹ Luis Eduardo Schoueri sostiene que las transnacionales optan por “concentrar sus actividades en grandes unidades que realizan transacciones en escala mundial”. Luis Eduardo Baistrocchi, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Pasquale Pistone y otro, coordinadores (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 834.

⁵² *Ibíd.*

⁵³ Según Luis Eduardo Schoueri en la actualidad se percibe “gran cantidad de empresas que movilizan ejércitos de profesionales para tratar la fijación y disciplina de los precios de transferencia entre empresas vinculadas”. *Ibíd.*, 831.

⁵⁴ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE– ha desarrollado un plan de acción global a fin de hacer frente al erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, cuyo objetivo es proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales para que puedan ajustar las potestades impositivas a la actividad económica real. Para tal propósito se han planteado 15 acciones, siendo una de ellas relativa a los precios de transferencia. Esta acción consiste en “Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común”. Organización para la Cooperación y el Desarrollo

A la luz de lo expuesto, la institución de los precios de transferencia, tiene como propósito “determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que, por su carácter internacional (transnacional, importador, exportador) tiene divisiones en varios países”;⁵⁵ y se enfatiza que “si todos los gastos del grupo empresarial se originan en un país que tiene una carga fiscal o ésta es alta y la venta se produce en otro que no tiene imposición o que tiene una menor carga fiscal el beneficio obtenido no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida”.⁵⁶

Así planteadas las cosas, un grupo económico “puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a uno con menor nivel”,⁵⁷ y siendo más específicos se puede articular una planeación tributaria tendiente a optimizar los costos de tributación, utilizando las diferencias en los sistemas tributarios, con lo que cual “logran radicar la tributación en los países de menor tarifa efectiva; o bien eludir tributos a través de mecanismos sofisticados de ingeniería jurídica y contable que reducen las posibilidades de control de las administraciones fiscales nacionales.”⁵⁸

Esevidentequeestasituacióntraeconsigo un problema “*derived from transfer pricing relate in particular to diminishing the tax base for individual associated enterprises, the international allocation of the tax base, enforcement of the law and the international double taxation*”.⁵⁹⁶⁰ En consecuencia el problema se enfoca no solo desde la óptica de la disminución de la base imponible sino que se plantea la distribución internacional de la base imponible.

Económico OCDE, “Plan de Acción, en *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (2013), 27. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313334ec004.pdf?expires=1430859555&id=id&accname=guest&checksum=76A6139336766606EC8ED5E08B388092>

⁵⁵ Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, en *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 15/2012* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 51. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

⁵⁶Ibíd.

⁵⁷Ibíd.

⁵⁸ Eduardo Baistrocchi, “La Raíz del Problema de los Precios de Transferencia” en *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Eduardo Baistrocchi, director (Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008), 83.

⁵⁹ Jens Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* (Netherlands: Kluwer Law International, 2010), 3.

⁶⁰Traducción no oficial del tesista: “*Más allá del alcance de influencia personal o control*”.

Frente a esta posibilidad de transferir beneficios tributarios con una posible afectación al pago de tributos en distintas jurisdicciones, la legislaciones de los países disponen de “mecanismos de reacción para asegurar la correcta asignación de rentas”,⁶¹ así pues, se destaca el principio en la materia del *arm's length*, que según el *Black's Law Dictionary* se define a este principio como “*Beyond the reach of personal influence or control*”,⁶²⁶³ es decir se destaca la idea “mantener la distancia”, que las partes de una transacción estén en las mismas condiciones. Esta expresión de origen norteamericano “sugiere la idea de independencia - ausencia de control-”⁶⁴ entre dos partes en la fijación de condiciones económicas.

Este principio es conocido como de “Plena Competencia”, respecto del cual la autora Francesca Balzani destaca que:

De la brevereconstrucción de la principales etapas a través de las cuales se han desarrollado las distintas problemáticas referidas al *transfer pricing*, es posible tomar sin dudas el centro del principio expresado originariamente en el art. 9º del Modelo de 1973 [...], conocido con el nombre de “arm's length principle” [“conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly”].⁶⁵⁶⁶

⁶¹Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 494.

⁶²Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary* (St Paul, Minnesota: West Publishing Co., 1968) 159.

⁶³Traducción no oficial del tesista: “*Con el brazo extendido. Más allá del alcance de influencia o control personal*”.

⁶⁴Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 496.

⁶⁵ Francesca Balzani, “El concepto “Transfer pricing””, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, de Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003) 647.

⁶⁶ Se refiere al artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que establece: “las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

1.2.1. Evolución de los Precios de Transferencia

Para poder ubicar y entender en un contexto histórico la problemática de los precios de transferencia, es necesario advertir que este asunto es resultado de la pugna en la distribución de las cargas impositivas entre distintas jurisdicciones tributarias (doble imposición tributaria internacional).

En un caso hipotético, la sociedad A nacional del país X tiene operaciones en los países X y Y, estos dos países (las relacionadas) se proveen bienes mutuamente; por su parte X y Y, cada uno, reclaman por las rentas de A en estas jurisdicciones, en consecuencia A está sujeta a la imposición en X y Y. Los países no tienen un método para evitar la doble imposición. Planteadas así las cosas, puede darse el caso que X tiene menor carga impositiva sobre la renta que Y, lo que motiva a la sociedad A, a planificar sus operaciones de tal modo que concentra sus ventas en X donde se aplica una tarifa baja de impuesto, y concentra sus compras en Y donde disminuye su ganancia evitando el pago de la tarifa alta del impuesto. En este ejercicio se determina que el problema de precios de transferencia surge después del problema doble imposición. El problema de los precios de transferencia “es posterior a la de la necesidad de reducir al máximo los fenómenos de doble imposición, mediante la definición de criterios objetivos de determinación del lugar de producción de la renta; por tanto, originariamente, las primeras quedan casi indistintamente “absorbidas” a estas últimas”.⁶⁷

Ahora bien, analizando la historia del principio *arm's length* se observa que este planteamiento tiene uno de sus orígenes en la investigación efectuada por Mitchell Carroll, quien en nombre de la Liga de las Naciones para 1930⁶⁸⁶⁹ sentó las bases para intentar

⁶⁷ Francesca Balzani, “El “Transfer Pricing””, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 380.

⁶⁸ Eduardo Baistrocchi, “Por qué surgió el Sistema de Tributación Internacional” en *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Eduardo Baistrocchi, director (Buenos Aires: LexisNexis Argentina S.A., 2008), 46.

⁶⁹ En 1903 en la tesis de docencia que Schmalenbach presentó en la Universidad de Colonia, se hizo referencia a los precios de transferencia, pero en relación al criterio actual, se refería a la valorización de prestaciones entre divisiones de una misma empresa. Ver: Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, 838. En 1975, en la VII Jornadas Latinoamericanas de Caracas se declaró que “el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independiente”. Ramón Valdés Costa, “Consideraciones sobre algunos de los problemas que plantean los precios de transferencia”, en *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales 1936-2010*, de Susana Camila Navarrine, Directora (Buenos Aires: La Ley S.A., 2010), 1145.

resolver el problema de los precios de transferencia. En su investigación, Carroll observó que:

Los recaudadores de impuestos se quejan de que en ocasiones las empresas toman en cuenta las alícuotas impositivas en varios países. Y fijan el precio de transferencia de la fábrica a la sucursal de venta de modo elevado con el fin de declarar ganancias pequeñas o inexistentes en los libros de dicha sucursal de venta [si la alícuota efectiva del país en cuestión es relativamente alta]. Mediante una fijación arbitraria de los precios de transferencia o la deducción de intereses, regalías, servicios, etc., las ganancias pueden ser atribuidas de un lugar a otro; [...] el propósito [...] [de ello] frecuentemente es transferir tales ganancias al país con la más baja alícuota o que carezca de impuesto a las ganancias.⁷⁰

Este autor, frente a una posición primigenia de que los sujetos de derecho que tienen vinculación forman parte de una sola entidad, planteó el concepto de “entidad separada”⁷¹, y analizó que “*under these separate accounting methods the taxable income was established on the basis of the financial accounts of the branch or the company*”,⁷² y agrega que, “*the tax authorities could ask the taxpayer to verify the accounts and could, if necessary, adjust the income. The separate accounting method was clearly the most widely used method*”.⁷³ Es decir, el criterio de aplicar el tratamiento a diversas empresas unidas, como un solo sujeto,⁷⁴ fue superado por la *separate accounting theory*,⁷⁵⁷⁶ en donde, se considera cada unidad de la manera autónoma en la determinación de beneficios de un grupo, se

⁷⁰ Mitchell B. Carroll, “Methods of Allocating Taxable Income”, Vol. 4 of League of Nations, citado por Eduardo Baistrocchi, en “Por qué surgió el Sistema de Tributación Internacional” en *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Eduardo Baistrocchi, director (Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008), 47.

⁷¹ Mitchell B. Carroll, *Ibíd.*, 48.

⁷² Jens Wittendorf, “Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law”, 90.

⁷³ *Ibíd.*

⁷⁴ “La discusión llevada a cabo en el centro de la Sociedad de Naciones se decantó por la aplicación del principio de empresa separada frente al sistema de reparto proporcional de cifra relativa –métodos estos unitarios- como criterio para sujetar a gravamen las rentas empresariales de carácter transaccional obtenidas por grupos multinacionales”. Ver también: Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 494.

⁷⁵ Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, 840

⁷⁶ Conocido como “modelo de tributación separada”. Ver: Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 496

enfatisa que el principio de entidad separada “se toma como base para la distribución internacional de competencias tributarias sobre las rentas empresariales”.⁷⁷

En este orden de ideas, se observa el planteamiento de atribuir a la administración tributaria de un país, la posibilidad de hacer ajustes para considerar a la transacción como si se hubiere practicado entre partes independientes. Carroll define el principio *arm's length* de manera que se asemeja a los términos actuales del artículo 9 del Modelo de la OCDE.⁷⁸⁷⁹ El profesor de la Universidad de Valencia Francisco García Prats señala, en relación referido al artículo 9, señala éste “no tiene ninguna regla alguna sobre distribución de la competencia tributaria”,⁸⁰ y agrega que la finalidad de esta norma consiste en “autorizar a los estados contratantes (del convenio) restaurar la correcta asignación de rentas”.⁸¹

Así las cosas, en la experiencia de los precios de transferencia, la adopción de normas de control surgió dentro de una competencia fiscal entre países desarrollados⁸² para dividir la base imponible de operaciones internacionales. Un ejemplo que ilustra la experiencia en la adopción del régimen de precios de transferencia es los Estados Unidos, en donde en el período de reconstrucción de la postguerra (1950-1960), empresas

⁷⁷ *Ibíd.*, 494

⁷⁸ Artículo 9.- EMPRESAS ASOCIADAS.

1. Cuando:

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

⁷⁹ De la definición expuesta por la OCDE, según Luis Eduardo Schoueri son seis características las que comprenden este principio: a) Análisis transaccional, b) Comparación o similitud, c) Contrato de derecho privado (lo que asumieron las partes), d) Características del mercado abierto, e) Características subjetivas, y f) Análisis funcional. Ver: Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, 844.

⁸⁰ Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 495

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² Eduardo Baistrocchi, “Por qué surgió el sistema de tributación internacional”, 26.

multinacionales establecieron sucursales en países de baja imposición,⁸³ y la autoridad tributaria⁸⁴ se dio cuenta que se estaban manipulando los precios para minimizar la carga tributaria mundial. Por otra parte, un primer antecedente es la Ley de Finanzas del Reino Unido de 1915,⁸⁵ que formulaba un concepto de controla partir de la cercana relación jurídica entre empresas estableciéndose reglas de imposición según las rentas del giro ordinario del negocio, pero Inglaterra no estaba dispuesta a “otorgar de modo unilateral un mecanismo para evitar la doble imposición”.⁸⁶

Por su parte, los Estados Unidos⁸⁷ en 1918 introdujo de “modo unilateral un método para evitar la doble imposición internacional”⁸⁸ con el *foreign tax credit*⁸⁹ y se otorgaba un crédito tributario en contra del impuesto a las ganancias de los Estados Unidos por el impuesto abonado por ciudadanos o residentes de este país a gobiernos extranjeros por ganancias generadas en el exterior⁹⁰.

Finalmente, en Latinoamérica los países referentes en adoptar medios de regulación de precios de transferencia con Argentina en 1932, y años más tarde México en 1992. En el primer caso “las autoridades fiscales comenzaron a advertir que las subsidiarias manipulaban el precio de sus transacciones con el fin de inferir la base imponible

⁸³Vicente Torre Delgadillo, *Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico* (México D.F.: Editorial Trillas, 2012), 24.

⁸⁴ IRS - Internal Revenue Service

⁸⁵*The Finance Act 1915 of the United Kingdom provided transfer pricing rules focussing on a concept of control that originates from a close connection between two companies. One party should be able to arrange the course of business between two parties so that the first party would either have no profits or less than the “ordinary profits which might be expected to arise from that business”. Control existed by means of the holding of shares or the possession of voting rights or by virtue of any powers conferred by the articles of association or similar documents. Control was apparently based on de jure relationships. Ramon Dwarkasing, Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Maastricht University the Netherlands (2013): 10.<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>*

⁸⁶Eduardo Baistrocchi, “Por qué surgió el sistema de tributación internacional”, 29.

⁸⁷El profesor Francisco García Prats comenta que “Un claro ejemplo lo constituye la normativa americana sobre precios de transferencia. En Estados Unidos existe normativa sobre precios de transferencia desde 1917, si bien sólo desde la década de los sesenta, como consecuencia de la expansión internacional de sus empresas, la normativa tiene una clara dimensión internacional, aunque no fue hasta la década de los noventa en la que dicha dimensión fue evidente”. Francisco Alfredo García Prats, “*Los precios de transferencia*” Revista Crónica Tributaria, 34.

⁸⁸Ibíd.

⁸⁹Crédito Fiscal Extranjero

⁹⁰Los criterios de las legislaciones americana e inglesa (y sus disputas) fueron al antecedente de las directrices de la OCDE, en los primigenios estudios de la Liga de Naciones y el informe de Carroll.

argentina”,⁹¹ pero la norma argentina⁹² fue ineficaz por no tener un test⁹³ para establecer la manipulación; finalmente en 1998 se incorporaron las normas OCDE sobre precios de transferencia. En el caso de México, las disposiciones de la OCDE se incorporaron en esta legislación en 1992.⁹⁴

1.2.2. Doctrina de los Precios de Transferencia

Concepto

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los precios de transferencia son “los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas”,⁹⁵ en concordancia con lo expuesto, el autor Luis Eduardo Schoueri sostiene que “se entiende por precio de transferencia el valor cobrado por una empresa por la venta o transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible a otra empresa con ella vinculada”,⁹⁶ y añade que “por tratarse de precios que no se negocian en un mercado libre y abierto, pueden desviarse de los que hubiesen sido acordados entre asociados comerciales no vinculados en transacciones comparables en las mismas circunstancias”.⁹⁷

Por su parte, Héctor Villegas en el contexto latinoamericano sostiene que “son los precios que fijan empresas o grupos vinculados por transacciones entre ellos y que son distintos de los precios de competencia fijados por empresas independientes actuando en circunstancias similares”.⁹⁸

⁹¹ Eduardo Baistrocchi, “La experiencia argentina en el área de litigios de precios de transferencia” en *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Eduardo Baistrocchi, director (Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008), 99.

⁹² Ley 11.682, artículo 17: “A los fines de la presente ley se presumen obtenidos en el país los réditos contabilizados dentro del territorio de la República, salvo prueba en contrario” Citado por Eduardo Baistrocchi; “La experiencia argentina en el área de litigios de precios de transferencia”, 99 (pie de página 11).

⁹³ *Ibíd.*

⁹⁴ Eduardo Michán Escobar, “Litigios en materia de precios de transferencia en México” en *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Eduardo Baistrocchi, director (Buenos Aires, LexisNexis Argentina SA., 2008), 374.

⁹⁵ OCDE, “Directrices 1995”, §11.

⁹⁶ Susan M. Lyons, *International Tax Glossary*, (Ámsterdam, 1996), citado por Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia”, 832.

⁹⁷ *Ibíd.*

⁹⁸ Héctor Belisario Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 629.

Así también, un estudio realizado en el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en relación a este tema se destacó que ““*transactions*” between the associated enterprises involving tangible or intangible property, or the provision of services by one associated enterprise for another, are not market transactions, and therefore the pricing of such transactions – “*transfer pricing*” - is artificial and not in itself necessarily relevant to the maximization of global profits, since such internal transactions are zero-sum”.⁹⁹¹⁰⁰

Buscando una delimitación conceptual de precios de transferencia, Vicente Torre Delgadillo¹⁰¹ sostiene que el fin último de éstos es garantizar una aproximación a la asignación de los beneficios obtenidos en operaciones vinculadas entre contribuyentes, de tal forma que se determinen los elementos que establezcan las particularidades que predominan al momento de celebrar una transacción internacional.

De las definiciones anotadas, se destaca de manera *a priori* que el denominador común al definir los precios de transferencia incluye: a) transacción de bienes, servicios o activos intangibles, b) partes (sociedades o empresas) vinculadas, c) precio. De estos tres elementos se determina que el concepto de precio de transferencia es neutro, en tanto y en cuanto no tiene un ánimo elusivo, evasivo o defraudatorio.¹⁰²

En consecuencia al analizar los precios de transferencia entre partes relacionadas no se debe partir del “prejuicio arbitrario”¹⁰³ de que las compañías vinculadas actúan siempre manipulando los precios¹⁰⁴ para obtener una ventaja impositiva; es decir en el contexto del Derecho Internacional Tributario “the term “*transfer pricing*” is not used in

⁹⁹ Michael McDonald, “Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data”, *Department of the Treasury*, (2008): 2. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/documents/otatech02.pdf>

¹⁰⁰ El autor Jhon Smullen destacando el rol de los precios de transferencia establece que “*where one unit within an organization supplies another unit with goods or services the payment or receipt made in relation to that supply is a transfer price*”. John Smullen, *Transfer Pricing for Financial Institutions* (Cambridge: Woodhead Publishing Limited, 2001), 3.

¹⁰¹ Vicente Torre Delgadillo, “Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico”, 25.

¹⁰² Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia”, 7.

¹⁰³ Eva Escudero Gutiérrez y Manuel Gutiérrez Lousa, “Algunas Consideraciones sobre la Regulación de los Precios de Transferencia. Especial Consideración de los Métodos de Valoración”, en *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 11/2010* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010), 98. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/30_10.pdf

¹⁰⁴ *Ibíd.*

any pejorative sense".¹⁰⁵ La aplicación del principio de plena competencia "no presume ni se limita a los supuesto en los que existe una voluntad defraudatoria o a un ánimo elusorio",¹⁰⁶ dicha aplicación va más allá "se basa en el descubrimiento de una situación meramente objetiva, la localización en el territorio del Estado que practica el ajuste de un beneficio mayor al declarado, teniendo en cuenta el beneficio que le correspondía por la aplicación del principio *at arm's length*".¹⁰⁷

Sin embargo de lo expuesto, la premisa del concepto neutro de los precios de transferencia se ve debilitada cuando aprovechando de la vinculación entre los agentes de mercado (relacionados), se establecen condiciones contractuales y económicas que difieren por completo de las condiciones de mercado, que establecen las partes independiente que no tienen vinculación,¹⁰⁸ es decir, las partes que tiene relación mediante "la simulación de prestaciones o la alteración de los precios" cometen un perjuicio a los "fiscos interesados".¹⁰⁹

Pero se debe tomar en cuenta principalmente que, "cuando las operaciones tienen lugar entre partes independientes, las condiciones de esas operaciones están generalmente determinadas por las fuerzas de mercado",¹¹⁰ pero cuando las partes están vinculadas "puede suceder que las fuerzas de mercado no influyan directamente en sus relaciones de la misma manera"¹¹¹; por lo tanto se invoca el principio de plena competencia para que las transacciones entre relacionadas "sean coherentes con los que se acordarían entre empresas independientes para las operaciones comparables realizadas en circunstancias comparables".¹¹² Cuando en una transacción se sustituye el precio de la transacción entre partes vinculadas con el precio de transacción entre partes independiente, las normas que

¹⁰⁵ Jens Wittendorf, "Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law", 3, (nota al pie 1).

¹⁰⁶ Francisco Alfredo García Prats, "Tributación de las Rentas Empresariales", 495.

¹⁰⁷ *Ibíd.*

¹⁰⁸ Heleno Taveira Torres se refiere a la "alteración de precios de las operaciones patrocinadas en el interior de los grupos de las sociedades". Citado por Luis Eduardo Schoueri, "Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas", 836.

¹⁰⁹ Ramón Valdés Costa, "Consideraciones sobre algunos de los problemas que plantean los precios de transferencia", 1143.

¹¹⁰ OCDE, "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", 43.

¹¹¹ *Ibíd.*

¹¹² *Ibíd.*

regulan los precios de transferencia buscan “calcular con más exactitud la riqueza que la empresa generó”.¹¹³

Lo expuesto se matiza cuando las administraciones tributarias, invocan el principio de plena competencia para confrontar las operaciones entre partes relacionadas, vinculadas o asociadas cuando ejercen su facultad determinadora, de tal suerte que cuando la carga impositiva es afectada por existir condiciones económicas y legales, que no reflejan la misma operaciones en condiciones de mercado entre parte independientes, la administración tributaria se encuentra plenamente en la posibilidad de corregir la operación,¹¹⁴ y determinar el precio de la transacción si esta se hubiera realizado dentro de un mercado independiente, es decir, consistiría en una aplicación de principio de igualdad tributario que se expresa en la capacidad contributiva.¹¹⁵

De esta manera, se establece que las normas sobre precios de transferencia tienen como propósito “evitar que las empresas vinculadas o relacionadas [...] manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios”¹¹⁶ o intangibles, y así evitar que la manipulación aumente costos, gastos o deducciones, o en su defecto disminuya los ingresos, incidiendo en la renta de la sociedad en una determinada jurisdicción tributaria.

Como se analiza más adelante “la comprobación de que una compañía transnacional está amparándose en este mecanismo¹¹⁷ es complicada”,¹¹⁸ y Héctor Villegas puntualiza que esta complicación “está en proporción directa con la dificultad de encontrar precios de mercado comparables para el mismo producto con que se esté comerciando. Incluso una transacción con una mercancía habitual puede fácilmente provocar este problema”.¹¹⁹

¹¹³ Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, 834.

¹¹⁴ Se destaca el comentario de Antonio H. Figueroa que sostiene que “Otros países, a pesar de que ello es objeto de crítica en comentarios de las directrices de la OCDE por que provoca atribuciones más imperfectas de rentas, afirmación esta que se comparte, han adoptado las normas de refugio seguro (tax-heaven rules). Estas normas consisten en una suerte de paraguas protector fijado en la Ley de Impuesto a la Renta bajo el cual quedan amparadas las operaciones intraempresas, no serán sometidas a fiscalización, cuando, por ejemplo, los beneficios obtenidos en esa jurisdicción por la unidad local nos sean inferiores a un determinado porcentaje, fijado por esa disposición interna, relacionados con el patrimonio o con el activo de la empresa”. Antonio H. Figueroa, “Precios de Transferencia, un refugio seguro”, en *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales 1936-2010*, de Susana Camila Navarrine, Directora (Buenos Aires: La Ley S.A., 2010), 1155.

¹¹⁵ *Ibíd.*

¹¹⁶ Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 51.

¹¹⁷ Precios de transferencia diferentes a precios los de mercado.

¹¹⁸ Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 630.

¹¹⁹ *Ibíd.*

Es importante mencionar, en este punto, que si bien la conceptualización de precios de transferencia incluye la posibilidad del Estado de verificar los precios pactados en una operación entre relacionados, la dificultad práctica y técnica que existe en esta materia, va acompañada además por la eventual transgresión de derechos constitucionales como la libertad de empresa, en tanto y en cuanto, se cuestiona la facultad del Estado a través de las administraciones tributaria de componer, descomponer, enmendar o corregir prácticas comerciales, económicas o financieras que responden a una garantía constitucional que permite la actuación discrecional¹²⁰ de los administrados, pero en esta materia la discrecionalidad abre la puerta a la subjetividad del contribuyente, por lo tanto, cuando interviene el Estado, éste puede actuar de igual manera con discrecionalidad y presentar ante un contribuyente una posición subjetiva.

Elementos

Para efectos de la presente investigación se analizan como elementos de los Precios de Transferencia: la transacción, el precio, los sujetos, la vinculación y el principio de plena competencia:

Transacción

Un primer elemento como piedra angular de los precios de transferencia es la transacción que comprende negocios jurídicos relacionados con la transferencia de bienes, la prestación de servicios u operaciones con propiedad intangible. Son transacciones que no pasaron por el mercado¹²¹ como lo sí lo hicieron partes independientes.

Precio

El precio consiste en la cuantificación económica que para fines tributarios se atribuye a una transacción. Dependiendo de la relación de las partes y las condiciones atribuidas a la operación, el precio puede estar dentro del rango que partes independientes atribuyen al negocio en un mercado libre; o en sentido opuesto, el precio puede estar fuera del rango de mercado por que las partes modifican el precio con fines tributarios. Con el

¹²⁰ Obviamente dentro de la Ley

¹²¹ Luis Eduardo Schoueri, "Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas", 834.

precio de la transacción, el “eventual cobro en más o en menos implicará en la desviación de beneficios”¹²² y se distorsionaría los resultados totales del grupo.

Sujetos

En materia de precios de transferencia se identifica como sujetos, por un lado, a las partes relacionadas que acordaron la transacción (empresas asociadas, empresas multinacionales o grupos de empresas),¹²³ y por otro lado, la administración tributaria de una determinada jurisdicción. En este punto se destaca que, en las transacciones pueden intervenir partes relacionadas ubicadas en una misma jurisdicción, en donde solo interviene una administración tributaria. Sin embargo, cuando participan partes relacionadas que tienen domicilio tributario o establecimiento permanente en distintas jurisdicciones tributarias, intervendrían diferentes administraciones tributarias, incorporándose el elemento internacional a la operación. Las operaciones entre partes vinculadas se pueden realizar “bien sea dentro de un país o fuera de él para la distribución de sus ganancias”.¹²⁴

Vinculación

Este elemento se refiere a la relación que tienen las partes (casa matriz, sociedad relacionada, sucursal, o establecimiento permanente) que realizan la operación, de lo cual las notas básicas de las operaciones vinculadas según Vicente Torre Delgadillo¹²⁵ son tres:

- a) Vinculación entre las partes.
- b) Actuación en condiciones que difieren a las actuales del mercado, y,
- c) Diferimiento o tributación inferior a la que hubiese correspondido.

En materia de precios de transferencia, las transacciones tiene un elemento de vinculación cuando éstas difieren de las que se practican entre partes independientes “por la ausencia del mercado como árbitro de la distribución de riquezas”;¹²⁶ la vinculación está

¹²² *Ibíd.*, 835

¹²³ Fabio Londoño Gutiérrez, “Precios de Transferencia - Aspectos Jurídicos y Económicos”, 346.

¹²⁴ *Ibíd.*, 343.

¹²⁵ Vicente Torre Delgadillo, “Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico”, 30.

¹²⁶ Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, 833.

definida por le “existencia de participación directa o indirecta en la dirección, control o capital”.¹²⁷

Principio de Plena competencia

El principio de plena competencia, conocido como libre competencia, *arm's length*, libre concurrencia,¹²⁸ plena independencia, mercado abierto¹²⁹ o precio de mercado,¹³⁰ consiste en que según éste, el precio que por una transferencia establecen empresas asociadas por bienes o servicios que intercambian mutuamente o con un tercero vinculado, “deberá ser para determinar el impuesto, aquel al que las mismas mercancías, servicios o productos análogos tendrían que haber sido pagados en circunstancias similares entre empresas independiente”,¹³¹ condiciones de plena competencia o iguales condiciones de mercado.¹³²

Se destaca que este principio busca “que los precios de transferencia establecidos entre partes vinculadas o relacionadas sea el mismo que aquellos que serían establecidos para una misma transacción entre partes no relacionadas”,¹³³ en este orden de ideas se destaca la existencia de una comparación entre lo que es y lo que debió ser. El ser, es la operación entre partes vinculadas en condiciones diferentes a las de mercado abierto, en cambio el deber ser, es la operación entre parte independientes en condiciones de mercado abierto.

Este principio así concebido, es recogido por las normas del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE,¹³⁴ y a su vez forma parte de los convenios fiscales

¹²⁷ Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 503.

¹²⁸ *Ibíd.*, 496.

¹²⁹ Diego Pino Roditti, “La Determinación de la Obligación Tributaria en Materia de Precios de Transferencia según la Legislación Ecuatoriana” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010) 17.

¹³⁰ Vicente Torre Delgadillo, “Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico”, 38.

¹³¹ *Ibíd.*, 41.

¹³² Ver también en: Fabio Londoño Gutiérrez, “Precios de Transferencia - Aspectos Jurídicos y Económicos”, 346.

¹³³ Juan David Barbosa y AleksanOundjianBarrcois, “El Régimen de Precios de Transferencia en Colombia”, en *La Tributación en los Negocios Internacionales*, en Revista de Derecho Privado 42 (Bogotá: Universidad de los Andes, 2009) 27.

¹³⁴ El Principio de Plena Competencia de acuerdo a la OCDE se enuncia y analiza en el numeral 2.2 del capítulo 2 de esta Tesis.

bilaterales entre países miembros de la OCDE y de los países no miembros. “Hay varias razones que explican por qué los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia”¹³⁵ entre una de ellas se resalta que “el trato más igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad”.¹³⁶

Así mismo se destaca que “el objetivo del principio de plena competencia es que el precio y las demás condiciones de las operaciones entre empresas vinculadas sean coherentes con los que se acordarían entre empresas independientes para las operaciones comparables realizadas en circunstancias comparables”.¹³⁷

El fundamento del principio se apoya “en considerar a los distintos miembros de un grupo multinacional como si fueran empresas separadas en lugar de visualizarlas como partes inseparables de una sola empresa unificada”¹³⁸ y se resalta que constituye el medio más adecuado “para alcanzar un tratamiento fiscal equitativo entre empresas multinacionales y empresas independientes”.¹³⁹

Verificación el Principio de Plena Competencia

Para la determinación de la utilidad, y en consecuencia, la renta de un sujeto tributario dentro del estado financiero de resultados de un ejercicio impositivo,¹⁴⁰ los resultados contables tienen trascendencia en materia de precios de transferencia, por cuanto éstos llevan implícitos la existencia de, por una parte, la intervención de partes relacionadas o vinculadas, y por otra parte, el precio que las partes fijaron por las transacción difieren de los precios de mercado, que partes independientes hubieren acordado en una operación comparable.

De esta manera si se verifican estas particularidades se podría determinar que los ingresos fueron menores o los egresos fueron mayores, incidiendo en el impuesto, por

¹³⁵ OCDE, “Directrices 1995”, §1.7.

¹³⁶ *Ibíd.*

¹³⁷ OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 31.

¹³⁸ Néstor Carmona Fernández, “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea” (Bilbao: Edición Fiscal CISS, 2008), 195.

¹³⁹ *Ibíd.*

¹⁴⁰ En donde los ingresos menos los costos y gastos concluyen en la obtención de una utilidad (ingresos mayores a egresos) o un pérdida (ingresos menores de egresos).

cuanto existió una manipulación del precio. Cuando se establece que el precio de transferencia difiere del precio de mercado en operaciones comparables, se debe ajustar el precio de la operación y la administración tributaria debe someter a imposición las rentas generadas si no hubiere habido modificación en las condiciones de libre mercado; por medios del principio *arm's length* se faculta a las legislaciones nacionales para que las autoridades tributarias respectivas mediante la “la corrección oportuna de los resultados declarados por la empresa se asignen a cada jurisdicción estatal los rendimientos y beneficios”¹⁴¹ que correspondan de haber actuado partes no relacionadas.

Para este propósito a fin establecer el precio de transferencia, en condiciones de libre mercado, en una transacción se debería:

- a) Identificar la transacción.
- b) Identificar las partes que intervienen en la operación.
- c) Verificar el cumplimiento del principio de plena competencia.
- d) Ajuste de los precios.

Poniendo énfasis en el literal c), la verificación del cumplimiento del principio de plena competencia, tiene algunos aspectos que se deben considerar. Como parámetro general los precios de transferencia no son una ciencia cierta o exacta, en donde, la aplicación de una fórmula matemática establece el cumplimiento o incumplimiento del referido principio. La verificación va más allá de eso y sus alcances se circunscriben, en esencia, a contar con información suficiente que permita tener comparables que establezcan una razonable certeza sobre las condiciones de mercado.

Según Eva Escudero Gutiérrez y Manuel Gutiérrez Lousa del Instituto de Estudios Fiscales de España, se consideran cinco ideas básicas¹⁴² en la comparabilidad de una transacción con la misma transacción en condiciones de libre mercado:

- Se debe considerar las características de los bienes o servicios y su precio en operaciones entre partes independientes o vinculadas. Si son bienes materiales, se considera su calidad y volumen entre lo afectado en la operación y lo disponible en el mercado; si son servicios, se considera su naturaleza; y si con activos intangibles, la

¹⁴¹Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de las Rentas Empresariales”, 495

¹⁴²Eva Escudero Gutiérrez y Manuel Gutiérrez Lousa, “Algunas Consideraciones sobre la Regulación de los Precios de Transferencia”, 99 y 100.

forma de la operación que puede ser venta o licencia, duración, protección y beneficios esperados.

- Se debe tener en cuenta el análisis funcional. Entre partes independientes la retribución depende de las funciones de cada parte, considerando activos, inversiones, riesgos asumidos, tipos de tareas (diseño, actividad manufacturera, montaje, investigación y desarrollo, prestación de servicios, compra, distribución, promoción, publicidad, transporte, financiación o gestión).
- Se debe tener en cuenta las condiciones contractuales, ya que los riesgos asumidos van a depender de tales condiciones. En lo contractual se debe tener en cuenta las condiciones que realmente han regido las relaciones entre partes vinculadas y no aquellas que aparentemente hayan sido pactadas, si no han sido efectivamente observadas.
- Si las operaciones son comparables, se exige que tales operaciones se hayan llevado a cabo en mercados similares, puesto que si los mercados difieren los precios pueden ser muy diferentes, incluso en el caso de los mismos bienes o servicios.
- En el análisis de comparabilidad exige tener en cuenta las estrategias de negocio. Se acepta que la política de precios de una entidad puede estar condicionada, y de hecho va a estarlo frecuentemente, por la penetración en un mercado.

Según la OCDE, se considera que el camino más directo para establecerse las condiciones o término fijados entre dos partes relacionadas o asociadas responden a condiciones de plena competencia “consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes”.¹⁴³ La confrontación que se hace de los precios entre partes independientes y las partes relacionadas, determina la viabilidad de verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, pero el éxito de este cotejo depende en tener operaciones comparables.¹⁴⁴ Sin embargo, frente a la ausencia

¹⁴³OCDE, “Directrices 1995”, § 2.5.

¹⁴⁴ “La transformación de la realidad económica debido a su internacionalización provoca que en muchas de las transacciones económicas internacionales resulte difícil establecer o encontrar un valor de mercado comparable sobre cuya base efectuar el ajuste previsto en la normativa”. Ver: Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 496.

de un potencial comparable, se tendrá que recurrir a otros indicios como los márgenes brutos, derivados entre operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de establecer si las condiciones responden o no a las de plena competencia.

En este contexto, la doctrina establece dos tipos de métodos que permiten evaluar y establecer el cumplimiento del principio de plena competencia. Los mecanismos de valoración están basados “en la fijación del valor de mercado sobre una base transaccional, operación por operación, o bien su superación por mecanismos de fijación que tengan en cuenta el resultado de las operaciones o que partan de la distribución del beneficio obtenido”¹⁴⁵. Así pues existen dos grupos de métodos,¹⁴⁶ por una parte, los métodos tradicionales que se basan en las operaciones, y por otra parte, los métodos alternativos que se basan en el beneficio de la operación.

Los métodos tradicionales son: Método del Precio de Libre Mercado, Método del precio de reventa, y Método del coste incrementado; los métodos alternativos son: Método de Reparto del Beneficio y Método del Margen Neto de la Operación.

1.3 Seguridad Jurídica

1.3.1 Aspectos Doctrinarios

El profesor mexicano Eduardo García Maynes,¹⁴⁷ señala que todo ordenamiento jurídico consiste en la subordinación de los comportamientos a un sistema de normas para el logro de sus fines, en donde “la diferencia entre los distintos órdenes reguladores de la conducta, reside en la estructura del sistema regulador y en la índole de los fines”.¹⁴⁸ En este sometimiento de la conducta humana al imperio de las normas jurídicas, se destaca que la actividad del hombre dentro de la sociedad “tiene una estructura teleológica en el sentido que tiende a la consecución de fines, pero el hombre sólo coloca como fines algo que estima valioso”.¹⁴⁹ Es decir, dentro de los valores que se circunscriben a la realidad humana están los valores jurídicos “que son el fundamento de los fines que el orden jurídico tiene la

¹⁴⁵Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales”, 497.

¹⁴⁶ Los métodos tradicionales y alternativos se analizan en el numeral 2.2 del capítulo 2.

¹⁴⁷ Jesús Aquilino Fernández Suárez, *La Filosofía Jurídica de Eduardo García Máynez* (Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1991), 251.

¹⁴⁸ *Ibíd.*

¹⁴⁹ *Ibíd.*

misión de realizar”.¹⁵⁰ Así las cosas, cuando una sociedad se somete al imperio de las normas jurídicas, tal sumisión tiene un propósito que es el cumplimiento de sus fines, que como tales constituyen un presupuesto a alcanzar, son valores que el conglomerado humano pretende conseguir.

Resaltando el concepto de “fin” en relación al “valor”, Jesús Aquilino Fernández Suárez recuerda que García Maynes destaca que la realización de los valores colectivos, es un elemento de todo orden jurídico, es decir enfatiza que cada valor de la sociedad “pertenece a la esencia de lo jurídico, ya que no podríamos llamar derecho a un orden no orientado hacia valores como la justicia, la seguridad y el bien común.”¹⁵¹

Así pues, García Maynes¹⁵² en su obra clasifica a los valores jurídicos en fundamentales, consecutivos e instrumentales, en donde los primeros son fundamentales porque de ellos depende la existencia del orden jurídico, los segundos son consecuencia de la armónica realización de los fundamentales (por ejemplo: libertad, igualdad o paz social), y los terceros son los que, de cualquier modo suponen la realización de los valores fundamentales y consecutivos. La seguridad jurídica, junto con la justicia y el bien común son catalogados como valores jurídicos fundamentales,¹⁵³ de los cuales depende la existencia del orden jurídico. En este contexto, se concibe al valor de la seguridad jurídica como “un estado jurídico que protege en la más perfecta y eficaz de las formas los bienes de la vida; realiza tal protección de modo imparcial y justo”,¹⁵⁴ y agrega que además “cuenta con las instituciones para dicha tutela y goza de la confianza, en quienes buscan el derecho, de que éste será justamente aplicado”.¹⁵⁵ En este orden de ideas, como una primera aproximación al concepto de seguridad, se determina que este concepto es un

¹⁵⁰ *Ibíd.*

¹⁵¹ *Ibíd.*

¹⁵² *Ibíd.*, 254

¹⁵³ Ricardo Lobo Torres ubica a la seguridad, la libertad y la justicia como valores e ideas básicas del derecho. Citado por: Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 284.

¹⁵⁴ Franz Scholz, “Die Rechtssicherheit”, en *La filosofía jurídica de Eduardo García Máynez*, de Jesús Aquilino Fernández Suárez (Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1991) 267.

¹⁵⁵ *Ibíd.*

“valor fundamental”¹⁵⁶ que sostiene el ordenamiento jurídico, como un presupuesto que la sociedad busca alcanzar y al servicio de la libertad y la justicia.¹⁵⁷

Ahora bien, explorando el postulado de la seguridad en las democracias modernas, nos remitimos a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 29 de agosto de 1789, en donde se estableció que “*The aim of all political association is the preservation of the natural and imprescriptible rights of man. These rights are liberty, property, security, and resistance to oppression*”.¹⁵⁸¹⁵⁹ En esta declaración se configura el valor de la seguridad como un derecho natural e imprescriptible del hombre, como una característica consustancial al Derecho.¹⁶⁰ Este planteamiento no ha pasado desapercibido en la evolución de la sociedad moderna, y varios instrumentos internacionales¹⁶¹ como normas locales han adoptado este presupuesto fundamental de derecho.

De lo expuesto, se destaca la necesidad de considerar a la seguridad como un elemento íntimo y de la esencia de hombre dentro de la sociedad, donde es considerado con la jerarquía de valor jurídico fundamental¹⁶² y actual,¹⁶³ o un derecho fundamental,¹⁶⁴ o un principio jurídico.¹⁶⁵

¹⁵⁶ Sobre la legalidad y la seguridad jurídica, Eugenio Simón Acosta señala que: “A pesar de su apariencia de principios formales o instrumentales, tienen un indiscutible componente axiológico porque no es simplemente la competencia de determinados órganos (legalidad) o el modo en que se formula y se aplica la norma jurídica (seguridad)”. Ver: Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el Ámbito Tributario”, en *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores (Avellaneda: Marcial Pons, 2008), 551.

¹⁵⁷ Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad”, 552.

¹⁵⁸ Yale Law School - Lillian Goldman Law Library, *Declaration of the Rights of Man – 1789*, http://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp

¹⁵⁹ Traducción no oficial del tesista: “La finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Tales derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión.”

¹⁶⁰ Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad”, 552.

¹⁶¹ Por ejemplo, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana celebrada en Bogotá, en 1948 en los artículos I y XXVIII se establece: “Artículo I. Todo ser humano tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona. (...) Artículo XXVIII. Los derechos de cada hombre están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático”. <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

¹⁶² Según García Maynes.

¹⁶³ Roberto Dromi, “Derecho Administrativo”, décima edición (Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2004) 143.

¹⁶⁴ Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano

¹⁶⁵ Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad”, 551. También Andy Mazz considera a la seguridad como principio. Ver: Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 284.

Así las cosas, el carácter de la seguridad deviene necesariamente en considerar dos dimensiones de este valor. Por una parte, la dimensión de la *seguridad personal*, en donde todo individuo como sujeto de la sociedad busca tener frente a terceros, esta seguridad es la que el profesor de la Universidad de Navarra, Eugenio Simón Espinosa denomina seguridad desde una “perspectiva subjetiva y material”,¹⁶⁶ por cuanto en base a ésta, una persona tiene la certeza y confianza de no estar sometida a peligros y daños previsibles, como una aspiración primordial de todo ser humano, como un fin esencial del derecho. Por otra parte, tenemos la dimensión de la *seguridad del individuo frente a la sociedad*, al sistema democrático, social y jurídico, mediante normas cuyos efectos están predeterminados y como tales son ciertos; el mencionado autor califica a esta seguridad en el “sentido objeto o formal”,¹⁶⁷ como característica del derecho que hace previsibles las consecuencias del obrar humano, que se alcanza cuando el ordenamiento jurídico tiene características que hace previsibles sus efectos.¹⁶⁸

En este escenario, para el tema de nos ocupa nos referimos a la seguridad jurídica de la personas frente al Estado, como sujeto de derecho y obligaciones civiles, políticas y jurídicas.

Al referirse a la seguridad jurídica, Roberto Dromi¹⁶⁹ plantea dos aspectos que se deben tomar en cuenta. Por un lado, a la seguridad jurídica clásica se definen entre otras reglas que “es inexcusable la ignorancia del Derecho”, “es irrevisable la cosa juzgada”, “es irretroactiva la ley”, “son inalterables los derechos adquiridos”, “*nulluntributum sine lege*” y “*nullapoena sine lege*”; pero agrega que estas condiciones (clásicas) tienen plena vigencia, pero son insuficientes, a ellas se suman para “lograr la seguridad jurídica moderna o social”,¹⁷⁰ condiciones como “estabilidad, independencia, razonabilidad, racionalización, igualdad real, regulación, prestación y fiscalización”.¹⁷¹

Considerando las condiciones clásica y moderna de la seguridad jurídica, el autor ecuatoriano José Luis Terán considera que este valor consiste en “la estabilidad mínima que las instituciones que rigen la vida de una sociedad deben tener y la vigencia auténtica de la

¹⁶⁶ *Ibíd.*, 553.

¹⁶⁷ *Ibíd.*

¹⁶⁸ Y exige una norma promulgada y pública, no retroactiva y clara.

¹⁶⁹ Roberto Dromi, “Derecho Administrativo”, 145.

¹⁷⁰ *Ibíd.*

¹⁷¹ *Ibíd.*

Ley, manifestada en el respeto a los derechos proclamados en la Constitución y la Ley y en la posibilidad de que su amparo sea eficaz”,¹⁷² y añade que la seguridad jurídica “demanda no solo la aptitud para prever comportamientos estatales o privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente y claro y estable, sino también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, legitimidad y justicia”.¹⁷³ Bajo esta perspectiva, se destacan tres elementos de la seguridad jurídica: (i) estabilidad de las instituciones, (ii) respecto a los derechos vigentes bajo una norma, que incluye la posibilidad de exigir el cumplimiento, y (iii) previsión del proceder.

Bajo otra óptica, dentro una concepción actual, destacando que la seguridad jurídica no se limita a la visión clásica de una norma previa, estable y conocida, Grace Ordóñez Vázquez analiza que “la seguridad jurídica es un valor fundamental, que tiene plena vigencia en la actualidad, en sus dos dimensiones, la clásica y formal / moderna y racional”,¹⁷⁴ señala que la primera “da la *certeza de orden*, en un mundo en la que la norma escrita es abundante (...)”¹⁷⁵ y luego hace referencia a un aspecto dinámico, donde “debido a los avances tecnológicos y a la globalización, lo que reclama nuevas características y medidas que consoliden la dimensión moderna y racional de este valor, para dar *confianza en el orden*”,¹⁷⁶ se destaca que este elemento de confianza se lo consolida “a través de un proceso de creación y aplicación del derecho que realiza un ejercicio intelectual que va del hecho, *dimensión social*, a la creación de una norma, *dimensión positiva*, en la que se plasmen los más elevados fines y valores de la colectividad a la que está dirigida, *dimensión axiológica*”.¹⁷⁷ De lo expuesto, la referida autora destaca dos elementos dentro del concepto de seguridad jurídica: (i) la certeza de orden, y (ii) la confianza en el orden.

En base a lo analizado en líneas anteriores, se establece que la seguridad jurídica como condición intrínseca y actual de la sociedad, tiene los siguientes presupuestos:

¹⁷² José Luis Terán, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación* (Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2014), 60.

¹⁷³ *Ibíd.*

¹⁷⁴ Grace Ordóñez Vázquez, “La Seguridad Jurídica y su Aplicación en la Ejecución de los Contratos de Concesión de servicios de telefonía” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009), 34.

¹⁷⁵ *Ibíd.*

¹⁷⁶ *Ibíd.*

¹⁷⁷ *Ibíd.*

- Previsión.- Frente a un determinado evento, que implique la aplicación de una norma jurídica, se debe prever la conducta que regula la disposición y sobre todo los efectos del incumplimiento del mandato. La aplicación de la norma debe ser posterior a su vigencia. La previsión implica además exigir que existan reglas de juego sólidas, justas y bien redactadas.¹⁷⁸ Así también se debe prever los mecanismos de un amparo eficaz, esto es los medios de impugnación y mecanismos para hacer efectiva la norma. Y deben ser aplicadas por autoridades competentes.
- Estabilidad.- Previo a la expedición de una norma, el órgano emisor, dentro del proceso de formulación y creación de ésta, debe procurar considerar todos los supuestos que garanticen la permanencia de la norma en el tiempo bajo las circunstancias que motivaron su creación, de tal forma que una vez que nazca a la vida jurídica se garantice la estabilidad de la disposición, excluyendo la posibilidad de una aplicación retroactiva que agrave la situación del contribuyente. La estabilidad dependerá también de que el ente creador haya conceptualizado la norma de forma técnica. Se supone que los patrones de las actuaciones públicas de los particulares no pueden ser modificados por autoridades públicas.¹⁷⁹
- Publicidad.- La norma debe ser conocida por todos mediante la publicación, como un reaseguro en contra del “arbitrio absolutista o tiránico”,¹⁸⁰ la norma¹⁸¹ debe ser promulgada (conocida), manifiesta (clara), plena (sin vacíos), estricta (sin discriminación), previo (sin retroactividad), perpetua (cosa juzgada) y general (abstracta).

1.3.2 La Seguridad Jurídica en materia Tributaria

Como un primer elemento a considerar se destaca que “por tradición se ha considerado que el poder de establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y

¹⁷⁸ José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, 64.

¹⁷⁹ Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 189.

¹⁸⁰ Roberto Dromi, “Derecho Administrativo”, 147

¹⁸¹ Roberto Dromi utiliza el término Ley. *Ibíd.* 147.

para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política”¹⁸² que tienen los estados, destacándose el concepto de lo “tributario” como un elemento que tiene particularidades especiales. A diferencia de otras ramas del derecho, el derecho tributario dispone de un objeto propio¹⁸³ que es el tributo, cuya incidencia dentro de la vida jurídica de la sociedad denota, por un lado, la necesidad de obtener recursos para financiar los gastos del estado (el estado exige), y de otro lado, el sometimiento de las personas para solventar las ingresos estatales (las personas cumplen).

La necesidad de contar con normas claras, previas, estables y conocidas no es un supuesto de la modernidad actual en materia impositiva, sino que constituyó uno de los postulados que motivaron transformaciones históricas en la sociedad, en donde las exigencias sociales obligó a que se adopten principios como *nulluntributun sine lege*,¹⁸⁴ cuyos vestigios exigen a los sistemas jurídicos modernos irradien certeza. Éstos deben respetar que los tributos son establecidos y determinados únicamente por los órganos legislativos correspondientes y competentes, con lo cual la afectación a la propiedad privada y a la libertad de las personas tiene como sustento y respaldo la norma tributaria, es decir “la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria”.¹⁸⁵

Destacando el concepto de certeza y los tributos, Adam Smith, en 1776¹⁸⁶, en su *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*¹⁸⁷ señaló cuatro cánones que deberían considerarse en cuestiones impositivas, a saber, igualdad, certidumbre, comodidad de pago y economía en la recaudación. Y respecto al segundo, esto es *certainty*,¹⁸⁸ señaló que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto u no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada,

¹⁸² Juan Martín Queralt, “La Potestad Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci, Director (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001), 143.

¹⁸³ César García Novoa, *El Concepto de Tributo* (Lima: Tax Editor S.A., 2009), 82.

¹⁸⁴ Por su parte Juan Martín Queralt señala que “Con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales, pasaron a ser competencia reservada a parlamento y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del presupuesto, constituyen actividad administrativa reglada, sometida a derecho”. Juan Martín Queralt, “La Potestad Tributaria”, 143.

¹⁸⁵ Andrea Fedele, “La reserva de Ley”, en *Tratado de Derecho Tributario*, de Andrea Amatucci, director (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001), 160.

¹⁸⁶ Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 290.

¹⁸⁷ Citado por: José Osvaldo Casás, “La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 169.

¹⁸⁸ Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 290.

todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona”¹⁸⁹.

Sobre la certeza jurídica el profesor Paulo de Barros Carvalho distingue de la seguridad jurídica y considera a la primera como un “sobreprincipio” que está por encima de los restantes,¹⁹⁰ ya que:

Ocurridos ciertos eventos que la norma tipifica, los derechos y deberes prescritos estaban conocidos de antemano, una vez que las normas jurídicas reparten los comportamientos entre las tres regiones materiales (permitido, prohibido y obligatorio) y, al hacerlo canalizan las conductas en dirección de determinados valores.¹⁹¹

Por su parte, el autor Héctor Villegas, haciendo una aproximación a la seguridad jurídica en cuestiones impositivas, en su análisis considera a la certeza y manifiesta que “la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga que va a recaer sobre los ciudadanos”,¹⁹² destaca también la necesidad de contar con “certidumbre de que no se realizarán alteraciones que vayan para atrás, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes”,¹⁹³ y también identifica tres aspectos fundamentales de la seguridad jurídica que son la confiabilidad, certeza y no arbitrariedad;¹⁹⁴ es decir, ratifica la certeza como presupuesto objetivo en la aplicación de la ley¹⁹⁵. Al respecto, el profesor Eusebio González también señala como

¹⁸⁹ *Ibíd.*

¹⁹⁰ Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 288.

¹⁹¹ Paulo De Barros Carvalho, “El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, en *La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 103 y 104.

¹⁹² Héctor Belisario Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 284 y 285.

¹⁹³ *Ibíd.*

¹⁹⁴ *Ibíd.*, 284 a 286

¹⁹⁵ En este punto se destaca que, si bien seguridad jurídica implica la “ausencia de cambios inesperados”, no es menos cierto que, el derecho por ser una ciencia que está en constante evolución, y muchas veces la norma positiva no evoluciona en la misma dinámica que las prácticas comerciales, puede darse el caso de que existan “cambios de circunstancias en materia económica”, que requerirán la adopción de normas que se adecúen a estos nuevos eventos.

ideas centrales de la seguridad jurídica a la certeza y la interdicción a la arbitrariedad.¹⁹⁶ Es decir la igual que la postura de Sainz de Bujanda¹⁹⁷ se considera dos aspectos dentro de la seguridad jurídica, uno positivo que es la certeza, y otro negativo que es la defensa frente a futuras arbitrariedades.

En este mismo contexto, Eugenio Simón Acosta sostiene dentro del Derecho Tributario que la “seguridad jurídica es esa característica del Derecho que hace previsible las consecuencias del obrar humano”,¹⁹⁸ luego añade que “la seguridad en sentido objetivo se alcanza cuando el ordenamiento jurídico está dotado de ciertas características que hacen previsible sus efectos”,¹⁹⁹ y finalmente enfatiza que “la seguridad exige que la norma esté promulgada y publicada, que no sea retroactiva, que su contenido esté bien definido y no utilice expresiones ambiguas o desprovistas de claridad”.²⁰⁰

La normativa tributaria, por la incidencia que tiene dentro de las finanzas públicas,²⁰¹ por las exigencias del estado de canalizar recursos a las arcas fiscales, y por la necesidad de ajustar presupuestos periódicos del gasto público, deviene en que la ley tributaria sea susceptible de sufrir cambios más frecuentes. Así pues se destaca que “es en materia tributaria donde el Estado se ve más propenso en efectuar bruscas alteraciones al sistema vigente”,²⁰² y se agrega estos cambios son graves “en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental”.²⁰³ Todo esto con el propósito de tomar decisiones de inversión, estimación de costos y gastos, “que de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas”.²⁰⁴

Lo anotado permite señalar que la seguridad jurídica en materia impositiva tiene estrecha relación y acoplamiento con otros principios del derechos, como son el de

¹⁹⁶ Eusebio GonzálezGarcía; “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria” en *Principios Constitucionales Tributarios*, Eusebio García González, compilador (México: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 29 a 34.

¹⁹⁷ Citado por: Andy Mazz, “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”, 284.

¹⁹⁸ Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad”, 553.

¹⁹⁹ *Ibíd.*

²⁰⁰ *Ibíd.*

²⁰¹ José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, 70.

²⁰² José Osvaldo Casás, “Ponencia en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Buenos Aires, 1989, citado por José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, 63.

²⁰³ *Ibíd.*

²⁰⁴ *Ibíd.*

legalidad (contar con normas claras que hayan seguido un trámite especial) y la irretroactividad²⁰⁵ y anterioridad de la norma.

En materia tributaria en América Latina, en 1993, se llevaron a cabo las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,²⁰⁶ en Lima, Perú, en donde dentro del tema 1 denominado “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”, se efectuaron varias recomendaciones en este tema.

Así pues analizando las conclusiones que se obtuvieron en este foro académico en materia impositiva, se destacan cuatro ejes que fueron considerados; a saber: (i) se establecen parámetros para la seguridad jurídica, (ii) la seguridad jurídica en los principios tributarios, (iii) la seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico, y (iv) herramientas para conocer las normas a disposición de los contribuyentes.

a) Parámetros para la seguridad jurídica

- La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica.

b) Seguridad jurídica en los principios tributarios

- Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad son indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes.²⁰⁷
- La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad

c) Seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico

- El ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los re-envíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria²⁰⁸.

²⁰⁵Respecto a la irretroactividad se destaca como excepción la ley penal tributaria, misma que puede ser aplicada de manera retroactiva bajo el principio de “*indubio pro reo*”

²⁰⁶<http://www.iladt.org>

²⁰⁷Sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.

²⁰⁸Sobre la dispersión de normativa secundaria, se destaca que en el Ecuador, el titular de la política monetaria que es el Ejecutivo, quien bajo la Constitución y debido a la ausencia un tipo de cambio, tiene

- Se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.
- Cuando la constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.
- Las exenciones y beneficios tributarios concedidos no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del cumplimiento de la condición, respecto a los contribuyentes que cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó.

d) Herramientas para los contribuyentes

- El contribuyente tiene a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto, y la administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

En este orden de cosas, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,²⁰⁹ celebradas en Salvador de Bahía, Brasil, en el año 2000, a propósito del tema “Derechos Humanos y Tributación”, se resaltó que “La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria.”²¹⁰

Finalmente, la Constitución del Ecuador²¹¹ cuando establece el “derecho a la seguridad jurídica” determina que este derecho se fundamenta en el respeto a la misma Constitución como norma suprema del ordenamiento jurídico, y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes.

amplitud en el manejo de los instrumentos fiscales; sin embargo se observa y destaca que tal amplitud no puede ser la puerta abierta para la emisión de normas ilegales o inconstitucionales.

²⁰⁹<http://www.iladt.org>

²¹⁰ La seguridad jurídica dentro de la problemática de los precios de transferencia, se analiza en el capítulo 3.

²¹¹Ecuador, Asamblea Constituyente, *Constitución de la República del Ecuador*, en *Registro Oficial*, No. 449 (Quito, 20 de julio, 2008), 82.

Presupuestos de la Seguridad Jurídica

En virtud de lo analizado en el presente capítulo, se consideran como presupuestos necesarios para establecer la seguridad jurídica, que las normas deben tener o ser:

- 1) Vigencia plena y efectiva.
- 2) Certeza y claridad.
- 3) Públicas.
- 4) Aplicadas por autoridad competente

Capítulo Segundo

Marco Jurídico del Régimen de Precios de Transferencia

Una vez establecido en el capítulo Primero, el marco conceptual dentro de la doctrina de los precios de transferencia corresponde analizar el marco jurídico de esta institución.

En este contexto, el presente capítulo estudia a los precios de transferencia desde cuatro enfoques. En primer lugar se analiza a esta institución dentro de la *legislación ecuatoriana*, considerando para el efecto la evolución normativa y los presupuestos jurídicos que establecen su aplicación. Luego se analiza este régimen en base a las *Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, como entidad que establece parámetros a nivel internacional para su aplicación, en este segundo enfoque se analiza los métodos que se utilizan para determina el cumplimiento del principio de plena competencia.

Una vez considerada la normativa ecuatoriana y los parámetros de la OCDE en la materia, se revisa las decisiones que en la materia existen y han sido expedidas por la *justicia especializada en materia contencioso tributaria en el Ecuador*, anticipando que para este tercer enfoque, la actuación judicial en el país ha sido escasa. Finalmente, se analiza ésta en los *países de la Comunidad Andina*, para lo cual se coteja y compara la situación jurídica en la materia de Colombia, Perú y Bolivia.

2.1 Legislación Ecuatoriana en materia de Precios de Transferencia.

2.1.1 Evolución Normativa

En la República del Ecuador, en diciembre de 1975 se expidió el Código Tributario²¹² como cuerpo normativo que regula lo sustantivo tributario, lo material tributario, y el ilícito tributario. Así pues, dentro de los procedimientos, en lo referente a la

²¹² El Código Tributario fue la norma que sucedió al Decreto-Ley de Emergencia de 19 de junio de 1959 y el Código Fiscal de 24 de junio de 1963. Ver: José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario”, 296.

determinación directa del sujeto activo se estableció en la versión original del Código que “la determinación directa se hará a base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos o de los que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”.²¹³ En este contexto, la referida norma no fue sustituida sino hasta 1999, cuando con la expedición de la Ley 99-24,²¹⁴ se incorporó a la normativa nacional que la administración tributaria dentro de la determinación directa, podía establecer las normas necesarias para regular los “precios de transferencia”²¹⁵ de bienes o servicios para efectos tributarios.²¹⁶

²¹³ Congreso Nacional, *Código Tributario*, 91.

²¹⁴ Ecuador, Congreso Nacional, *Ley 99-24 – Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 181* (Quito, 30 de abril de 1999), 4.

²¹⁵ “Art. 4.- Sustitúyase el art. 91 del Código Tributario, por el siguiente:

Art. 91.- Forma Directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

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

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

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal. Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración.”

²¹⁶ Si bien una primera referencia a la determinación de precios de transferencia en el Ecuador consta en la Ley 99-24, se destaca como otro antecedente normativo que el Ecuador el 7 de diciembre de 1982 suscribió con la República Federal de Alemania el “Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la renta y sobre el Patrimonio”, en donde en el artículo 9 del convenio se estableció el régimen de “empresas asociadas” en donde se establece un tratamiento respecto a operaciones entre relacionadas fuera de las condiciones de mercado. La norma puntualizó que “*Cuando: a) una empresa de un Estado Contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, ob) unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante y, en uno otro caso, (las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones, exigidas y aceptadas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría*

En la práctica, la aplicación del artículo 4 de la Ley 99-24 por la parte de la autoridad fiscal tuvo algunas limitaciones, así por ejemplo, al tenor literal de la norma, la competencia de administración tributaria se circunscribía al hecho de que sólo puede establecer “normas necesarias”; por otra parte, la norma no especificaba si ésta se refiere a control de precios en operaciones locales o al exterior; y finalmente, la norma no identificaba si el control se refiere a transferencias entre partes relacionadas o no.

Con las limitaciones en la aplicación del artículo 91 del Código Tributario (reformado en 1999), a fin de regular los precios entre partes relacionadas, como es el objetivo de los Precios de Transferencia, en diciembre 2004 mediante Decreto Ejecutivo número 2430,²¹⁷ se incorporó en la legislación nacional normativa tendiente a establecer un régimen de precios de transferencia, tomando en particular las directrices de la OCDE. En la práctica, las referidas reformas reglamentarias tuvieron problemas de aplicación ya que, por su jerarquía jurídica, el artículo 91 del Código Tributario continuaba vigente y limitaba la facultad determinadora de la administración tributaria que basaba su actuación en normas de menor jerarquía (reglamento).

En diciembre de 2007, con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (En adelante LET)²¹⁸ se modificó la Ley de Régimen Tributario Interno (En adelante LRIT),²¹⁹ y se elevó con jerarquía de ley al Régimen de Precios de Transferencia que se basa en las directrices de precios de transferencia de la OCDE; y también se reformó en su totalidad el artículo 91 de del Código Tributario,²²⁰ superando así las dificultades que

obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados en consecuencia” (lo resaltado fuera de texto). En este contexto, la referencia al principio de plena competencia para verificar las operaciones entre relacionadas (entre Ecuador y Alemania) fue desde agosto de 1986, que fue cuando se publicó el referido convenio. Ecuador, Función Ejecutiva, Ministerio de Relaciones Exteriores, *Acuerdo Ministerial No. 242 - “Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la renta y sobre el Patrimonio”*, en *Registro Oficial No. 493* (Quito, 5 de agosto, 1986). Ver también en César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006) 283.

²¹⁷ Ecuador, Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 2430 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 494* (Quito, 31 de diciembre de 2004). Reglamento 2004.

²¹⁸ Ecuador, Asamblea Constituyente, *Decreto Legislativo s/n - Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, en *Registro Oficial, Suplemento No.242* (Montecristi, 29 de diciembre de 2007).

²¹⁹ A continuación del artículo 15. Ver: Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*.

²²⁰ Con la reforma del artículo 3 de la Ley de Equidad Tributaria, el artículo 91 del Código Tributario fue sustituido así: “Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del

impedían una eficaz aplicación del régimen. En esta ley se establece definitivamente el referido régimen, orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

En la reforma que trajo la LET, se incorporó el principio de plena competencia, criterios de comparabilidad, régimen de consultas, y estableció que los métodos para aplicar el principio de plena competencia serán establecidos en el reglamento de aplicación de la ley. Se destaca además que la LET también incorporó normas generales sobre la determinación directa del impuesto a la renta, señalando que “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”.²²¹

Finalmente, en junio de 2012 se expidió un nuevo Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (En adelante RLRTI)²²², en donde se reglamentó el contenido de la LRTI y se incluyó los métodos para aplicar el principio de plena competencia, prelación de métodos, rango de plena competencia, uso de comparables secretos, carácter de la información, y la referencia técnica de este régimen normativo, a las directrices de la OCDE de 1995,²²³ en la medida en que éstas sean congruentes con lo establecido en la LRTI y con los tratados celebrados por Ecuador.

En consecuencia, con las reformas de la LET, a partir del año 2008 se incorporaron con aplicación práctica en la legislación nacional, los precios de transferencia,

propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”. Ver: Asamblea Constituyente, *Decreto Legislativo s/n*, 3.

²²¹ “ Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador ”. Ver: Asamblea Constituyente, *Decreto Legislativo s/n*, 82.

²²² Ecuador, Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 209* (Quito, 8 de junio de 2012). Reglamento 2012.

²²³ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 89.Reglamento 2012.

suministrando a la administración tributaria de herramientas para regular las operaciones económicas entre partes relacionadas para la determinación de tributos.

2.1.2 Principio de Plena Competencia

Como se indicó en líneas anteriores, el régimen de precios de transferencia en el Ecuador ha sido establecido con el propósito de regular con las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, todo esto con fines tributarios. En este contexto, la LRTI señala que con este fin 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.²²⁴

De la citada norma citada, se puede identificar cinco elementos que determinan el principio *at arm's length* en la legislación nacional, así tenemos:

- a) Que existan partes relacionadas;
- b) Que estas partes efectúen transacciones comerciales o financieras;
- c) Que las transacciones sean locales o con el exterior;
- d) Que la condiciones de las transacciones sean diferentes a la que hubieren estipulado partes independientes; y,
- e) Que en consecuencia, se someten a imposición las utilidades obtenidas si no hubieren las referidas condiciones.

Con los elementos expuestos, se verifica que la norma ecuatoriana sigue los lineamientos de la norma internacional de OCDE, es decir la norma es similar a la

²²⁴Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 2 a continuación del artículo 15.

definición del principio en cuestión que consta en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.²²⁵ En consecuencia, la norma ecuatoriana al igual que lo aplican los países que han adoptado las directrices de la OCDE, busca ajustar los beneficios de las partes relacionadas tomando como referencia las condiciones de partes independientes, es decir, “se persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada”.²²⁶

2.1.3 Criterios de Comparabilidad

La norma ecuatoriana²²⁷ establece que son comparables las operaciones cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, de manera que afecten significativamente a) el precio, b) el valor de la contraprestación, o, c) el margen de utilidad. Pero cuando existan diferencias, éstas podríaneliminarse por medio de ajustes técnicos razonables, para lo cual, dependiendo del método que se utilice, si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se consideran los siguientes elementos, mismos que guardan estrecha relación las Directrices de la OCDE:

- Las características de las operaciones, y se considera como elementos:
 - a) *Prestación de Servicios*: Se analiza la naturaleza del servicio, y si involucra o no experiencia o conocimiento técnico.
 - b) *Bienes Intangibles - uso, goce o enajenación*: Se considera las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
 - c) *Bienes Intangibles - explotación o se transmisión*: Se verifica la forma de la operación (licencia o su venta), el tipo de activo (patente, marca, know-how, etc.), la duración, grado de protección, y, los beneficios previstos.

²²⁵ “Cuando las *dos empresas* estén, en sus *relaciones comerciales o financieras*, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que *difieran de las que serían acordadas por empresas independientes*, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán *incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia*” (Énfasis agregado). OCDE, “Directrices 1995”, G-9

²²⁶ *Ibíd.*

²²⁷ Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 3 a continuación del artículo 15.

- d) *Enajenación de acciones*: Se toma en cuenta el capital contable, el patrimonio, utilidades, y, flujos de efectivo.
- e) *Operaciones de financiamiento*: Se analiza el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica sobre la forma.
- Las funciones o actividades desempeñadas, los activos utilizados y riesgos asumidos.
 - Los términos contractuales que realmente cumplen las partes relacionadas e independientes.
 - Las circunstancias económicas o de mercado, en donde se toma en cuenta la ubicación geográfica, tamaño y nivel de mercado, nivel de la competencia, posición competitiva de compradores y vendedores, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, normas gubernamentales, costos de producción y transportación, y, temporalidad de la operación.
 - Las estrategias de negocios (penetración, permanencia y ampliación del mercado).

Como un aspecto adicional a los criterios de comparabilidad, se destaca que el RLRTI²²⁸ incluye una norma que tiene como título “utilización de comparables secretos”, y esta disposición señala que la administración tributaria, para la aplicación del principio de plena competencia, puede utilizar información tanto propia, o de terceros. Sobre este punto, por la forma como está redactado el título, daría la impresión que la autoridad fiscal puede verificar el cumplimiento del principio de plena competencia con información que no estaría a disposición de los contribuyentes, sin embargo en el texto de la norma se refiera a la facultad que tiene la administración tributaria de requerir información a terceros, procedimiento que no establece parámetros de “secretismo” o un factor sorpresa. En el Capítulo Tercero se analiza esta disposición a la luz de la seguridad jurídica que rige en el país.

²²⁸ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 90.Reglamento 2012.

2.1.4 Normas de Aplicación

En cuanto a la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia, la normativa ecuatoriana establece consideraciones adicionales relacionadas con: a) los métodos aplicables para verificar la aplicación del principio de plena competencia, b) la posibilidad de consultar a la administración tributaria la metodología a ser aplicada, c) los contribuyentes que están exentos del régimen, d) obligación de presentar información, y, e) el carácter de la información.

Métodos Aplicables

Por mandato de la LRTI, en la legislación ecuatoriana, los métodos aplicables para verificar la aplicación del principio de plena competencia se encuentran regulados en el RLRTI, utilizando para el efecto, los métodos de las directrices de la OCDE. Estos métodos tradicionales y alternativos se analizan en el numeral 2.2 de este Capítulo.

Consulta Tributaria

La norma ecuatoriana²²⁹ establece que los contribuyentes pueden consultar a la administración tributaria la metodología que se debe utilizar para la determinación de precios de transferencia, para que esta autoridad, valore las operaciones entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas.

Al respecto, las directrices de la OCDE definen los denominados “acuerdos previos sobre precios de transferencia” conocidos como APP o APAs²³⁰ que constituye:

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

²²⁹ Artículo 4 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, 15.4. También del artículo 88 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del 2012. Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 88. Reglamento 2012.

²³⁰ En inglés “Advance Pricing Agreement –APAs”

base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias.²³¹

Y luego se agrega²³² que tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia,²³³ y luego enfatiza que “pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar”.²³⁴ Se considera que los APP tienen como propósito el “dotar de un alto grado de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración y los administrados”,²³⁵ y de esta manera se puede lograr una disminución en “la litigiosidad que la valoración de bienes, derechos, rentas, gastos y productos, produce entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria; y prevenir la doble imposición internacional”.²³⁶

En este contexto, se establece la obligación del contribuyente presentar toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente.

Este pronunciamiento de la autoridad tributaria²³⁷ puede absolverse en dos años, caso contrario, la consulta se entiende como desestimada. En el caso que exista un pronunciamiento, éste es vinculante para el ejercicio fiscal de la consulta, el anterior y los tres siguientes; sin embargo, en el supuesto de variación significativa de las circunstancias

²³¹ OCDE, “Directrices 1995”, § 4.124

²³² *Ibíd.*

²³³ La misma OCDE señala que “Una de las cuestiones claves en el concepto del APP es la correspondiente a su grado de especificidad al establecer los precios de transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años; por ejemplo, ¿es necesario definir el método de determinación de precios de transferencia o fijar resultados más específicos? En general, es preciso ser muy prudente si el APP va más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones más específicas se fundan en predicciones de eventos futuros”. *Ibíd.*

²³⁴ *Ibíd.*

²³⁵ Carol Martinoli, “Mecanismos tendientes a prevenir el conflicto en materia de Precios de Transferencia. Los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia y el Refugio Seguro (Safe Harbor)”, en *Cuadernos del Instituto AFIP - Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social – C14* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Cuadernos del Instituto AFIP, 2010), 13. <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Institutos%20para%20mejorar%20la%20capacidad.pdf>

²³⁶ *Ibíd.*

²³⁷ La facultad de absolver consultas tributarias es exclusiva del Director General del Servicio de Rentas Internas.

económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, está podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

Sobre este régimen de consulta, en diciembre de 2014 el Servicio de Rentas Internas expidió la Resolución número NAC-DGERCGC14-00001048,²³⁸ en donde se norma el procedimiento para la absolución de consultas en esta materia. Esta disposición establece los datos generales que debe tener la consulta, en donde el consultante debe presentar una propuesta de valoración previa acorde al principio de plena competencia, y además debe señalar los supuestos críticos refiriendo los hechos o circunstancias de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente.

Exención al Régimen

Se prevé en la normativa²³⁹ que los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- a) Tengan un impuesto causado superior al 3% de sus ingresos gravables;
- b) No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- c) Mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

Sobre esta temática, la doctrina señala los denominados *safeharbours*²⁴⁰ o puertos seguros o las normas de exención de responsabilidad,²⁴¹ que son una consecuencia de la

²³⁸Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 - Procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 390* (Quito, 5 de diciembre, 2014). Reformado su artículo 2 por la Resolución NAC-DGERCGC15-00000571. Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000571- Normas de aplicación, alcance y otras definiciones en cuanto al procedimiento de la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas, que tenga como objeto aumentar el límite de deducibilidad de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría y similares*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 567* (Quito, 18 de agosto, 2015)

²³⁹Artículo 5 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, 15.5.

exenciones previstas a la aplicación de normas sobre valoración de precios de transferencia, en operaciones entre partes relacionadas. En este contexto, Antonio Figueroa señala que:

Consisten en una suerte de paraguas protector fijado en la Ley del Impuesto a la Renta bajo el cual quedan amparadas las operaciones intraempresas, no serán sometidas a fiscalización, cuando, por ejemplo, los beneficios obtenidos en esa jurisdicción por la unidad local no sean inferiores a un determinado porcentaje, fijado por esa disposición interna, relacionado con el patrimonio o con el activo de la empresa.²⁴²

Sobre este tema, el profesor Francisco García Prats plantea las normas de refugio seguro como un mecanismo que faciliten la aplicación y el cumplimiento de las normas de precios de transferencia, y considera esta figura aparece como “uno de los mecanismos que permiten salvar las dificultades derivadas de la aplicación del principio de independencia, simplificando las exigencias para una categoría determinada de contribuyentes, tanto materiales como formales”,²⁴³ sin embargo advierte que “La OCDE no se muestra favorable al desarrollo de estos mecanismos”,²⁴⁴ para lo cual se sostiene que sin perjuicio de la certeza, facilidad y simplificación en la aplicación, “tanto por parte de la empresa como por parte de la Administración, generando una disminución de la litigiosidad, la OCDE considera que la aplicación de dichos regímenes puede poner en riesgo el objetivo del principio *at arm's length*”.²⁴⁵

²⁴⁰ “Los puertos o refugios seguros constituyen un conjunto de reglas simplificadas de manera que los precios de transferencia puedan ser aceptados por las administraciones”. Ver en: Edgardo Héctor Ferré Olive, “Aspectos Generales de los Precios De Transferencia”, (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, S.F.), 9.<http://www.iefpa.org.ar/documentos/libros/libro_ferre_olive.pdf>

²⁴¹ OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 99.

²⁴² Antonio Figueroa citado por Carol Martinoli, en “*Mecanismos tendientes a prevenir el conflicto en materia de Precios de Transferencia. Los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia y el Refugio Seguro (Safe Harbor)*”, 30.

²⁴³ Francisco Alfredo García Prats, “*Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*”, 50.

²⁴⁴ *Ibíd.*

²⁴⁵ *Ibíd.*

Información a entregar a la Autoridad Fiscal

Dentro del Régimen de Precios de Transferencia en Ecuador, se establece la obligación de los contribuyentes de presentar un “Informe Integral de Precios de Transferencia y anexos”.²⁴⁶ Para tal propósito, en abril de 2008 el Servicio de Rentas Internas expidió la Resolución número NAC-DGER2008-0464,²⁴⁷ que establece la información que debe contener el anexo y el informe integral de precios de transferencia.

Esta norma considera la obligación de presentar, por una parte, el “Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas” cuando los sujetos pasivos del impuesto a la renta hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América; y por otra parte, adicionalmente al Anexo se debe presentar el “Informe Integral de Precios de Transferencia” cuando los sujetos pasivos hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro del mismo período fiscal, en un monto acumulado superior a los seis millones de dólares de los Estados Unidos de América.²⁴⁸

El “Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas”²⁴⁹ consta de 3 secciones principales:

- 1) La primera hace referencia a la identificación del sujeto pasivo y el período fiscal del cual presenta la información.

²⁴⁶Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 84.Reglamento 2012.

²⁴⁷ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGER2008-0464- Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia*, en *Registro Oficial No. 324* (Quito, 25 de abril de 2008).

²⁴⁸ Las compañías de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, señaladas en el artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no tienen la obligación de presentar el Anexo e Informe de Precios de Transferencia sobre sus operaciones habituales de transporte.

Sin embargo, cuando las empresas descritas en el inciso anterior realicen operaciones o transacciones que no correspondan a sus operaciones habituales de transporte, con sus partes relacionadas del exterior, y estas operaciones o transacciones superen los límites establecidos en este artículo, deberán presentar el Anexo e Informe de Precios de Transferencia considerando los plazos y el contenido señalados para el efecto en la presente resolución.

²⁴⁹<http://www.sri.gob.ec/de/179>

- 2) La segunda sección hace referencia a la persona natural o jurídica, considerada parte relacionada o vinculada al sujeto pasivo informante.
- 3) La tercera sección hace referencia a las operaciones o transacciones, que el sujeto pasivo informante realizó, desarrolló y/o mantuvo con la persona natural o jurídica considerada parte relacionada o vinculada.

Por su parte, el “Informe Integral de Precios de Transferencia”²⁵⁰ contiene cuatro secciones:

- 1) Un resumen ejecutivo que incluye: alcance y objetivo, contenido y conclusiones.
- 2) Una sección de análisis funcional, que incluye información sobre: antecedentes del grupo multinacional y funciones realizadas, antecedentes de la compañía local y funciones realizadas, riesgos asumidos, activos utilizados, y transacciones inter-compañía.
- 3) Análisis de mercado, y,
- 4) Análisis económico.

En el caso que se haya consultado a la administración tributaria sobre la metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia, y la referida autoridad haya absuelto la petición, consultante está exento²⁵¹ de la obligación de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos.

Carácter de la información

La normativa ecuatoriana establece que la información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios. Esta

²⁵⁰Servicio de Rentas Internas “Resolución NAC-DGER2008-0464- Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia”, 3.

²⁵¹Artículo 5 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, 15.5.

información no puede divulgarse ni publicarse,²⁵²²⁵³so pena de sanción a los funcionarios que incumplieren esta prohibición.²⁵⁴

Rango de Plena competencia

Finalmente, dentro del régimen ecuatoriano, una vez que se aplica uno de los métodos de valoración, se debe establecer el rango de plena competencia; para lo cual, cuando la aplicación de un método da como resultado dos o más operaciones comparables, el contribuyente debe establecer la “mediana” y el “rango de plena competencia”²⁵⁵ de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

En este orden de ideas, el “rango de plena competencia” es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el primer cuartil hasta el tercer cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes. Se entiende como primer y tercer cuartil, los valores que representan los límites del rango de plena competencia.

Por otra parte, la “mediana” es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del rango de plena competencia.

En este contexto, si el valor registrado por el contribuyente se encuentra dentro del rango de plena competencia, este valor se considera como pactado entre partes independientes; caso contrario, se considera que el valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la mediana del mencionado rango.

2.2 Directrices de la OCDE aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

Como se estableció en líneas anteriores, en el Ecuador se adoptó el régimen de precios de transferencia considerando como referencia técnica las directrices de la OCDE

²⁵²Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 91.Reglamento 2012.

²⁵³ A pesar de la prohibición reglamentaria, es de advertir que, cuando la determinación tributaria en presiones de transferencia, pasa a una instancia de una impugnación judicial, toda la documentación que forma parte del proceso judicial es pública.

²⁵⁴ Servicio de Rentas Internas, “Resolución NAC-DGER2008-0464- Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia”, 6.

²⁵⁵ Se calculan en función de los métodos estadísticos convencionales.

de 1995;²⁵⁶ así pues, la normativa destaca que éstas son aplicables en la medida en que sean congruentes con lo establecido en la normativa tributaria y con los tratados celebrados por Ecuador.

Las directrices recogen principios de imposición internacional que “han sido elegidos por los países miembros de la OCDE con el doble objetivo de asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y de evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacionales”.²⁵⁷ En este contexto, se ha planteado las normas de precios de transferencia como un mecanismo expedito para solucionar los problemas prácticos que ocasionan las operaciones de comercio o financieras internacionales, por ello se resalta que “en una economía global, la coordinación entre los países es una solución preferible a la competencia fiscal para lograr estos objetivos”.²⁵⁸

Se resalta que OCDE promueve como misión fundamental el contribuir con el crecimiento del comercio mundial y “ha venido trabajando continuamente para alcanzar un consenso en los principios de la imposición internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales”.²⁵⁹

En la actualidad existen dos versiones de la Guía de los Precios de Transferencia de la OCDE (referencia técnica), por una parte, las directrices de 1995, y por otra parte, las directrices de 2010²⁶⁰ que son una versión que incluye una revisión de las primeras, fruto de la aplicación de las directrices en la realidad comercial internacional.

En consecuencia, para el presente Capítulo se consideran las “Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones

²⁵⁶ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 89. Reglamento 2012.

²⁵⁷ OCDE, “Directrices 1995”, § 7.

²⁵⁸ *Ibíd.*

²⁵⁹ *Ibíd.*

²⁶⁰ “Las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia en empresas multinacionales y administraciones tributarias se publicaron en 1995 junto con la recomendación de la OCDE a los Estados de que sus administraciones fiscales la siguiesen en la revisión de cuestiones relativas a precios de transferencia. (...) desde entonces, se ha ido revisando con el fin de adecuarla a los cambios que se han producido desde la fecha en que fue aprobada (...), revisión, que ha concluido (...) con la aprobación el 22 de julio de 2010 de la Revisión de las Directrices en Precios de Transferencia”. Blanca Entrena Moratiel, “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia” en *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 11/2010* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010), 66.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/28_10.pdf

Tributarias” de la OCDE de 1995, que son las que rigen en el Ecuador como referencia técnica.

2.2.1 Métodos para Aplicar el Principio de Plena Competencia

Considerando la dependencia que tiene el régimen de precios de transferencia ecuatoriano a las directrices de la OCDE, para efectos del presente trabajo, a continuación se analizan los métodos tendientes a aplicar el Principio de Plena Competencia, considerando la norma ecuatoriana, y considerando también la referencia técnica a la Directrices.

Existen dos grupos de métodos aplicables, en donde el primero es llamado “Métodos Tradicionales” porque fieles al concepto de *at arm's length* se basan en la comparación de transacciones, “descansan en la comparación en operaciones para determinar el importe de la transacción”;²⁶¹ y en el segundo grupo, los denominados “Métodos Alternativos”, que son llamados también métodos del beneficio de la operación que tienen como propósito intentar “calcular el importe del beneficio de la operación”²⁶² y consideran además el análisis funcional.²⁶³ Dentro de las directrices de la OCDE “sólo se aceptan aquellos métodos que resulten compatibles con las exigencias del principio de empresa separada y de independencia *-at arm's length-*”;²⁶⁴ por esta razón se rechazan “aquellos métodos de determinación del rendimiento basados en el reparto global según una fórmula preestablecida”.²⁶⁵

²⁶¹ Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 17.

²⁶² *Ibíd.*

²⁶³ Francisco Alfredo García Prats, “Tributación de la Rentas Empresariales: Rentas Asociadas en los Convenios de Doble Imposición”, 525.

²⁶⁴ *Ibíd.*

²⁶⁵ *Ibíd.*

Métodos Tradicionales

a) Método del Precio Comparable no Controlado²⁶⁶

Este método es también conocido como método de Precio de Libre Mercado, o del Precio Libre Comparable, o Método del Precio Comparable No Controlado. En inglés *Comparable Uncontrolled Price Method*.²⁶⁷

Este método según la norma ecuatoriana (bajo lineamientos de la OCDE) permite establecer el precio de plena competencia de bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, en relación con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Según las Directrices,²⁶⁸ consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si de la comparación que se realiza, existen diferencias entre los dos precios, esta discrepancia indica que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada. De lo expuesto, se establece como parámetros fundamental del método, contar un comparable idóneo.

En este contexto, la OCDE²⁶⁹ establece que para poder aplicar este método se debe cumplir una de dos condiciones. Por una parte, que las particularidades o diferencias, si existen, entre las operaciones que se comparan o entre las empresas involucradas, “no tengan que quedar reflejadas en el precio que fija el mercado libre”²⁷⁰, y por otra parte, sobre las diferencias pueden efectuarse ajustes precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. “Las operaciones será comparables cuando no existan

²⁶⁶Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85.Reglamento 2012.

²⁶⁷ Organization for Economic Co-operation and Development, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010* (Paris: OCDE, 2010), § 2.12.

²⁶⁸ OCDE, “Directrices 1995”, § 2.6.

²⁶⁹ *Ibíd.*

²⁷⁰ Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 57.

diferencias entre ellas o cuando existiendo, se conoce la incidencia de estas en el precio y por lo tanto se pueden ajustar”.²⁷¹

De lo expuesto, según el profesor Francisco García Prats, este método es el que mejor se ajusta a las exigencias del principio plena competencia si estamos en el desarrollo normas de sus postulados, “pero encuentra mayores dificultades de aplicación, por la imposibilidad ocasional de encontrar los comparables adecuados, o por su ausencia, al no existir propiamente un mercado sobre las transacciones efectuadas únicamente entre entidades vinculadas”.²⁷²

Se destacan como características²⁷³ para determinar un precio de mercado: la calidad del producto (consistencia, duración, textura), los términos del contrato, nivel de mercado (mayorista, minorista y otras cláusulas de distribución), días de transacción, intangibles asociados a la venta, y riesgos cambiarios.

Así también se consideran como requisitos²⁷⁴ para determinar un precio de mercado comparable: tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, las operaciones han de referirse a mercancías iguales o similares (para poder comparar), volumen de las transacciones, tramo de las operaciones, y se han de realizar en el mismo período de tiempo.

En el Ecuador

Para el caso del Ecuador, se parte de la definición de la OCDE de este método, pero establece circunstancias particulares a fin de determinar la renta objeto de imposición, la norma considera específicamente las operaciones de importación y exportación de partes, y plantea dos opciones:

- 1) En importaciones y exportaciones donde puede establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, se utilizan dichos precios a los fines de la determinación de la renta.

²⁷¹ *Ibíd.*

²⁷² Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 17

²⁷³ Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 57.

²⁷⁴ *Ibíd.*, 58.

2) En importaciones y exportaciones a través de intermediarios, y las transacciones tengan por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente ecuatoriana de la exportación, el de precio comparable no controlado, considerándose como tal el valor de la cotización²⁷⁵ del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario internacional.

La aplicación de esta opción no precede, al determinar renta ecuatoriana, si se reúnen los siguientes requisitos:

- i) Tener real presencia en el territorio de residencia;²⁷⁶
- ii) La actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados; y,
- iii) Las operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

Se agrega que se puede aplicarse la presente opción a otras operaciones de bienes cuando la naturaleza y característica de las operaciones así lo justifiquen; pero esta opción será procedente cuando la administración tributaria compruebe fehacientemente que las operaciones entre partes relacionadas se realizaron a través de un intermediario internacional que no siendo el destinatario final de la mercadería, no reúne los requisitos indicados.

²⁷⁵ Si el precio de cotización vigente a la fecha mencionada en el mercado transparente fuese inferior al precio convenido con el intermediario internacional, se tomará este último a efectos de valorar la operación

²⁷⁶ Esto implica contar con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

b) Método del Precio de Reventa²⁷⁷

Este método es conocido en inglés como *Resale Price Method*.²⁷⁸ Con este método se determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

En la legislación ecuatoriana, la fórmula del método es:

$$PA = PR(1-X\%)$$

En donde:

PA = Precio de Adquisición

PR = Precio de Reventa

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

Mediante este método, “se calcula el carácter de valor de mercado de los precios de transferencia de una operación realizada entre entidades vinculadas en comparación con el margen bruto obtenido en una operación realizada entre entidades independientes”.²⁷⁹ Por lo general, este método se utiliza para evaluar empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente.²⁸⁰ En caso de existir diferencias “en relación a las funciones realizadas, términos contractuales, riesgos asumidos, valor agregado, activo intangible, que afecte materialmente este método no se podrá aplicar al menos que se le apliquen los ajustes necesarios”.²⁸¹

²⁷⁷Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85.Reglamento 2012.

²⁷⁸ *Ibíd.*, 65

²⁷⁹Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 58 y 59.

²⁸⁰ *Ibíd.*

²⁸¹ *Ibíd.*

Según las Directrices,²⁸² este método inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto, que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que, el revendedor pretendería cubrir sus costos de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costos asociados a la compra del producto, un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. En este contexto, el método es útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

En este método se necesita comparar "el margen bruto obtenido en operaciones comparables por la empresa que vende a otras empresas independientes. Asimismo los productos deberán ser comparables, aunque se admite una cierta relajación en este criterio de comparación",²⁸³ luego se agrega que en las Directrices "el método resulta apropiado cuando el valor añadido por el vendedor sea reducido y el tiempo entre las operaciones de compra y venta sea reducido y deba realizarse un menor análisis funcional de sus actividades".²⁸⁴

c) **Método del Costo Adicionado**²⁸⁵

Este método es también conocido como método del costo incrementado o método de coste adicionado. En inglés *Cost Plus Method*.²⁸⁶ Mediante éste método se determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para

²⁸²OCDE, "Directrices 1995", § 2.14.

²⁸³ Francisco Alfredo García Prats, "Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea", 17.

²⁸⁴ *Ibíd.*

²⁸⁵ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85. Reglamento 2012.

²⁸⁶ *Ibíd.*, 70.

los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

En la legislación ecuatoriana, la fórmula del método es:

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

En donde:

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

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

En este método se añade a los costos de producción del bien o servicio “el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparable, efectuando, si fuera preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”.²⁸⁷

Según las Directrices,²⁸⁸ el método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este costo se añade un margen de costo incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del costo incrementado a los costos antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Enfatiza la OCDE que este método es probablemente más útil cuando se venden productos semiacabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra y aprovisionamiento a largo plazo, o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.

²⁸⁷Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 58

²⁸⁸OCDE, “Directrices 1995”, § 2.32.

Métodos Alternativos

d) Método de Distribución de Utilidades²⁸⁹

Este método es también conocido como de Reparto del Beneficio y en inglés *Profit Split Method*.²⁹⁰ Con este método se determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, para lo cual se considera:

- i) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,
- ii) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes.

Así establecido el modo de determinar los beneficios, en este método se busca establecer el mismo procedimiento que hubiesen adoptado tales empresas independientes “para dividir las utilidades, sin considerar condiciones especiales impuestas en una transacción controlada”.²⁹¹ En este método se asigna a cada parte vinculada la parte del resultado común derivado de las operaciones “en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares”.²⁹²

El profesor Francisco García Prats, destaca que el método “exige determinar el resultado obtenido globalmente en una operación económica repartiendo dicho resultado entre las entidades vinculadas afectadas por la operación, permitiendo un desplazamiento

²⁸⁹Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85.Reglamento 2012.

²⁹⁰Ibíd., 93.

²⁹¹Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 60.

²⁹²Ibíd., 59.

del beneficio de una entidad a otra”,²⁹³ señala que para proceder a dicho reparto “deben realizarse un análisis funcional de las actividades realizadas por las empresas implicadas así como sus aportaciones al resultado final, matizándose con un análisis residual atribuyendo a cada empresa un margen básico de retorno, distribuyendo el margen residual o remanente”.²⁹⁴ Resalta que este método relaja las condiciones de comparabilidad, y permite ser utilizado entre operaciones que no sean estrechamente comparables, bastando un análisis funcional de las empresas.²⁹⁵

e) Método Residual de Distribución de Utilidades²⁹⁶

Este método determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

- (i) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,
- (ii) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:
 - a. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.
 - b. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en

²⁹³ Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 17

²⁹⁴ *Ibíd.*

²⁹⁵ *Ibíd.*

²⁹⁶ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85. Reglamento 2012.

que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

f) Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional²⁹⁷

Este método es también conocido como del Margen Neto de la Operación o del Margen Neto Transaccional, y en inglés *Transactional Net Margin Method*.²⁹⁸ Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Este método tiene como propósito medir la rentabilidad de la entidad vinculada sometida a análisis, esto implica que se debe disponer de información contable y financiera suficiente de transacción en estudio. En este orden de ideas, la eficacia en la aplicación del método depende de la comparabilidad entre el capital invertido y riesgos asumidos²⁹⁹ entre las partes vinculadas y no vinculadas. En consecuencia, bajo este método, “los comparables deben ser sólo ampliamente similares y se acepta el que puedan existir una diversidad de productos significativos y unas diferencias funcionales razonables entre la parte analizada y las independientes comparadas”.³⁰⁰

Finalmente, según las Directrices³⁰¹ se destaca que los márgenes netos “pueden ser más tolerantes que el margen bruto con respecto a algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas”,³⁰² en este contexto, las diferencias de las partes considerando las funciones desempeñadas, suelen reflejar en las variaciones de los gastos de explotación, por lo tanto, las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos.³⁰³

²⁹⁷Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 85.Reglamento 2012.

²⁹⁸ *Ibíd.*, 77.

²⁹⁹ Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso, “Precios de Transferencia”, 60.

³⁰⁰ *Ibíd.*

³⁰¹ OCDE, “Directrices 1995”, § 3.27.

³⁰² *Ibíd.*

³⁰³ *Ibíd.*

2.2.3 Prelación de Métodos

Una vez establecidos los métodos, se destaca que el profesor Francisco García Prats, al analizar los “Problemas derivados de la aplicación de los métodos”³⁰⁴ señala como un problema la prelación en el orden de selección de los métodos, y destaca que “las Guías no resuelven los criterios de relación y prelación entre los diferentes métodos”.³⁰⁵

En este contexto, recordemos que la Directrices de 1995 señala en el párrafo 2.5 que “el camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes”³⁰⁶, pero luego se agrega que no siempre será posible encontrarán operaciones comparables que permitan una solución tan directa, por lo que sugiere que a veces es necesario comparar otros indicios menos directos como “los márgenes brutos, derivados de operaciones vinculadas y de operaciones no vinculadas, para determinar si las condiciones entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia”.³⁰⁷ Es decir la OCDE para 1995, como lo critica García Prats, no establece expresamente un orden de aplicación de los métodos.³⁰⁸

En el caso de la norma ecuatoriana,³⁰⁹ para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, si existe un orden que deben cumplir los contribuyente, así pues, se deja abierta la posibilidad que el contribuyente establezca el método de valoración más

³⁰⁴ Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 19

³⁰⁵ *Ibíd.*

³⁰⁶ OCDE, “Directrices 1995”, § 22.2.

³⁰⁷ *Ibíd.*

³⁰⁸ Contrario a lo señalado, Blanca Entrena Moratiel destaca que las Directrices de la OCDE 2010 “La nueva versión de las Directrices cambia el planteamiento, estableciéndose que los métodos basados en el beneficio no son métodos de último recurso a utilizar exclusivamente cuando los métodos tradicionales son inapropiados o resulta imposible su aplicación por diversas razones, por ejemplo la falta de circunstancias comparables o la imposibilidad de realizar una comparación fiable entre la operación vinculada y la transacción entre partes independientes. Hay que tratar de encontrar el mejor método que lleve a definir el precio de transferencia que cumpla el requisito de plena competencia”. Y se destaca que “este cambio de criterio es consecuencia de las presiones de algunos de los Estados de la OCDE, que contemplaban en su legislación interna relativa a precios de transferencia la utilización del mejor método.” Ver: Blanca Entrena Moratiel, “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia”, 69.

³⁰⁹ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 86.Reglamento 2012.

apropiado, para lo cual se señala que partirá de la utilización del método del precio comparable no controlado, para luego continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado, para lo cual debe considerar el mejor compatible con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad. En este punto, como se analiza en el capítulo 3, es imprescindible que la administración tributaria, para el caso ecuatoriano, motive en debida forma la elección del métodos y su prelación en relación a otra metodología.

Adicionalmente se enfatiza que debido a la complejidad o a la información no permite aplicar los métodos tradicionales, el contribuyente puede aplicar los métodos de beneficio en la operación (alternativos), siguiendo en su orden los métodos de distribución de utilidades, luego el residual de distribución de utilidades, y finalmente el de márgenes transaccionales de la utilidad operacional.

En caso de intervención de la administración tributaria, esta evalúa si el método utilizado por el contribuyente es el más adecuado considerando: el tipo de transacción, giro del negocio, disponibilidad y calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados. En este orden de ideas, como se analiza en el capítulo 3, las posiciones que pueden tener los contribuyentes y la administración tributaria, en muchos casos pueden ser diametralmente contrapuestas, en donde en muchos casos las diferencias llegan a un límite que cada posición se justifica con una suerte de discrecionalidad, y en base a la normas de precios de transferencia, por su carácter técnico se justifica una u otra posición.

2.3 Análisis de las decisiones judiciales del Tribunal Distrital Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en materia de Precios de Transferencia.

Considerando que la normativa de precios de transferencia bajo las Directrices de la OCDE tiene una década de vigencia,³¹⁰ lo que redundaría en que su aplicación sea relativamente nueva, y si bien la administración fiscal ha practicado determinaciones tributarias bajo esta normativa y las reformas que trajo consigo la LET,³¹¹ en la práctica

³¹⁰ Desde 2004

³¹¹ Ver numeral 2.1.1 de esta tesis, evolución normativa de los precios de transferencia.

varios procesos de auditoría tributaria del Servicio de Rentas Internas han sido impugnados en vía judicial, sin embargo hasta la presente fecha,³¹² se ha identificado sólo un caso resuelto que ha tratado la institución de los precios de transferencia en la normativa tributaria ecuatoriana; a su vez, esta decisión fue objeto de un Recurso de Casación ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, recurso que fue resuelto en abril de 2015, en donde no se casó la Sentencia del inferior.

Datos generales

La Sentencia fue dictada por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1,³¹³ con sede en la ciudad de Quito, el 14 de marzo de 2013, dentro del juicio iniciado por la compañía Provefrut Procesadora de Vegetales y Frutas Tropicales S.A. en contra del Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

El acto impugnado fue una resolución administrativa que atendió un reclamo de impugnación de un acto de determinación del ejercicio fiscal 2006, y a su vez en esta resolución la administración tributaria practicó una determinación complementaria.³¹⁴

La compañía actora es una sociedad anónima constituida y domiciliada en el Ecuador cuya actividad económica es la producción de productos agrícolas primarios como son el brócoli y la coliflor.

En este proceso judicial de primera instancia, el Tribunal aceptó la demanda deducida y dejó sin efecto la determinación practicada. Al respecto el Servicio de Rentas

³¹² En casos resueltos por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Quito.

³¹³ La Sentencia fue dictada por los Jueces Jaqueline De la Torre (Ponente), Marcelo Torres, y Milton Maldonado dentro del juicio 17505-2011-0127.

³¹⁴ Modificando la determinación original. Para realizar esta determinación complementaria, el SRI basó su actuación en el artículo 131 del Código Tributario que dispone: “Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación. La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente. Realizada la determinación complementaria, que se registrará por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria”. Congreso Nacional, “Código Tributario”, 131.

Internas presentó un recurso de Casación ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario No. 1, recurso que como se indicó en sentencia no se casó la sentencia del juez inferior.

Normativa Aplicable

La normativa en virtud de la cual se determinó los precios de transferencia el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno de 2004.³¹⁵

Motivo Central de la litis

En relación a tema que nos ocupa, la compañía en la liquidación del impuesto a la renta del ejercicio económico 2006 utilizó el Método del Costo Adicionado, y la administración tributaria determinó que el método que era aplicable era el de Precio Comparable no Controlado.

Posición de la parte Actora

- La compañía presentó ante la Administración Tributaria su Anexo de Precios de Transferencia y su Informe Integral de Precios de Transferencia, de los cuales, los referidos estudios establecieron que el método aplicable para las operaciones de la compañía con partes relacionadas era el de Costo Adicionado. Según la compañía, este método requiere la comparación entre operaciones vinculadas y no vinculadas, y las diferencias significativas se eliminan con ajustes; es decir este método no requiere la comparación de precios.
- En este contexto, el RALRTI aplicable³¹⁶ no establecía un orden de prelación de métodos, por lo que descartando otros métodos se concluyó que, según la compañía, el método adecuado era el seleccionado, considerando que no existían comparables internos ya que no hubo precios facturados en el país, en operaciones independientes

³¹⁵(i) Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 2430 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Reglamento 2004; y, (ii) Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Reglamento 2012.

³¹⁶ Publicado en el año 2004

que pudieran comparar, y no existieron comparables externos, es decir precios internacionales públicos que reflejen condiciones de comparabilidad.

- Se agrega que, para el caso del brócoli y coliflor son productos agropecuarios primarios, pero con un proceso de industrialización (congelamiento) en el momento de venta, no existió un mercado transparente que establezca valores a considerar, y señala que el sistema GATS,³¹⁷ que utilizó el SRI no refleja información de un mercado transparente sino que constituye una metodología estadística para establecer el comportamiento de productos.
- El Método de Precio Comparable no Controlado utilizado por el SRI en el proceso de determinación, no cumple con las directrices de la OCDE, ya que en este método sólo se comparan precios y las circunstancias deben ser igualmente comparables; y además deben ponderarse las funciones de la empresa. Señala que los datos del sistema GATS son estadísticos y no se puede ponderar las funciones asumidas, ni las características del producto. Este sistema no considera de manera fidedigna aspectos como naturaleza, tamaño, cantidad, presentación, etc.; así tampoco revela circunstancias comerciales operacionales. Agrega que la información que utilizó el SRI viola del derecho a la defensa, por cuanto la base de datos es restringida, a la cual no se tuvo acceso; ésta no estuvo disponible en el período de determinación.
- El otro comparable local que utilizó el SRI, no guarda relación con las operaciones de la demandante, ya que Ecofroz no exportó ni el 0,25% de lo que exportó Provefrut, por lo que no se puede utilizar la información (del comparable) para mejorar la comparabilidad.

Posición de la Administración Tributaria

- El informe de precios de transferencia de la compañía no demuestra el cumplimiento de plena competencia, porque no cumplió con los requisitos de independencia y comparabilidad establecidos en la normas. En consecuencia se realizó un ajuste a los precios de transferencia aplicando el Método de Precio Comparable no Controlado,

³¹⁷ La información estadística de la FAS (ForeignAgriculturalService) USDA (U.S. Department of Agriculture), es información obtenida del USCensus Bureau, conforme se puede colegir del www.fas.usda.gov/gats

utilizando para comparar a la empresa Provefrut los reportes GATS del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, y agrega que si bien esta información es utilizada para elaboración de estadísticas, tal calidad no quiere decir que proviene de estadísticas, y señala que es información real.

- Establece que al utilizar el Método de Precio Comparable no Controlado, consideró características físicas del bien, cualidades y fiabilidad, disponibilidad y volumen de oferta, tipo de negocio, funciones, activos y riesgos, ubicación geográfica, nivel de los términos de exportación y período de las operaciones.
- Con el análisis de la información obtenida, se realizaron ajustes de comparabilidad, determinando un ajuste por precios de transferencia, que fue modificado en el acta de determinación complementaria.

Decisión Judicial en primera instancia

- El Tribunal en la Sentencia, deja sin efecto ni valor jurídico el acto de determinación.
- En lo referente a los precios de transferencia establece que la Administración Tributaria seleccionó los reportes del Sistema de Comercio Agrícola Global, mismos que son datos del Servicio Agrícola Exterior del USDA. Señala que el artículo 66.3 del RALRTI (vigente para la fecha), establece que para identificar la comparabilidad entre las operaciones vinculada y otra independiente, se deben tener en cuenta las características de los bienes o servicios, análisis de funciones o actividades desempeñadas, términos contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocios, entre otras; sin embargo, la base de datos utilizada por la administración tributaria no permite comparar los términos comerciales y las circunstancias de mercado de cada operación, es decir si los comparables.
- Analiza que el FAS³¹⁸ puso a disposición del público en general la base de datos de agricultura extranjera denominada “GATS”, el 28 de agosto de 2008 que reemplazó al *U.S. TradeData System*”. En este contexto, motiva que el SRI utilizó un comparable que no estuvo disponible para el contribuyente ni al momento de fijar sus precios con su parte relacionada, ni tampoco al analizar su operación relacionada y emitir su

³¹⁸*The U.S. Department of Agriculture's Foreign Agricultural Service*

Informe Integral de Precios de Transferencia, situación que deviene en atentar con los principios tributario de irretroactividad y equidad.

- La información utilizada por el SRI no fue previa, clara, ni pública para el contribuyente al momento de establecer los precios del ajuste, por lo que establece como consecuencia dejar un efecto el acto de determinación.

Recurso de Casación

La administración tributaria, al no estar de acuerdo con la decisión de la Quinta Sala del Tribunal Distrital Fiscal (ahora Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario), interpuso recurso de casación³¹⁹³²⁰ ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, señalando en lo principal³²¹ respecto a la información utilizada para analizar la comparabilidad entre operaciones, señala que “lo que los juzgadores no analizan es que los datos se encontraban hace más de una década en la Oficina de Censos de EEUU (US Census Bureau), lo que se hizo fue poner esa información en un nuevo sistema de acceso gratuito a la información” y luego se argumenta que “la información del ForeignAgriculturalService (FAS) existía y era de acceso público, pero no existían algunos detalles de los que se dispone desde el 2008”.

Seguido el trámite de ley, el 14 de abril de 2015, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario³²² de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación número 201-2013, resolvió no casar la sentencia y por lo tanto desecho el recurso interpuesto. En lo principal se destaca que la máxima instancia judicial en el país desecho el

³¹⁹ Como se indicó, el recurso interpuesto está pendiente de resolver.

³²⁰ Se invocaron las causales primera, tercera y quinta de la Ley de Casación. A saber:

Causal primera: “Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;

Causal tercera: “Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”.

Causal quinta: “Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles”.

Congreso Nacional, *Ley de Casación*, 5.

³²¹ Los argumentos, entre otros fueron que las partes no fueron escuchadas en igualdad de condiciones, falta de motivación, no se aplicaron normas reglamentarias, la prueba no fue apreciada en su conjunto, y contradicción entre la parte dispositiva y resolutive de la sentencia.

³²² La Sentencia fue dictada por los Jueces Maritza Tatiana Pérez (Ponente), José Luis Terán, y Ana María Crespo dentro del recurso 201-2013.

recurso por cuanto el recurrente, esto es el Servicio de Rentas Internas, no fundamentó en el recurso (según la corte) los errores o yerros que incurrió el tribunal inferior.³²³ Es decir, la Corte no se pronunció sobre el fondo de la sentencia dictada por la Quinta Sala, ni modificó su contenido, y por lo tanto se confirmó lo resuelto por el juez inferior.

2.4 Legislación Comparada en regulación de Precios de Transferencia en la Comunidad Andina.

Dentro de la normativa de precios de transferencia en la Comunidad Andina, en concordancia con las normas ecuatorianas sobre la materia,³²⁴ a continuación se analizan las “características generales” de este régimen en Colombia, Bolivia y Perú.

2.4.1 Precios de Transferencia en Colombia

Normativa

Con la expedición de la Ley 0778 de 2002, se incorporó en la sección de Renta (Título I) del Estatuto Tributario,³²⁵ el Capítulo XI denominado Precios de Transferencia,³²⁶ cuya última modificación se hizo en el 2012 con la Ley 1607.³²⁷

Características Generales

En este país se establece el principio de plena competencia,³²⁸ solamente para operaciones relacionadas con el impuesto a la renta y complementarios, en operaciones con

³²³ En particular, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia señaló que “no se expone una fundamentación jurídica” y señala además que “no existe una exposición clara y concreta de los fundamentos con adecuada demostración, del por qué existió la aplicación indebida de las disposiciones alegadas, con el fin de que se haga notar en el recurso el error y los yerros en que podría haber incurrido el Tribunal en su fallo. Este vacío no puede ser enmendado por este Tribunal de Casación”.

³²⁴ Numerales 2.2 y 2.3 del Capítulo Segundo.

³²⁵ Álvaro Jiménez Lozano, *Estatuto Tributario 2013* (Bogotá: Ecoe Ediciones, 2013) 189.

³²⁶ Artículos del 206-1 al 206-11.

³²⁷ Colombia, Congreso Nacional de Colombia, *Decreto 624 – Estatuto Tributario*, en *Diario Mayor No. 38756* (Bogotá, 30 de marzo de 1989). <http://estatuto.co/?e=961>

³²⁸ “Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquél en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”. Ver: Congreso Nacional de Colombia, *Decreto 624 – Estatuto Tributario*, 260.2.

vinculados del exterior; es decir, la normativa no tiene aplicación entre parte vinculadas nacionales.

Cuando existen operaciones de contribuyentes vinculados en relación con el impuesto a la renta y complementarios, estos contribuyentes deben determinar, y la administración tributaria dentro de sus facultades de verificación y control, puede determinar, los ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos de acuerdo al referido principio, esto es mediante la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes.

A fin de establecer la vinculación de las partes, se consideran cinco grupos de criterios, estos son: 1) subordinadas, 2) sucursales, respecto de sus oficinas principales, 3) agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan, 4) establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte, y, 5) situaciones de vinculación económica. Además sujetas a las regulaciones las operaciones realizadas con paraísos fiscales.

Criterios de Comparabilidad

En este régimen, para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se consideran como atributos de las operaciones, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado las siguientes:

- 1) Características de las operaciones (financiamiento, prestación de servicios, derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, explotación o se transfiera un bien intangible, o enajenación de acciones).
- 2) Funciones o actividades económicas (incluye activos utilizados y riesgos asumidos por las partes).
- 3) Términos contractuales que se evidencien la realidad económica de la operación.
- 4) Circunstancias económicas o de mercado (ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, nivel de la competencia, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad, niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación).

- 5) Estrategias de negocios (penetración, permanencia y ampliación del mercado).

Métodos

La forma de establecer el precio de plena competencia, se regula por cinco métodos: 1) Precio comparable no controlado, 2) Precio de reventa, 3) Costo adicionado, 4) Márgenes transaccionales de utilidad de operación, y, 5) Partición de utilidades.

En cuanto a la prelación de métodos se aplica la regulación de mejor método, ya que considera criterios para establecer cuál de los métodos es el más apropiado, y considera:

- 1) Los hechos y circunstancias de las transacciones controladas o analizadas, con base en un análisis funcional.
- 2) La disponibilidad de información confiable.
- 3) El grado de comparabilidad de las operaciones controladas frente a las independientes.
- 4) La confiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias materiales entre las operaciones entre vinculados frente a las independientes.

Régimen de Consultas

En el Estatuto Tributario no se considera la posibilidad de consultar el régimen aplicable.

Información que se Proporciona

Respecto a obligación relacionada con entregar información, existen dos. Por una parte, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con un patrimonio bruto al período fiscal igual o mayor de 100.000 UVT (unidad de valor tributario) o cuyos ingresos brutos del respectivo ejercicio sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados deben preparar y enviar la

documentación³²⁹ comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, información que debe ser certificada por el Revisor Fiscal.

Por otra parte, los contribuyentes del mismo impuesto que están obligados a aplicar normas de precios de transferencia, en los mismos montos del caso anterior, que celebren operaciones con vinculados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

Rango de Plena Competencia

Cuando existen dos o más operaciones independientes, y cada una de las cuales sea igualmente comparable a la operación entre vinculados, se puede obtener un rango (de Plena Competencia) de indicadores financieros relevantes de precios o márgenes de utilidad, habiéndoles aplicado el más apropiado de los métodos.

El rango puede ser ajustado mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil, cuando se considere apropiado. Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro del rango de Plena Competencia, éstos serán considerados acordes con los precios o márgenes utilizados en operaciones entre partes independientes.

2.4.2 Precios de Transferencia en Perú

Normativa

Está regulado en el Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta contenido en el Decreto número 179-2004-EF de 2004,³³⁰ en el artículo 32a.

³²⁹“(…) documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1. de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta así lo requiera”. Ver: Congreso Nacional de Colombia, *Decreto 624 – Estatuto Tributario*, 260.5.

³³⁰Perú, Poder Ejecutivo del Perú, *Decreto Supremo 179-2004-EF*, en *Gaceta Jurídica* (Lima, 8 de diciembre, 2004).

Características Generales

En el Perú la norma establece que el valor de las transacciones de bienes o prestación de servicios³³¹ es el de mercado; y si el valor asignado difiere (al de mercado) ya sea por sobrevaluación o por subvaluación, la administración tributaria procederá a ajustar el precio para las transacciones. Esta facultad de la administración tributaria comprende el control del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

La normativa en la materia se aplica a las transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes vinculadas en el exterior³³² o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición; pero destaca que sólo se procederá ajustar el valor convenido por las partes, cuando este determine en el Perú un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Como supuestos de vinculación, establece que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. Agrega también como supuesto de vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas buscando sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

De manera expresa se señala que para la aplicación del régimen se aplican las guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, en tanto no se opongan a las disposiciones del país.

³³¹ Ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones.

³³² Mediante Decreto Legislativo 1124, publicado el 23 de julio de 2012, que entró en vigencia el 1 de enero de 2013, excluyó del régimen a las operaciones efectuadas entre nacionales. Perú, Poder Legislativo del Perú, *Decreto Legislativo 1124*, en *Gaceta Jurídica* (Lima, 23 de julio, 2004).

Criterios de Comparabilidad

Las transacciones sujetas a control de precios de transferencia en el Perú, se comparan con transacciones realizadas entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando, por una parte se afecte materialmente el precio, el monto de contraprestaciones o el margen de utilidad, o por otra parte, aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables. Establece que se tomarán en cuenta los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando:

- 1) Las características de las operaciones.
- 2) Las funciones o actividades económicas (incluye los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones por las partes).
- 3) Los términos contractuales.
- 4) Las circunstancias económicas o de mercado.
- 5) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando no se cuenta con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Métodos

Los precios de las transacciones son determinados, considerando el método que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, y se consideran:

- 1) Método del precio comparable no controlado;
- 2) Método del precio de reventa;
- 3) Método del costo incrementado;
- 4) Método de la partición de utilidades;
- 5) Método residual de partición de utilidades; y,
- 6) Método del margen neto transaccional.

Además, para escoger el método más apropiado se considera tener la mejor calidad y cantidad de información, que grado de comparabilidad entre partes, transacciones y

funciones sea adecuado, y requerir el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Régimen de Consultas

La normativa del Decreto número 179-2004-EF no consideran la posibilidad de consultar el régimen aplicable.

Información que se Proporciona

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación del régimen deben presentar una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición.

Los sujetos tributarios sometidos al régimen, deben contar con la documentación e información que podrá respaldar el cálculo de precios de transferencia, en este contexto, los contribuyentes deberán contar con un “Estudio Técnico” que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

Rango de Plena Competencia

Para la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables se debe obtener un rango cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes no resulte un precio o margen exacto sino sólo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables.

Si el valor acordado entre las partes vinculadas se encuentra dentro del rango, aquél se considerará como pactado a valor de mercado. Si por el contrario, el valor acordado se encontrara fuera del rango y, se determinara un menor impuesto a la renta el valor de mercado será la mediana de dicho rango. Agrega que el rango será ajustado mediante la aplicación del método intercuartil.

2.4.3 Precios de Transferencia en Bolivia

Normativa

La normativa en esta materia en el Estado Plurinacional de Bolivia es la más nueva en la región. Así pues mediante la expedición de la Ley 549³³³ de 21 de julio de 2014 se reformó la Ley 843³³⁴ de 20 de mayo de 1986 donde se incorpora en la legislación nacional normas de “Precios de Transferencia en Operaciones entre Partes Vinculadas”,³³⁵ y en el artículo 2 de la referida ley reformativa se dispuso que “La descripción, procedimientos y formas para la aplicación de los métodos señalados en el presente artículo, serán establecidos mediante reglamento específico”.³³⁶

En aplicación de la referida Ley 549, mediante Decreto Presidencial 2227 de 31 de diciembre de 2014,³³⁷ se reglamentó las reformas de la Ley 843, sin embargo, para el presente trabajo de investigación, la Disposición Final Primera del reglamento establece la vigencia del mismo no después el 1 de julio de 2015.³³⁸

Características Generales

Se establece que cuando partes vinculadas realicen operaciones comerciales y/o financieras, el valor de transacción debe ser aquel que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables de mercado, y las empresas nacionales vinculadas a otras nacionales o del exterior deben elaborar sus registros contables en forma separada, para que los estados financieros permitan determinar el resultado impositivo de fuente boliviana; es decir el régimen abarca las operaciones nacionales como extranjeras.

Así también la administración tributaria puede comprobar las operaciones entre partes relacionadas y efectuar ajustes y/o revalorización cuando el valor acordado no se

³³³ Bolivia, Asamblea Legislativa Plurinacional, *Ley 549* –, en *Gaceta Oficial No. 665NEC* (La Paz, 23 de julio de 2014).

³³⁴ Bolivia, Congreso Nacional de Bolivia, *Ley 843* –, en *Gaceta Oficial No. 1463* (La Paz, 28 de mayo de 1986).

³³⁵ Artículos 45, 45-bis y 45-ter

³³⁶ Artículo 45-ter, numeral III. Ver: Asamblea Legislativa Plurinacional, *Ley 549*.

³³⁷ Bolivia, Presidencia Constitucional del Estado Plurinacional, *Decreto Presidencial 2227*, en *Gaceta Oficial No. 714NEC* (La Paz, 31 de diciembre de 2014).

³³⁸ “Disposición Final Única.- La Administración Tributaria emitirá la normativa reglamentaria que sea necesaria para la aplicación del presente Decreto Supremo, en un plazo no mayor a los ciento veinte (120) días a partir de la fecha de su publicación”

ajuste a la realidad económica u ocasiones menor tributación, para lo cual comparara con operaciones efectuadas por partes independientes. Si de la verificación la transacción no se encuentra dentro del rango y ésta genera una disminución en la base imponible para la determinación y pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la Administración Tributaria efectuará los ajustes y/o revalorizaciones del mismo, determinando el nuevo precio o valor de las operaciones comerciales y/o financieras.

La normativa boliviana crea el Comité Técnico de Precios de Transferencia (CTPT),³³⁹ cuyo objeto es generar lineamientos generales sobre la aplicación de precios de transferencia; evaluar y dar seguimiento, y analizar propuestas de la Administración Tributaria sobre las formas de vinculación, comparabilidad, métodos de valoración y otros relacionados con la ejecución de la normativa de precios de transferencia.

Los criterios para establecer si una parte o un tercero están vinculados por la dirección, control, administración o posea capital en otra empresa. Se incluye también relaciones comerciales y/o financieras con partes que realicen operaciones o tengan domicilio en países o regiones con baja o nula tributación; cuando una sucursal, filial o subsidiaria en territorio nacional mantenga operaciones con su casa matriz del exterior o viceversa; y el CTPT puede establecer otras formas de vinculación.

Criterios de Comparabilidad

Se norma que para determinar si dos o más operaciones son comparables, se deben tomar en cuenta, en la medida que sean económicamente relevantes y sin que sean excluyentes entre sí:

- Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
- Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

³³⁹ Dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

- Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones comerciales y/o financieras.
- Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de los mercados así como cualquier otra estrategia que pueda ser relevante en cada caso.

Métodos

Se establece que para el ajuste o revalorización se aplicará como métodos, según la naturaleza y realidad económica de la operación: 1) Método del precio comparable no controlado; 2) Método del precio de reventa; 3) Método del costo adicionado; 4) Método de la Distribución de Utilidades; 5) Método del Margen Neto de la Transacción; y, 6) Método del Precio Notorio en Transacciones en Mercados Transparentes.³⁴⁰

Establece la posibilidad de que cuando no sea posible determinar el valor de la transacción utilizando alguno de los mencionados métodos anteriores, se puede aplicar otro método acorde a la naturaleza y realidad económica de la operación.

Régimen de Consultas

La normativa de la Ley 549y del Decreto Presidencial 2227, no consideran la posibilidad de consultar el régimen aplicable.

³⁴⁰ Este método según la legislación boliviana “consiste en fijar el precio para operaciones de importación y/o exportación de bienes, en las que intervenga o no un intermediario internacional como tercero ajeno al origen o destino del bien sujeto a comercio, a precios consignados en mercados internacionales transparentes, bolsas de comercio de conocimiento público, en la fecha de embarque”, se agrega que “Se aplicará el método más adecuado en relación a la naturaleza, realidad económica y circunstancias específicas de cada caso”. Presidencia Constitucional del Estado Plurinacional, *Decreto Presidencial 2227*, 7.I.6.

Información que se Proporciona

El sujeto pasivo debe presentar a la administración tributaria un estudio de precios de transferencia sobre las transacciones vinculadas. Se establece que la autoridad fiscal definirá la documentación e información a entregar.

Rango de Plena Competencia

Se establece que en el análisis de comparabilidad se identificará el rango de diferencias de valor, que es el segmento de la muestra de datos entre el límite inferior del valor de transacción (*Rinf*) y el superior (*Rsup*), para lo cual se aplicará la siguiente fórmula:

$$Rinf = \left[Linf + \frac{(Lsup - Linf)}{4} \right]; Rsup = \left[Linf + \frac{3(Lsup - Linf)}{4} \right]$$

Donde: *Linf*: Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.

Lsup: Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.

Si el precio sujeto a verificación se encuentra dentro del rango de diferencias de valor, se considerará que dicho precio es equivalente al que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes; pero si el precio se encuentra fuera del rango de diferencias de valor, se entenderá que la vinculación ha influido en el precio declarado por el contribuyente.

2.4.4 Decisión No. 578 de la Comunidad Andina

Dentro de uno de los procesos de integración regional al Latinoamérica la Comunidad Andina³⁴¹ expidió la Decisión No. 578³⁴² con el objeto³⁴³ de eliminar la doble

³⁴¹ En el 2004 los miembros eran Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. En el 2006 Venezuela se separó como miembro pleno del organismo.

imposición en las actividades de las personas domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, para establecer reglas de colaboración entre las administraciones tributarias, atraer la inversión extranjera y para prevenir la evasión fiscal. Esta decisión fue emitida como complemento a la Decisión No. 40 de 1971³⁴² y tuvo como propósito actualizar “las normas para evitar la doble tributación entre los países miembros con el fin de fomentar los intercambios, entre los países miembros”.³⁴⁵ Dentro de esta actualización de la normativa regional se observa que en los artículo 6³⁴⁶ y 7³⁴⁷ de la Decisión 578 de incorporaron normas relativas a los precios de transferencia.

³⁴² Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063 de 5 de mayo de 2004. Ver: Ecuador, Comisión de la Comunidad Andina, *Decisión 578 – Régimen para evitar la doble tributación andina*, en *Registro Oficial*, en *Suplemento No. 457* (Quito, 9 de noviembre, 2004).

³⁴³ Comisión de la Comunidad Andina, *Decisión 578 – Régimen para evitar la doble tributación andina*, considerandos.

³⁴⁴ Según José Vicente Troya, “no se puede afirmar que la Decisión 578 deroga de modo expreso la Decisión 40. No aparece tal designio de su propio texto, lo que comportaría una derogatoria expresa”. José Vicente Troya Jaramillo, “Derecho Internacional Tributario”, 148. Por su parte César Montaña Galarza afirma que la Decisión 578 es “complementaria y no sustitutiva de la contemplada en la Decisión 40”. César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006) 174.

³⁴⁵ César Montaña Galarza, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, 174.

³⁴⁶ **Artículo 6.-** Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; e,
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

³⁴⁷ **Artículo 7.-** Empresas Asociadas o Relacionadas

1. Cuando

- a) Una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro; o,

En las referida Decisión, en cuanto a los beneficios de la empresas se establece que cuando una empresa realice actividades en más de uno de los países miembros, cada país puede gravar las rentas que se regeneren en el respectivo territorio, y hace una remisión a las normas internas (de cada país) para determinar si la base imponible como si se tratara de una empresa “distinta, independiente y separada” en cada país;³⁴⁸ es decir si bien se establece la diferencia obvia que existe en la normativa de cada país, la norma además establece que al determinar las rentas, se debe considerarla independencia de las empresas, hecho que denota una aproximación al principio de plena competencia en las operaciones, dejando a la legislación interna de cada país la determinación, pero agrega la decisión que se debe evitar la doble imposición e acuerdo a las reglas del mismo instrumento.

Por otra parte, en relación a las empresas asociadas y relacionadas “se incorpora el caso de los precios de transferencia”,³⁴⁹ y plantea que cuando una empresa o personas de un país miembro participen directa tenga relaciones económicas que difieran de las que serían acordadas por independientes, se establece que se puede incluir en la renta a imposición, y establece además que el otro puede hacer el ajuste correspondiente.

2.4.5 Comparación de Normas de Precios de Transferencia en la Comunidad Andina

Considerando lo analizado en este capítulo, a continuación se detallan las características generales del régimen de Precios de Transferencia en los países miembros de la Comunidad Andina:

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas 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 la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

³⁴⁸ Sobre este tema, César Montaña comenta que “creemos que para implementar este sistema en la Comunidad Andina se podría empezar por discutir acerca de la potenciales bondades de utilizar, por ejemplo, un “formulario global”, que permita distribuir la base imponible consolidada” César Montaña Galarza, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, 176.

³⁴⁹ *Ibíd.*

Tabla 1 - Precios de Transferencia en el Comunidad Andina

	Ecuador	Colombia	Perú	Bolivia
1) Norma	LRTI 2008	Ley 0778 2002	Decreto 179-2004-EF 2004	Ley 549 2014
2) Define Principio de Plena Competencia	Si - Art. 15.2	Si - Art. 260.2	No, pero lo aplica	No, pero lo aplica
Operaciones con nacionales	Si	No	No	Si (no diferencia)
Operaciones con extranjeros	Si	Si	Si	Si
Impuesto a la Renta	Si	Si	Si	Si
Otros impuestos (IVA, ICE)	No	No	Si	No
3) Criterios de Comparabilidad				
Características de las operaciones	Si	Si	Si	Si
Funciones y actividades económicas	Si	Si	Si	Si
Términos contractuales	Si	Si	Si	Si
Circunstancias económicas y de mercado	Si	Si	Si	Si
Estrategias de Negocio	Si	Si	Si	Si
4) Métodos				
1) Precio comparable no controlado	Si	Si	Si	Si
2) Precio de reventa	Si	Si	Si	Si
3) Costo adicionado	Si	Si	Si	Si
4) Distribución de utilidades	Si	Si	Si	SI
5) Márgenes transaccionales de utilidad de operación	Si	Si	Si	Si
6) Otro	Residual de Distribución de Utilidades	No	Residual de Distribución de Utilidades	Del Precio Notorio en Transacciones en Mercados Transparentes
5) Prelación de métodos	Si(1,2,3,4,5,6)	Más apropiado	Más apropiado	Más apropiado

	Ecuador	Colombia	Perú	Bolivia
6) Criterios de Vinculación	Si - Art. 4.1	Si - Art. 260.1	Si - Art. 32A	Si - Art. 2 Decreto 2227
7) Régimen de Consultas	Si	No	No	No
8) Información a entregar	1) Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas	1) Información comprobatoria	1) Declaración jurada informativa	1) Estudio de precios de transferencia
	2) Informe Integral de Precios de Transferencia	2) Declaración de operaciones con vinculados		
9) Rango de Plena Competencia: mediana e intercuartil	Si	Si	Si	No, fórmula propia - Art. 6 Decreto 2227
10) Referencia expresa a normas OCDE	Si	No	Si	No

Fuente: Normas Jurídicas de la Comunidad Andina
Elaboración propia

Capítulo Tercero

Elementos para la Seguridad Jurídica en Materia de Determinación de Precios de Transferencia

Una vez que han sido materia de estudio los aspectos doctrinarios de los precios de transferencia y la seguridad jurídica, así como la normativa aplicable en Latinoamérica sobre la primera institución, en el presente capítulo se analiza el ejercicio de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas, y en particular los parámetros a considerar cuando se realiza una fiscalización considerando los precios de transferencia en sus operaciones, y sus implicaciones desde el enfoque de la seguridad jurídica.

En este orden de ideas, en esta sección se revisarán procesos de auditoría tributaria llevados a cabo por la administración tributaria en el sector petrolero, farmacéutico, financiero, fabricación de accesorios para vehículos, y comercial, a fin de identificar el enfoque y aplicación práctica que ha llevado a cabo la autoridad fiscal.

Considerando la aplicación práctica que han tenido en el país los precios de transferencia, se focaliza el presente capítulo en dos presupuestos en el estudio. Por una parte, se evalúa los parámetros y si existe la necesidad de seleccionar el método que se considere “adecuado” para determinar los precios cuando se realizan operaciones entre partes relacionadas; y, por otra parte, se revisan los presupuestos doctrinarios de la seguridad jurídica para cuando se ejecuta una determinación en esta materia.

3.1 Aspectos relevantes que debe considerar la Administración Tributaria cuando ejerce su Facultad Determinadora en Precios de Transferencia

Antecedentes Generales

Como se analizó en el capítulo 1, la facultad determinadora de la administración tributaria se circunscribe en el acto o conjunto de actos de esta autoridad encaminados establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Bajo esta perspectiva, resulta necesario destacar que por lo general, cuando la autoridad fiscal instrumenta una determinación tributaria, lo hace en base a información

proporcionada por los contribuyentes, responsables y terceros, y así también los estados financieros de los sujetos tributarios, considerando que estos instrumentos contables “constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad”,³⁵⁰ cuyo objetivo con propósitos de información general “es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas”.³⁵¹

En cuanto a los precios de transferencia, si bien los estados financieros juegan un papel importante, no es menos cierto que por cuestiones de especialidad y un alto contenido técnico, la información del propio contribuyente como de terceros que utiliza la administración tributaria, reviste de trascendental importancia en un eventual proceso de auditoría tributaria, ya que en esta materia éste no es un proceso normal u ordinario, sino que tiene otros elementos que determinan que sea un proceso especial de auditoría.

Así pues, la mayoría de administraciones tributarias, suman esfuerzos para lograr que los sujetos tributarios que realizan operaciones entre partes relacionadas revelen y transparenten, con propósitos de control, la información sobre sus operaciones. En este contexto, la OCDE en el 2011 publicó un informe en donde enfatiza la transparencia y divulgación de la información, como un mecanismo para enfrentar la planificación tributaria agresiva, y concluyó que:

*Disclosure initiatives can help fill the gap between the creation/promotion of aggressive tax planning schemes and their identification by the tax authorities. Mandatory early disclosure rules, for example, have proven to be very effective in providing governments with timely, targeted and comprehensive information on aggressive tax planning schemes, thus allowing timely policy and compliance response.*³⁵²

³⁵⁰Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, en Lexis Ecuador, en Recopilación 2009 (S.I: Normas Internacionales de Contabilidad, 1 de enero, 2009).

³⁵¹Ibíd.

³⁵²Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure (Report on disclosure initiatives (2011):* § 29.

<<http://www.oecd.org/dataoecd/13/55/48322860.pdf>>

Nótese que la OCDE destaca que la importancia de la divulgación temprana de información, que permite implementar a los gobiernos mecanismos oportunos para el control. Así las cosas, el Ecuador no ha permanecido aislado de esta tendencia, sino que como se analizó en el capítulo anterior, los sujetos pasivos del impuesto a la renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal bajo ciertos montos acumulados,³⁵³ deben presentar un “Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas”, o un “Informe Integral de Precios de Transferencia”³⁵⁴. Además de esta información específica en esta materia, se destaca, que las compañías que están en la obligación de presentar informe de auditoría externa, también deben presentar un “Informe de Cumplimiento Tributario”³⁵⁵ de sus obligaciones impositivas.³⁵⁶

Ahora bien, cuando se analiza la institución de la determinación tributaria, es importante tener en cuenta que, el hecho que un contribuyente realice operaciones con partes relacionadas, no es motivo suficiente para la administración tributaria

³⁵³ En dólares de los Estados Unidos de América

³⁵⁴ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC13-00011*, en *Registro Oficial*, en *Suplemento No. 878* (Quito, 24 de enero, 2013).

Art. 1.1.- “Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3.000.000,00), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas”.

Art. 1.2.- “Aquellos sujetos pasivos que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro del mismo período fiscal, en un monto acumulado superior a los seis millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 6'000.000,00) deberán presentar adicionalmente al Anexo, el Informe Integral de Precios de Transferencia”.

³⁵⁵ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución 0171*, en *Registro Oficial No. 740* (Quito, 8 de enero, 2003), art. 2. “Deben presentar los informes de cumplimiento tributario, las personas naturales o jurídicas que debidamente calificadas como auditores externos por la Superintendencia de Compañías o por la Superintendencia de Bancos, hayan realizado auditorías externas a los sujetos pasivos obligados por ley.”

³⁵⁶ Este informe incluye información relativa a: 1. Datos del contribuyente sujeto a examen. 2. Gastos Financieros por Intereses de Créditos Externos. 3. Remanentes de retenciones o Anticipo de Impuesto a la Renta de años anteriores en el pago de Impuesto a la Renta. 4. Cálculo de valores declarados de IVA. 5. Conciliación de retenciones de IVA vs. Libros. 6. Conciliación de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta vs. Libros. 7. Resumen de importaciones y pago del Impuesto a los Consumos Especiales. 8. Conciliación tributaria del Impuesto a la Renta. 9. Calculo de la reinversión de utilidades. 10. Detalle de cuentas contables incluidas en la declaración de Impuesto a la Renta. 11. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). 12. Detalle de las principales transacciones del negocio ocurridas durante el año. 13. Seguimiento de las observaciones y recomendaciones sobre aspectos tributarios emitidas en el ejercicio impositivo anterior. 14. Copia del informe de auditoría de estados financieros presentado en la superintendencia respectiva.

verifique³⁵⁷ mediante un procedimiento de auditoría el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.³⁵⁸ La auditoría tributaria en la práctica, no puede ser realizada a todo el universo de contribuyentes y sus operaciones tributarias, sino que el Servicio de Rentas Internas bajo ciertos parámetros detecta y selecciona contribuyentes para control de riesgo,³⁵⁹ y así identifica la pertinencia de iniciar un proceso de determinación, así por ejemplo:

- Requiere conocimiento al contribuyente y su sector económico. Para el efecto investiga, identifica y propone la mitigación de riesgos tributarios de grandes contribuyentes y fiscalidad internacional.³⁶⁰
- Define la materialidad a nivel general de la auditoría y a nivel de las cuentas contables, mediante lineamientos técnicos unificados para el control de contribuyentes.³⁶¹
- Establece una evaluación del control interno y de los riesgos de auditoría.
- Delimita el alcance de la auditoría (Pruebas realizar).
- Identifica la oportunidad de la determinación.
- Detecta y selecciona contribuyentes para el control de riesgo.
- Mediante un proceso de fiscalización reglado (auditoría tributaria) emite actos de determinación donde establece los resultados de la verificación efectuada.

Si bien, la administración tributaria dentro de sus programas que definen el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría, establece parámetros específicos para el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, en el caso de contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas, no es un proceso de auditoría normal y es necesario acudir a las normas de la OCDE como referencia técnica en la materia.

³⁵⁷ Si bien la “verificación” de la administración tributaria supone una actividad reglada, para la selección de los sujetos pasivos a verificar, es una actuación discrecional de la autoridad tributaria.

³⁵⁸ “Las administraciones tributarias no deben considerar automáticamente que las empresas asociadas pretendan manipular sus beneficios”. para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010), § 1.2.

³⁵⁹ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC14-00313 - Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas*, en *Registro Oficial*, en Edición Especial No. 134 (Quito, 30 de mayo, 2014), numeral 3.1.4.4.

³⁶⁰ *Ibíd.*

³⁶¹ *Ibíd.*

En este contexto, es importante recordar que el umbral del régimen de precios de transferencia está el principio de plena competencia, como un parámetro a alcanzar y verificar en un proceso de auditoría tributaria, en donde es obligación de los contribuyentes como de la autoridad tributaria someterse a éste. Así pues, la OCDE recuerda que “los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor por parte tanto de la Administración tributaria como de los contribuyentes”.³⁶² Al respecto, se agrega que estos “juicios de valor” que enfatiza la OCDE, no son arbitrarios o antojadizos, sino que constituyen una técnica que en definitiva busca verificar que las operaciones entre partes relacionadas están o no dentro de las condiciones de mercado, hecho impone la necesidad de contar con comparables para verificar el principio de plena competencia.

En cuanto a las prácticas en materia de inspección, las normas de la OCDE destacan que:

- La determinación en casos de precios de transferencia presentan dificultades específicas en relación con las prácticas normales de auditoría, para la administración tributaria como para el contribuyente. Así pues esta auditoría específica exige evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y las informaciones de naturaleza financiera u otras referentes al sector.³⁶³
- Por cuanto la fijación de los precios de transferencia no constituye una ciencia exacta, no será siempre posible determinar un solo precio correcto de plena competencia; por el contrario a veces es menester estimar el precio correcto tomando como referencia un rango de cifras aceptables.³⁶⁴
- Los fiscalizadores deben mostrar flexibilidad en su enfoque y no deben exigir, un nivel de precisión irreal habida cuenta de los hechos y circunstancias. Se recomienda que la administración tributaria en una determinación, considere la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, y examinen los precios de transferencia desde la perspectiva que el contribuyente ha elegido para fijar sus precios.³⁶⁵

³⁶²OCDE, “Directrices 1995”, § 1.12.

³⁶³ *Ibíd.*, § 4.7

³⁶⁴ *Ibíd.*, § 4.8

³⁶⁵ *Ibíd.*, § 4.9

La Comparabilidad dentro de la Determinación Tributaria

En el caso de la determinación tributaria en materia de precios de transferencia, es necesario establecer como presupuesto que general que, la determinación es un todo y la comparabilidad viene a ser una parte del todo. Así pues mientras que la facultad determinadora busca establecer, entre otros elementos, el *quantum* del tributo, la comparabilidad es uno de los aspectos a considerar dentro de la fiscalización tributaria.

Conociendo que el objetivo del régimen de precios de transferencia es establecer si una operación entre partes vinculadas, se adecuó a las condiciones de mercado como lo efectuarían partes independientes, la determinación tributaria también tendrá como objetivo verificar el principio de plena competencia. Para ello como se ha indicado en líneas anteriores, es necesario efectuar un análisis de comparabilidad. Así planteadas las cosas, la OCDE señala como “razones para el examen de comparabilidad” necesidad de “cotejar las características de las operaciones o de las empresas que hubieran influido en las condiciones de las negociaciones en plena competencia para”,³⁶⁶ todo esto con el fin de poder establecer el grado de comparabilidad actual y “poder realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia”.³⁶⁷

En este contexto y para propósitos de la presente investigación, a fin analizar una o varias operaciones vinculadas con operaciones no vinculadas, se debe considerar una permanente relación de los siguientes elementos: 1) Identificación de la operación controlada; 2) Identificación de los comparables; 3) Selección de fuentes de información; 4) Selección del método; y 5) Verificación del principio de plena competencia. De lo expuesto se destaca que la comparabilidad constituye un punto de conexión del análisis, en donde una vez identificada la operación a analizar se requiere compararla para establecer el cumplimiento del principio *arm's length*.

Es importante considerar que el análisis de comparabilidad “contiene un aspecto “cualitativo”: que hace a las condiciones esenciales del objeto a comparar; y otro “cuantitativo”: que se refiere a las cantidades involucradas a comparar”,³⁶⁸ y se agrega que “una de las características fundamentales en su aplicación en los precios de transferencia es

³⁶⁶ *Ibíd.*, § 1.17

³⁶⁷ *Ibíd.*

³⁶⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 4: la Comparabilidad (S.I: CIAT, s.f.).

que ambas debe cumplirse en forma simultánea”.³⁶⁹ Desde la óptica de estas características (léase: cualitativo y cuantitativo) se destaca la importancia de considerar no solo la identificación de una operación “comparable” similar, parecida o análoga, sino y sobre todo tener en cuenta el volumen de comparables. En este contexto, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias plantea considerar y conocer los comparables “plantados”,³⁷⁰ que son casos en donde “las empresas crean sus propios comparables ficticios”³⁷¹ a efectos de manipular sus precios”.³⁷²

Sin perjuicio de lo señalado, a fin de efectuar un análisis de comparabilidad, las normas OCDE identifican cinco factores para la comparabilidad, a saber:

1. Características de los activos o de los servicios,³⁷³ en este factor se destaca que las diferencias en las características específicas de activos o servicios explican por lo general, las diferencias en su valor en el mercado libre. Se consideran como características:³⁷⁴
 - De los bienes las particularidades físicas, aptitud de utilización, calidades, disponibilidad y volumen de provisión.
 - Para las prestaciones de servicios la naturaleza y extensión de los mismos.
 - Para los préstamos las tasas utilizadas y plazos.
 - Para la transferencia de bienes intangibles: tipo de retribución pactada para licencias, patentes, marcas y *knowhow*.

Se enfatiza en esta característica, que la comparación es útil cuando se comparan los precios operaciones vinculadas y no vinculadas, pero será menos relevante cuando se comparen márgenes de beneficios.

³⁶⁹ *Ibíd.*

³⁷⁰ *Ibíd.*

³⁷¹ Se plantea como ejemplo que “este esquema de planeamiento consiste, por ejemplo, en venderle a un independiente una cantidad menor del mismo producto comercializado con vinculadas, a un precio igual (o incluso inferior) –pero siempre por debajo del valor real de mercado- al pactado con estas últimas para luego utilizarlo como comparable (manipulado) interno”.

³⁷² *Ibíd.*

³⁷³ OCDE, “Directrices 1995”, capítulo I, acápite i), literal C, sub literal b), numeral 1.

³⁷⁴ CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, Lección 4: la Comparabilidad.

2. Análisis funcional,³⁷⁵ en este factor de destaca la necesidad de comparar las funciones asumidas por las partes, comparando actividades, responsabilidades asumidas o distribución del riesgo, por la empresa independiente y por la asociada, considerando la estructura y organización del grupo.
3. Las cláusulas contractuales³⁷⁶ de las operaciones que generalmentedefinen, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios reales entre las partes.
4. Las circunstancias económicas³⁷⁷ son un factor importante, en tanto y en cuanto, la comparación requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados.

Se consideran como circunstancias, entre otras, *“la ubicación geográfica, la dimensión y la tipología de los mercados, los niveles de oferta y demanda y el alcance de la competencia, pueden ser determinantes a la hora de fijar los valores de una transacción”*.³⁷⁸

5. Las estrategias mercantiles,³⁷⁹ como un factor que destaca aspectos propios de la empresa, como pueden ser “la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la empresa”.³⁸⁰

³⁷⁵OCDE, “Directrices 1995”, capítulo I, acápite i), literal C, sub literal b), numeral 2

³⁷⁶Ibid., sub literal b), numeral 3

³⁷⁷Ibid., sub literal b), numeral 4

³⁷⁸CIAT, Curso sobre Precios de Transferencia, Lección 4: la Comparabilidad

³⁷⁹OCDE, “Directrices 1995”, capítulo I, acápite i), capítulo I, literal C, sub literal b), numeral 5

³⁸⁰Ibid.

Procedimiento “tipo” de la OCDE para realizar un análisis de comparabilidad

Como quedó indicado en el capítulo 2 de esta investigación, en el Ecuador se adoptó el régimen de precios de transferencia considerando como referencia técnica las directrices de la OCDE de 1995;³⁸¹ sin embargo se recuerda que en la actualización de las directrices de julio de 2010,³⁸² a diferencia de las anteriores, dentro del análisis de la comparabilidad en el marco de selección del método de determinación de precios de transferencia, buscado que el proceso “resulte transparente”³⁸³ se describe un proceso “tipo” que se sugiere para realizar un análisis de comparabilidad, destacando que esta sugerencia se considera como “una buena práctica aceptada”,³⁸⁴ sin que su aplicación sea obligatoria.

De lo expuesto, para la presente investigación que pretende establecer la determinación tributaria en precios de transferencia, a pesar que la referencia técnica en el Ecuador no son las directrices actualizadas al 2010, resulta importante contar con un proceso con parámetros objetivos, que la OCDE sugiere para llevar a cabo la comparación de operaciones vinculadas y no vinculadas; como se analizó en el capítulo 2, si bien la normativa ecuatoriana establece “criterios de comparabilidad”³⁸⁵, que forman parte de las directrices de 1995 y 2010, la legislación no recoge esta recomendación de pasos a seguir.

En este orden de ideas, la OCDE en las directrices del 2010 plantea nueve pasos a seguir dentro de la comparación:³⁸⁶

- Paso 1:** Determinación de los años a ser cubierto dentro del análisis.
- Paso 2:** Análisis general del conjunto de las circunstancias del contribuyente en análisis.
- Paso 3:** Comprender las operaciones vinculadas (o controladas) objeto de comprobación, basándose en particular, en un análisis funcional a fin de seleccionar la parte objeto de análisis (cuando sea necesario), el método de

³⁸¹ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 89. Reglamento 2012

³⁸² OCDE, “Directrices 2010”.

³⁸³ OCDE, “Directrices 2010”, §3.3.

³⁸⁴ *Ibíd.*, § 3.4.

³⁸⁵ Numeral 2.1.3.

³⁸⁶ *Ibíd.*

determinación de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso, el indicador financiero que será analizado (en el caso de un método basado en el resultado de la operación), e identificar factores de comparabilidad importantes que deban tenerse en cuenta.

- Paso 4:** Revisión de los comparables internos existentes, si los hubiera.
- Paso 5:** Determinación de las fuentes de información disponibles sobre comparables externos cuando sean necesarios, teniendo en cuenta su fiabilidad relativa.
- Paso 6:** Selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado y, dependiendo del método, determinación del indicador financiero pertinente (por ejemplo, determinación del indicador de beneficio neto pertinente en caso de que se trate del método del margen neto operacional).
- Paso 7:** Identificación de comparables potenciales: determinación de las características clave que debe cumplir una operación no vinculada para poder considerarla potencialmente comparable, sobre la base de los factores pertinentes identificados en el Paso 3, “y de conformidad con los factores de comparabilidad”³⁸⁷.
- Paso 8:** Determinación y aplicación de los ajustes de comparabilidad que sean pertinentes.
- Paso 9:** Interpretación y uso de los datos recabados y determinación de la remuneración de plena competencia.

En adición, respecto a estos 9 pasos propuestos, la OCDE agrega que “en la práctica, este proceso no es lineal”³⁸⁸ y se plantea que desde los pasos 5 a 7 pueden repetirse hasta llegar a una solución satisfactoria, esto es “hasta la selección del método más apropiado, especialmente debido al hecho de que el examen de las fuentes de información disponibles puede influir en algunos casos sobre la selección del método de determinación de precios de transferencia”.³⁸⁹³⁹⁰

³⁸⁷ CIAT, Curso sobre Precios de Transferencia, Lección 4: la Comparabilidad

³⁸⁸ OCDE, “Directrices 2010”, § 3.5

³⁸⁹ *Ibíd.*

3.1.1 Revisión de casos de determinación del Servicio de Rentas Internas

Para efectos de esta sección, en el *Anexo 1* se analizan cinco³⁹¹ actos de determinación tributaria de precios de transferencia, en distintos sectores económicos, por impuesto a la renta en períodos fiscales entre el 2008 al 2011.

En éstos actos de determinación, se aplicó la LRTI reformada por la LET, y en este contexto, la revisión de las referidas actuaciones del SRI se realiza bajo dos aspectos, a saber; **i)** antecedentes generales, y **ii)** seguimiento del proceso “tipo” sugerido por la OCDE en las directrices actualizadas al 2010, en donde en el paso 3 se incluye criterios de análisis de comparabilidad.

Se destaca, a manera de conclusión preliminar, que en todos estos casos, la administración tributaria estableció que en las operaciones vinculadas efectuadas que analizó, estuvieron fuera del rango plena competencia en relación con operaciones no vinculadas, por lo que el SRI procedió a realizar ajustes para establecer el precio de transferencia bajo el estándar *arm's length*, generándose en todos los casos diferencias económicas a favor del fisco. Así también, se observa que la autoridad tributaria consideró indistintamente y sin hacer mención expresa, los 9 pasos sugeridos por la OCDE en las directrices del 2010, para comparar las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Así también se aclara que la revisión constante en el *Anexo 1*, se hace con un propósito académico, sin que las observaciones impliquen un pronunciamiento técnico o jurídico sobre la motivación, razonabilidad o pertinencia de la actuación de la administración tributaria en estos actos.

3.2 Importancia de la Selección del Método de Precios de Transferencia

Según analiza en el *Anexo 1*, los parámetros que estable el método escogido para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, tiene como consecuencia la

³⁹⁰ Por ejemplo, cuando no es posible encontrar información sobre operaciones comparables (paso 7) o realizar los ajustes necesarios (paso 8), los contribuyentes pueden tener que recurrir a otro método de determinación de precios de transferencia y repetir el proceso empezando por el paso 4.

³⁹¹ Los actos de determinación son actuaciones administrativas que a la presente fecha se encuentran impugnadas en la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario y están pendientes de resolución. Para efectos del estudio se descartan las referencias a la razón social o RUC de los contribuyentes. La revisión de las determinaciones no constituye una anticipación de criterio jurídico del tesista sobre la determinación practicada.

identificación y cuantificación del valor monetario que las operaciones controladas testadas difirieron de las operaciones no controladas. Sin embargo, la definición del método o de los métodos no es el punto de partida para verificar el principio *arm's length*, el método depende de un análisis preliminar que consiste en identificar el período fiscal que se analiza, comprender las circunstancias del contribuyente, conocer a cabalidad las operaciones vinculadas, y determinar las fuentes de información; así pues, teniendo un conocimiento de las operaciones se puede identificar el método o métodos que permitan comparar las operaciones. En este contexto, el CIAT recuerda que “podríamos decir que la información hace al método”³⁹² y luego añade que “realizar lo contrario, es decir, seleccionar un Método y luego buscar la información para aplicarlo, sería forzar el análisis de comparabilidad y restarle certeza al resultado”.³⁹³

En este punto es preciso recordar el enunciado general que plantea la OCDE cuando se refiere a la selección del método, por una parte las directrices de 1995 manifiestan que los métodos “*permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia*”,³⁹⁴ y por otra parte las directrices de 2010 afirman que “*que pueden utilizarse para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia*”.³⁹⁵ De lo citado, se destacan dos aspectos que merecen atención, por una parte, se puntualiza que los métodos tienen como fin último verificar la plena competencia, pero para el cumplimiento de este propósito “cuando decimos que vamos a analizar precios de transferencia estamos diciendo fundamentalmente que vamos a comparar”;³⁹⁶ por ello, al definir el método implícitamente estamos adoptando un mecanismo o técnica para comparar operaciones controladas con no controladas. Y por otra parte, la OCDE utiliza los términos “compatibles” y “coherentes”, lo que nos lleva concluir que el método (que se seleccione) tiene como propósito verificar si las operaciones controladas testadas tienen coherencia y

³⁹² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 2: Métodos Tradicionales (S.I: CIAT, s.f.).

³⁹³ *Ibíd.*

³⁹⁴ OCDE, “Directrices 1995”, § 1.68

³⁹⁵ OCDE, “Directrices 2010”, § 2.1

³⁹⁶ CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, lección 2.

compatibilidad con operaciones con controladas, a fin de establecer que las transacciones se han efectuado en condiciones de mercado independiente.

Si bien, el planteamiento de “comparar” de manera *a priori* consistiría en una actividad sencilla, en tanto y en cuanto, se confronta algo y en consecuencia se identifica diferencias entre ciertos rangos, lo cual determina el cumplimiento o incumplimiento del principio *arm's length*, la verificación de referido principio, plantea una dificultad tanto para el contribuyente como para la administración tributaria; no se debe olvidar que “dos empresas resultan comparables cuando las tareas realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos son similares”.³⁹⁷

En este contexto, de la revisión efectuada en el *Anexo I*³⁹⁸ que antecede, se ilustran tres ejemplos, en donde se evidencia diferencias de criterios que pueden tener un contribuyente y la administración tributaria frente a una misma operación en análisis:

- En la determinación de la “compañía farmacéutica” (año 2008), tanto la sociedad como la administración tributaria establecieron que el método aplicable era el de “Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional”. En este contexto, en el informe de precios de transferencia se utiliza como comparables a 6 compañías; por su parte la administración tributaria, en base a este informe, acepta 4 y rechaza 2 de las compañías definidas como comparables por la sociedad, por no tener funciones similares. Con la información de la 6 compañías al aplicar el indicador de “retorno sobre ventas” (ROE), y ajustes a cuentas por cobrar, cuentas por pagar, ventas e inventarios, el indicador ROE estuvo dentro del rango de plena competencia; pero cuando la administración tributaria aplica el mismo indicador y ajustes, a las 4 comparables aceptadas, el indicador ROE está fuera del rango de plena competencia. Es decir en este caso, modificando sólo el número de comparables cambian los resultados y en consecuencia, el SRI verifica que las operaciones controladas difieren de las operaciones no vinculadas.

³⁹⁷ *Ibíd.*

³⁹⁸ Revisión de casos de determinación del Servicio de Rentas Internas

- En la determinación de la “institución financiera” (año 2009), respecto a las “operaciones de reporto”, la entidad en su informe de precios de transferencia señala que el método aplicable es el de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, y en aplicación de este método, comparables seleccionadas e indicador no se realizó ajustes. Por su parte, la administración tributaria establece que el método aplicables es el de Precio Comparable no Controlado, y utilizando la tasa *US SOV REPO INDEX* establece que los intereses en las operaciones de reporto no estaban dentro de los parámetros de plena competencia. En este caso, la aplicación de un método u otro, genera resultados diferentes.
- En la determinación de la “compañía comercializadora” (año 2011), la sociedad en su informe de precios de transferencia identificó a 9 relacionadas, por su parte la administración tributaria identificó a 10.

Los ejemplos enunciados permiten corroborar que los precios de transferencia y la aplicación de sus métodos no son ciencia exacta, o una fórmula matemática que al registrar datos y variables se confirma el cumplimiento o no del principio de plena competente. Así pues, analizando las mismas operaciones, efectuando una modificación en el número de comparables, cambiando el método o el número de relacionadas, los resultados son contrapuestos y diferentes.

Lo expuesto nos permite recalcar la importancia de la selección del método, pero además y a la par, reviste se trascendental importancia la necesidad de plantear y de ser el caso replantear de ser el caso, las circunstancias, características, comparables e información, como pasos previos a elegir el método. En este sentido, se destaca que “la confiabilidad en la selección de un método respecto de los demás radica básicamente en el grado de comparación entre transacciones controladas e independientes, así como la amplitud y exactitud de la información que se disponga”.³⁹⁹ Es importante resaltar que la información juega un papel primordial no solo para seleccionar un método tradicional o no tradicional, sino para que mediante ajustes lograr una similitud en las operaciones a comparar.

³⁹⁹Vicente Torre Delgadillo, “Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico”, 68.

Ahora bien, considerando que al analizar operaciones controladas con no controladas vamos a “comparar”, en este ejercicio no siempre se va a encontrar a “esa” transacción o compañía independiente que sea el parámetro objetivo para confrontar la operación vinculadas, por ello el CIAT recuerda que:

Es razonable pensar que la identidad absoluta rara vez se verifique en la realidad (dos empresas idénticas o dos productos completamente iguales), pero si las condiciones son suficientemente similares, la comparación será posible en la medida que tales diferencias, o sus efectos en el análisis, pueden salvarse mediante ajustes o correcciones.⁴⁰⁰

En consecuencia, el objetivo de comparar cumplirá su propósito en la medida que exista información, que la información sea suficiente, fidedigna y accesible. Con este fin, cuando se piensa en la importancia de la selección del método, es necesario recordar que la información hace al método, en tanto y en cuando, según el método elegido dependerá la información a considerar.

Así por ejemplo, en los métodos tradicionales que se basan en las transacciones, tiene mucha importancia la información de los bienes o servicios para poder establecer los precios de los bienes o servicios y la similitud de las funciones; en cambio en los métodos no tradicionales que se basan en el beneficio de las transacciones, la información si bien es importante, debido a la falta de información, o casos en donde se realizan contribuciones únicas, o casos que involucran actividades sofisticadas, la exigencia de información es menor y más flexible. Para el efecto, según el método un detalle:

⁴⁰⁰ Ibíd., CIAT, Curso sobre Precios de Transferencia, lección 2

MÉTODO		¿Qué compara?	Ventaja	Desventaja	Información
TRADICIONALES Se basan en la transacción	Precio comparable no controlado	Precio de bienes o servicios	Compara productos o servicios no funciones	Encontrar comparable Poca información Requiere ajustes Deben ser muy similares	Alto
	Precio de reventa	Utilidades brutas en la enajenación de bienes	Las diferencias en productos o servicios son irrelevantes	No se pueda hacer ajustes Diferentes funciones del revendedor	Alto
	Costo adicionado	Operaciones sumando al costo de producción de una relacionada, el margen de utilidad de una independiente, y se compara con el precio de independientes	Requiere menos ajustes Se basa en las funciones	Que existan riesgos significativos Complejidad en los costos no subsanables	Alto
NO TRADICIONALES Se basan en el beneficio	División del beneficio de la transacción	Determina la utilidad operativa obtenida por el grupo en transacciones vinculadas, y distribuir el resultado en base a un indicador apropiado	No se requiere comparables Es flexible en cuanto a hechos y circunstancias únicos	Requiere información de partes y operaciones	Flexible
	Margen neto de la transacción	El margen neto operativo de transacciones controladas con operaciones comparables no controladas	Es menos sensible a diferencias en precios, funciones, o responsabilidades asumidas	Influye las variaciones de gastos operativos de las empresas	Flexible

Fuente: CIAT, Curso sobre Precios de Transferencia, lecciones 2 y 3
Elaboración propia

Finalmente, se debe considerar que la verificación del principio de plena competencia no constituye un ejercicio exclusivo de un método, por el contrario, las normas de la OCDE plantean la posibilidad de aplicar inclusive otro método que no conste en sus directrices, y así también se puede aplicar varios métodos al examinar operaciones de un contribuyente.

Aplicación de otros métodos y de varios métodos

Como se ha señalado, la tarea de verificar el cumplimiento del principio de plena competencia en materia de precios de transferencia no es una tarea sencilla, sino que reviste de particularidades específicas según las circunstancias y características propias de la

operación o sociedad que se compara. En este orden de ideas, corresponde plantear que al pretender elegir e identificar un método se debe tener en cuenta que:

No existe un método único aplicable a todas las situaciones posibles, y el uso de cualquier método específico no debe de ser desaprobado “per se”, a menos que se considere que exista otro que resulte más “apropiado” para satisfacer el principio de arm's length, prefiriendo siempre aquel en que exista un mayor grado de similitud y una relación más directa a la transacción.⁴⁰¹

Así por ejemplo, en el caso de la “institución financiera” en el *Anexo 1*, para operaciones de intermediación financiera de un mismo contribuyente, en el informe de precios de transferencia presentado a la administración tributaria se utilizó dos métodos diferentes (léase: Método del precio comparable no controlado y método de márgenes transaccionales de utilidad operacional); sea cual fuere el método escogido, no se debe olvidar que es posible seleccionar aquel método “que sea apto para ofrecer la mejor estimación de un precio de plena competencia”.⁴⁰²

Dentro de la selección del método, es necesario destacar además que los métodos de la OCDE no son los únicos, así por ejemplo el *Internal Revenue Service (IRS)* de los Estados Unidos de América ha elaborado otros métodos⁴⁰³ como el *Matching Transaction Method* (Método de la Operación Combinada), o el *Comparable Adjustable Transaction Method* (Método de la Operación Comparable Ajustable). Por su parte, el autor Vicente Torre Delgadillo al analizar los “métodos de valoración de precios de transferencia reconocidos internacionalmente”,⁴⁰⁴ además de los cinco métodos reconocidos en la directrices de la OCDE incluye al “Método del Beneficio Comparable” que se basa en comparación de ganancias conseguidas por empresas independientes en operaciones similares. Finalmente, en el caso del Ecuador como se analizó en el capítulo 2, además de los cinco métodos reconocidos en las directrices de la OCDE, el artículo 85 del RLRTI regula el “Método Residual de Distribución de Utilidades”.

⁴⁰¹ CIAT, *Curso sobre Precios de Transferencia*, lección 2.

⁴⁰² OCDE, “Directrices 1995”, § 1.69.

⁴⁰³ Vicente Torre Delgadillo, “Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico”, 63.

⁴⁰⁴ *Ibid.*, 70.

En este contexto, las directrices de la OCDE en su versión actualizada al 2010 señalan que “los grupos multinacionales conservan la libertad de aplicar métodos no descritos en estas Directrices (...) para determinar sus precios, siempre que estos satisfagan el principio de plena competencia en los términos descritos en estas Directrices,”⁴⁰⁵ es decir se permite y queda abierta la posibilidad de emplear otros métodos en materia de precios de transferencia, siempre y cuando tales métodos permitan establecer el cumplimiento del principio *arm's length*, sin embargo se enfatiza que estos métodos no deben sustituir a los métodos OCDE “cuando estos últimos resulten más apropiados en función de los hechos y circunstancias del caso”,⁴⁰⁶ y se conmina a que se fundamente las razones de considerar a los métodos de la OCDE como menos apropiados. En las directrices de 1995, la OCDE resalta que “los denominados "métodos de los beneficios comparables" o "métodos del coste incrementado/precio de reventa modificados" sólo pueden ser aceptados en la medida en que sean compatibles con estas Directrices”.⁴⁰⁷

Sobre esta última posibilidad de aplicar otro método no previsto en las directrices de la OCDE, para el caso del Ecuador, tal posibilidad es irrelevante ya que, los métodos de valoración con los seis definidos en el RLRTI, y la referencia técnica es la directrices de 1995; por lo tanto, los métodos aplicables, son única y exclusivamente, los previstos en la normativa vigente.

Criterios para seleccionar el método

Sobre los criterios para elegir el método que permitan verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, las directrices de la OCDE de 1995 tuvieron una modificación importante con la actualización de 2010. Así pues, para el año 1995 se consideraba la prevalencia de los métodos tradicionales sobre los métodos no tradicionales, en la actualización del año 2010 se plantea, son considerar un orden de preferencia, el método que más se adecúe al principio de plena competencia.

En este contexto, las directrices de 1995 dentro de la introducción al estudio de los métodos no tradicionales, denominados "los métodos del beneficio de la operación", y

⁴⁰⁵ OCDE, “Directrices 2010”, § 2.9

⁴⁰⁶ *Ibíd.*

⁴⁰⁷ OCDE, “Directrices 1995”, § 3.1

puntualiza que éstos se podrían emplear para “aproximarse a las condiciones del principio de plena competencia”,⁴⁰⁸ pero cuando los métodos tradicionales no resulten adecuados o su aplicación no sea posible. Es decir claramente, se establece en estas regulaciones, que son la referencia técnica para el Ecuador, que existe una prevaencia de los métodos tradicionales y una subsidiaridad de los métodos no tradicionales en caso de inaplicabilidad de los primeros.

Por su parte, las directrices de 2010 establecen que “los métodos basados en el beneficio no son métodos de último recurso a utilizar exclusivamente cuando los métodos tradicionales son inapropiados o resulta imposible su aplicación por diversas razones”,⁴⁰⁹ se agrega que este cambio en la prelación de los métodos “es consecuencia de las presiones de algunos de los Estados de la OCDE, que contemplaban en su legislación interna relativa a precios de transferencia la utilización del mejor método”,⁴¹⁰ y se destaca que dentro de la experiencia práctica en materia de precios de transferencia ha puesto de manifiesto como dificultad el “encontrar un precio libre comparable, así como de determinar los márgenes brutos que se aplican en las operaciones comerciales partes independientes, márgenes que luego se aplicarían a la operación vinculada en cuestión”.⁴¹¹

En este orden de ideas, las directrices actualizadas en cuanto a la selección el método disponen que:

La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de

⁴⁰⁸ *Ibíd.*

⁴⁰⁹ Blanca Entrena Moratiel, “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia”, 69.

⁴¹⁰ *Ibíd.*

⁴¹¹ *Ibíd.*

comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas.⁴¹²

A pesar de la nueva posición de la OCDE sobre la selección del método, quedan rezagos de la preferencia a los métodos tradicionales⁴¹³ cuando se considera que los métodos tradicionales que se basan en operaciones, constituyen el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas vinculadas se ajustan al principio de plena competencia, y se establece como preferencia “recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones”.⁴¹⁴ Sin embargo se agrega que existen casos en los que los métodos basados en el resultado de las operaciones (no tradicionales) son más apropiados que los métodos tradicionales.

Finalmente, la OCDE⁴¹⁵ puntualiza y califica como “práctica correcta”, que la elección del método más adecuado a una determinada operación debe “inscribirse en un proceso de búsqueda normalizado”,⁴¹⁶ que el “procedimiento tipo” con 9 pasos antes analizados (ver numeral 3.1 de este capítulo) como una buena práctica aceptada.

Como un último elemento a considerar, como se analizó en el capítulo 2 , dentro de la norma ecuatoriana,⁴¹⁷ para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, si existe un orden de prelación que deben satisfacer los contribuyente, inicialmente se deja abierta la posibilidad que será el contribuyente quien establezca el método de valoración más apropiado, pero se señala que se partirá de la utilización del método del precio comparable no controlado, para luego continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado, para lo cual debe considerar el mejor compatible con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; y luego se pueden aplicar los métodos no tradicionales.

⁴¹² OCDE, “Directrices 2010”, § 2.2

⁴¹³ *Ibíd.*, § 2.3

⁴¹⁴ *Ibíd.*

⁴¹⁵ *Ibíd.*, § 2.8

⁴¹⁶ *Ibíd.*

⁴¹⁷ Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374*, 86.Reglamento 2012

3.3 La Seguridad Jurídica en la Determinación de Precios de Transferencia

Una vez que se ha analizado la determinación tributaria en materia de precios de transferencia en el Ecuador, para el propósito de la presente investigación, corresponde analizar si este procedimiento, en la forma que esta normado cumple o no con los presupuestos doctrinarios de la seguridad jurídica.

Con antecedente general, es preciso enfatizar la dificultad que tiene no solo la administración tributaria sino los contribuyentes con transacciones sujetas al control de precios de transferencia, para establecer que las operaciones vinculadas cumplen o no con el principio de plena competencia. Para entender esta dificultad, el escrutinio jurídico necesariamente va acompañado de cuestiones técnicas que determinan que nos encontremos frente a operaciones sofisticadas y planificadas, que de una u otra manera merman⁴¹⁸ objetividad de la aplicación de uno u otro método de valoración.

No es de olvidar que la OCDE ha especificado en su plan de “lucha contra el erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” que numerosas estructuras empresariales que han desarrollado planificación fiscal, focalizan su esquema impositivo “en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles, difíciles de valorar, hacia países de menor tributación, donde sus ingresos puedan beneficiarse de un régimen tributario más favorable”;⁴¹⁹ es decir, la dificultad de determinar precios de transferencia va acompañada de prácticas en donde, la legislación nacional muchas veces queda obsoleta frente a concurrentes estructuras sofisticadas de planificación fiscal.

Considerando la dificultad expuesta, para efectos de la presente investigación, se analiza a continuación los precios de transferencia a la luz de los presupuestos doctrinarios de la seguridad jurídica,⁴²⁰ considerando para el efecto, algunos aspectos relevantes de los procesos de determinación tributaria analizados en el *Anexo I*.

⁴¹⁸Incluso intencionalmente, con el uso de “plantados” que, como se analizó son comparables creados por el propio grupo económico para distorsionar el análisis de comparabilidad.

⁴¹⁹OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 50.

⁴²⁰Analizados en el capítulo 1.

Precios de Transferencia y la Seguridad Jurídica en la Doctrina

Como se analizó anteriormente, tomando como referencia “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo” analizado en la XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,⁴²¹ se destaca que este foro académico con acierto concluyó que “la seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad”.⁴²²

En este punto, es necesario hacer una distinción útil para propósitos de la presente investigación, en cuanto el principio de legalidad en estricto sentido como lo afirma el profesor César Montaña Galarza “se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes”,⁴²³ es decir, este principio se refiere a la creación de tributos, pero en el caso de la valoración de los precios de transferencia, esta institución no es un tributo, sino es un procedimiento para verificar las condiciones de una operación vinculada, que concluyen en la determinación tributo. Sin embargo, el referido autor enfatiza que la legalidad no solo es un principio, sino que constituye un “valor del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición, o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes”.⁴²⁴

Así las cosas, se plantea la exigencia de que las “reglas jurídicas” para determinar los precios de transferencia formen parte del ordenamiento jurídico nacional, como de hecho ocurrió,⁴²⁵ cuando con ocasión del Decreto Ejecutivo número 2430⁴²⁶ en el año 2004 y con la LET⁴²⁷ en el año 2007, se incorporó en la legislación nacional la metodología de valoración de precios de transferencia.

En tal virtud, como antecedente al estudio de la seguridad jurídica en esta materia, se parte del presupuesto cierto de que, estas normas forman parte del ordenamiento jurídico

⁴²¹<http://www.iladt.org>

⁴²²Ibíd.

⁴²³César Montaña Galarza, "El Deber de Pagar Tributos y los principios de legalidad y de Reserva de Ley en la Constitución del Ecuador de 2008", 54.

⁴²⁴Ibíd.

⁴²⁵Como se analizó en el capítulo 1.

⁴²⁶Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 2430 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Reglamento 2004.

⁴²⁷Asamblea Constituyente, *Decreto Legislativo s/n - Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*.

nacional vigente y aplicable desde su publicación en el Registro Oficial. En este orden de ideas, considerando que el régimen de precios de transferencia se encuentra regulado en normas jurídicas, tal condición permite someter esta institución a los “presupuestos de la seguridad jurídica” analizados y definidos en el capítulo 1, a saber: vigencia plena y efectiva, certeza y claridad, publicidad, y aplicación por autoridad competente, que se analizan a continuación.

1. Vigencia plena y efectiva

Dentro de este elemento, se verifica que la normativa de precios de transferencia (en adelante normas PT) son normas que desde su aplicación plena, esto es en el año 2004, fueron publicadas en el Registro Oficial, y como consecuencia, por presunción de derecho⁴²⁸ se entienden conocidas por todos y su desconocimiento no exime su cumplimiento.

En este punto, un asunto que de manera *a priori* podría constituir un cuestionamiento, es el hecho que en el año 2004 las normas PT, fueron promulgadas dentro del Decreto Ejecutivo número 2430, que es una norma de carácter “reglamentario” (con jerarquía infra legal), pero con la expedición de la LET en el año 2008, dicha normativa mutó a estatus legal.

Sin necesidad de plantear una discusión, si el carácter reglamentario de las normas PT entre los años 2004 a 2007 afecta su aplicación, de destaca que dicho decreto, cuando estuvo vigente,⁴²⁹ no fue declarado constitucional o ilegal, es más la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en Quito,⁴³⁰ dentro de un juicio de impugnación que perseguía la anulación total con efectos generales del decreto, iniciado por la Cámara de Comercio de Quito, confirmó la legalidad de la norma⁴³¹. Así mismo se

⁴²⁸Ecuador, Congreso Nacional, *Código Civil*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 46*. (Quito, 24 de junio, 2005), arts. 6 y 32.

⁴²⁹Fue derogado por el Decreto Ejecutivo número 1051 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Registro Oficial, Suplemento No. 337 de 8 de mayo de 2008).

⁴³⁰Ecuador, Función Judicial, *Sentencia juicio de impugnación 22891-2723 de 24 de octubre de 2005, Cámara de Comercio de Quito en contra del Presidente de la República*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 166*. (Quito, 15 de diciembre, 2005).

⁴³¹ En la Sentencia, la Primera Sala señaló que:

- Según el artículo 91 del Código Tributario, el sujeto activo dentro de la determinación directa, puede regular los precios de transferencia. Es decir, si bien el desarrollo de los precios de transferencia fue vía norma reglamentaria, el fundamento está previsto en la ley.

destaca que, al ser una normativa que no crea, modifica o extingue tributos, no merece particular atención el principio de legalidad.

Como un segundo asunto a considerar dentro de este elemento en análisis, se resalta que las normas PT vigentes, fueron expedidas por las autoridades competentes para su emisión. En el caso de la LET fue emitida por una Asamblea Nacional Constituyente de plenos poderes, que según motivó en su expedición,⁴³² tenía competencia para emitir leyes; y en el caso del RLRTI, éste fue expedido por el titular de la Función Ejecutiva,⁴³³ quien es la autoridad constitucionalmente competente para reglamentar el contenido de la ley.

Como un tercer asunto, se destaca que la aplicación de las normas PT en los casos analizados en el Anexo 1, fueron por ejercicios fiscales posteriores al de la vigencia de la LET, y en el caso de la normativa reglamentaria, fue la aplicable entre los ejercicios fiscales 2008 a 2011, vigentes para cada período según correspondía.

Como un cuarto asunto, se considera que las normas PT fueron pronosticables y predecibles en cuanto a su aplicación, ya que, una vez que éstas fueron publicadas, fueron conocidas previamente por los contribuyentes, de tal manera que si las operaciones efectuadas cumplían los presupuestos jurídicos de vinculación y sujeción al control de precios de transferencia, se aplicó dicha normativa. Sin perjuicio de que las normas reglamentarias han sido sustituidas, las normas de valoración de los precios de transferencia han permanecido en el tiempo garantizando su aplicación y los patrones de comportamiento

-
- El Servicio de Rentas Internas puede efectuar las comprobaciones correspondientes en base a la información actualizada de las operaciones de comercio exterior, requiriendo información a los organismos respectivos y considerando las normas internacionales de valoración, pero enfatiza que todo esto lo hará respetando los principios tributarios de igualdad y generalidad.

Por su parte, en el numeral Octavo de las Sentencias, señaló: *“En el numeral 1 del considerando cuarto de este fallo consta un extracto del contenido del artículo 91 del Código Tributario que es objeto de la reglamentación constante en el Decreto Ejecutivo No. 2430, pero en ninguna de esas disposiciones condiciona la reglamentación de los precios de transferencia cuando se realice ventas internas, al exterior o por importaciones de empresas relacionadas, motivo por el que, conforme lo señalado en el numeral 4 del considerando sexto de este fallo, la Sala considera que la gestión de regular los precios de transferencia no está vinculada legalmente por ventas internas, externas o por importaciones que se efectúen entre empresas relacionadas; sin embargo, como se señaló en el numeral 3 del mismo considerando sexto, la reglamentación sobre empresas relacionadas se aplica a las partes pertinentes de los numerales 13 del artículo 9, incisos 9 y 11 del numeral 11 del artículo 10, inciso 3 del artículo 11 y numeral 4 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, codificada, en cuanto de la relación entre personas naturales o jurídicas devienen los derechos y obligaciones referidos en esas normas”*.

⁴³²Ecuador, Asamblea Constituyente, *Decreto Legislativo s/n - Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, considerando primero: “Que mediante el Mandato Constituyente No. 01 publicado en el Registro Oficial 223, del 30 de Noviembre 2007, la Asamblea Constituyente resolvió asumir las competencias del Poder Legislativo”.

⁴³³Asamblea Constituyente, *Constitución de la República del Ecuador*, 147.13.

de conducta para los sujetos de obligaciones tributarias sujetas a control. En todo caso, la plena vigencia de las normas reviste además la necesidad de considerar el principio de irretroactividad rector en materia tributaria, en donde las normas rigen sólo para el futuro, principio que a su vez es aplicable en las normas PT, sin que se advierta que estas normas tengan consideración especial alguna, que configure una excepción en cuanto a su vigencia en el tiempo.

Finalmente, como un último asunto en cuanto a la vigencia efectiva, se establece con ocasión de las normas PT, en los términos que señala el autor José Luis Terán, éstas brindan a los contribuyentes la “posibilidad de que su amparo sea eficaz”,⁴³⁴ en la medida que según el Código Tributario, los actos de determinación son susceptibles de ser reclamados en sede administrativa, y sin necesidad de agotar esta instancia ante la propia administración, los actos de fiscalización pueden ser objeto de impugnación en vía judicial⁴³⁵, como ocurre en los casos analizados en el *Anexo I*, en cuanto, una vez practicadas la determinación por el SRI, éstos fueron impugnados al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, por cuanto las compañías sujetas a determinación alegan inconformidad con la actuación del autoridad fiscal que revisó sus operaciones relacionadas.

En función de lo expuesto, se establece que las normas PT cumplen con el presupuesto de vigencia plena y efectiva.

2. Certeza y claridad

Otro elemento para establecer la seguridad jurídica es la “certeza” analizado en el capítulo 1, por cuanto en un universo normativo en constante modificación, con proliferación legislativa abundante, la aplicación de una norma no sólo debe atenderse a la presunción de conocimiento desde su publicación oficial, sino que es importante contar con

⁴³⁴ José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, 60.

⁴³⁵ Al respecto, el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador manda que: “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”. Esta norma a su vez es recogida en el artículo 3 del Código Orgánico de la Función Judicial estableciendo como principio la “impugnabilidad en sede judicial de los actos administrativos”; finalmente, según el artículo 218 del referido código los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario son competentes para conocer y resolver impugnaciones de actos administrativos de determinación. Ver: Ecuador, Asamblea Nacional, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 544*. (Quito, 9 de marzo, 2009).

normas ordenadas y no dispersas, que abonen a pronosticar un determinado comportamiento estatal. Así las cosas, según se analizó, si bien el Ecuador ha sido uno de los países que incorporó tardíamente la normativa de precios de transferencia, no es menos cierto que sus principales afectados son empresas multinacionales o compañías cuya actividad económica principal es el comercio exterior en distintos países, que como tales son entidades económicas que tenía conocimiento previo de las normas de precios de transferencia, sin perjuicio de la vigencia oficial en el territorio nacional.

En este orden de cosas, la certeza normativa en materia de precios de transferencia consta principalmente en el Ley de Régimen Tributario Interno,⁴³⁶ y su reglamento⁴³⁷ que en lo principal establecen los métodos de valoración, y resoluciones⁴³⁸ de la Dirección General del SRI que establecen determinados deberes formales.

En el presente caso, merece principal atención el RLRTI, que como se indicó en el capítulo 2, establece como referencia técnica a las directrices de la OCDE de 1995 (como un reenvío normativo), en la medida que sean congruentes con la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador. Estas directrices están desarrolladas en 8 capítulos, 1 apéndice y anexos, en esta normativa adoptada por el Ecuador, no solo constan los métodos de valoración,⁴³⁹ sino que regula aspectos relacionados con documentación,⁴⁴⁰ cuestiones sobre activos intangibles, asuntos sobre servicios intragrupo, y acuerdos sobre reparto de costos.

Si bien de una revisión preliminar de la normativa disponible y aplicable en el Ecuador, se podría establecer que en estricto sentido se cumple con el presupuesto de certeza y claridad dentro de la seguridad jurídica, por cuanto se tiene certeza de las normas dentro de las cuales se circunscribirá la actividad estatal y privada en la materia, la dificultad está como se ha analizado, en la aplicación de las directrices en casos particulares ya que la verificación del principio de plena competencia exige “juicios de valor por parte tanto de la Administración como de los contribuyente”.⁴⁴¹

⁴³⁶Con 1 artículo, el agregado a continuación del artículo 4.

⁴³⁷Con 8 artículos, del 84 al 91.

⁴³⁸Que instrumentan la presentación de información.

⁴³⁹Analizados en el capítulo 2

⁴⁴⁰Criterios para obtener información, información útil, y recomendaciones.

⁴⁴¹OCDE, “Directrices 1995”, § 1.12

Así pues cabe la posibilidad de que, frente a mismos hechos la interpretación del contribuyente sea una y por otra parte la interpretación de la administración sea diametralmente contrapuesta; o frente a mismo hechos y la elección de un mismo método, un ajuste o la elección o descarte de un comparable, dé como resultado posiciones diferentes que se pueden materializar en una situación más gravosa para el contribuyente o una excesiva carga impositiva a favor del estado. En este escenario, cuando la OCDE analiza las dificultades prácticas de las normas PT señala que:

Con frecuencia, tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información adecuada para aplicar el principio de plena competencia. Éste puede exigir una cantidad importante de datos ya que, normalmente, requiere que los contribuyentes y las Administraciones tributarias evalúen operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se pueda acceder puede resultar incompleta y difícil de interpretar; si existiera otra información, podría ser complicado obtenerla a causa de la localización geográfica tanto de ésta como de las partes que pueden procurarla. Además, puede suceder que, por razones de confidencialidad, resulte inviable conseguir información de empresas independientes. En otros casos, puede ser que simplemente no exista información relevante acerca de empresas independientes.⁴⁴²

Sin perjuicio de lo expuesto, la misma OCDE reconoce el riesgo de que existan “juicios de valor” de las partes, pero rescata que las directrices⁴⁴³ ofrecen una posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en operaciones controladas empresas asociadas. Enfatiza que la referida aproximación no es sencilla en la práctica, pero considera que estas normas, en la práctica internacional, determinan generalmente niveles adecuados de rentas aceptables para las administraciones tributarias.

En los casos que se analizaron en este capítulo, se evidencia las diferencias (aunque parezcan mínimas) en cuanto los comparables elegidos o descartados, pero estas diferencias

⁴⁴²Ibíd.

⁴⁴³Ibíd., 1.13

en la medida que corresponden a “juicios de valor” de los contribuyentes o de la administración, los resultados obtenidos establecen diferencias significativas.⁴⁴⁴ Sin embargo,⁴⁴⁵ debido a la inconformidad de los contribuyentes en la determinación de la autoridad tributaria, corresponderá a la instancia especializada judicial decidir sobre si el criterio del contribuyente en su informe de precios de transferencia o el criterio de la administración en su acto de determinación establece o no el cumplimiento del principio de plena competencia.

En este orden de ideas, lo planteado deriva en un aspecto que merece atención, y es que finalmente, a pesar de que existen normas que establecen la certeza del derecho, son los jueces de los tribunales contencioso tributarios quienes deben conocer y resolver éstas cuestiones altamente técnicas, que revisten juicios de la valor de las partes, que son producto de operaciones económicas y financieras sofisticadas. Así pues, la consecución de la seguridad jurídica requiere, de administradores de justicia que conozcan no solo las directrices técnicas de la materia sino la sensibilidad implícita cuando se analiza de una determinada operación en materia de precios de transferencia. Sobre este tema, en la práctica es escasa la actuación judicial que haya resuelto conflictos que involucren precios de transferencia, sin embargo constituye una exigencia a los jueces conocer la materia, a fin de lograr resoluciones y precedentes judiciales que constituyan un referente jurídico sobre la aplicación de las directrices de *arm's length* en el país.

Consideración práctica en la determinación tributaria

Según se analiza en los casos de determinación, en el *Anexo I*, salvo el caso de la compañía de fabricación de accesorios para vehículos, que según consta en el acto no tenía la obligación de presentar un informe de precios de transferencia, en los demás casos, la actuación del SRI tuvo como piedra angular el informe de precios de transferencia. En este contexto, en todos los casos (excepto en la institución bancaria) la administración tributaria

⁴⁴⁴En cuanto según los contribuyentes se cumple el principio de plena competencia, y según el SRI se ajustó los precios resultando así diferencias a favor del fisco.

⁴⁴⁵ Sin que haya sido motivo de análisis en este trabajo el sustento y razonabilidad de los valores determinados.

corroboró la aplicación del método elegido por los contribuyentes, como el método aplicable para verificar el principio de plena competencia.

Lo expuesto nos lleva a considerar la importancia que tiene el informe de precios de transferencia en los casos que se exige su presentación, puesto que en la práctica constituye un filtro respecto al universo de contribuyentes, que la autoridad fiscal tiene para la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. En este orden de ideas, se destaca que “más allá la titularidad de la carga de la prueba, para una adecuada fiscalización, el contribuyente deberá proporcionar información y hasta podría darse el caso, de la aplicación de presunciones en el caso de contar con la información”.⁴⁴⁶⁴⁴⁷

Como se precisó en líneas anteriores, la certeza no solo está en la existencia de normas, sino que supone que tanto los contribuyentes como la administración tributaria, en sus informes de precios de transferencia y en actos administrativos, según corresponda, actúen circunscritos dentro de parámetros objetivos, considerando que en la mayoría de casos la información que proporcione el contribuyente (en su informe) es la sustancia de una eventual determinación.

Sobre este punto, se resalta que la OCDE reitera la importancia de la información que proporciona el contribuyente, que en presente caso configura la certeza en tanto se provee insumos o elementos objetivos para valorar el cumplimiento del principio de plena competencia, así pues las directrices recomiendan que “los inspectores tomen en consideración la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, a fin de que el análisis de los precios de transferencia responda a las realidades empresariales”,⁴⁴⁸ y luego recomienda además que “los inspectores comiencen por examinar los precios de transferencia desde la perspectiva que el contribuyente ha elegido para fijar sus precios”.⁴⁴⁹

Por otra parte, otro aspecto que merece atención especial es la utilización del “valor de aduana” en la determinación de precios de transferencia. Así las cosas, en una operación

⁴⁴⁶Giovanni Gonzalo Cerrón López, “Precios de Transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE” en *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 13/2011* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011),

53. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2011_13_11.pdf

⁴⁴⁷ Sobre la carga de la prueba se analiza más adelante.

⁴⁴⁸ OCDE, “Directrices 1995”, § 4.9

⁴⁴⁹ *Ibíd.*

de comercio exterior de importación de bienes, puede darse el caso que el contribuyente pretenda nacionalizar sus bienes a un “valor bajo” a efectos de disminuir la carga tributaria aduanera; y por otro lado, otros contribuyente puede registrar la importación de los mismos bienes con un “valor superior” a efectos de lograr un mayor rubro de gastos deducibles.

En este orden de ideas, “las valoraciones aduaneras, en cuanto que tienen lugar en el momento en que se produce la transmisión o en un momento próximo, pueden ser útiles a las Administraciones tributarias en la evaluación de la condición de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada”.⁴⁵⁰ Lo expuesto permite destacar la necesidad de que las administraciones aduanera y tributaria tengan la suficiente coordinación e intercambio de información;⁴⁵¹ y así las cosas, un eventual problema de “certeza y claridad” en la determinación de precios de transferencia, puede tener como sustento operaciones aduaneras con que cuenta la administración tributaria permitiendo que el valor declarado en aduana constituya un elemento de juicio válido.

Motivación como forma de certeza y claridad

En adición a lo expuesto, partiendo del hecho que las diferencias factuales y jurídicas, en gran medida se resolverán en instancia judicial,⁴⁵² además de tener normas claras y ciertas, los actos administrativos de la autoridad fiscal al constituir instrumentos que forman parte del ordenamiento jurídico, también deben tener certeza y claridad, característica que se logra a través de la motivación,⁴⁵³ a fin de que “el sujeto pasivo sepa

⁴⁵⁰Ibíd.,§ 1.66

⁴⁵¹ Sobre este tema la OCDE plantea que “Sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, sin que fuera difícil de conseguir en países en los que la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana ya se ha integrado. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información de tal manera que ésta pueda fluir con mayor facilidad entre las distintas administraciones.”Ibíd.,§ 1.67

⁴⁵²Y como se analizó en el capítulo 2, existe a la fecha una sola sentencia de primera instancia en la materia.

⁴⁵³Según Agustín Gordillo, en la motivación, “En cada caso será indispensable explicar clara, acabada y exhaustivamente, cuáles son los hechos que la administración considera que están probados, cuál es la prueba que a su juicio lo sustenta, qué valoración reciben dichas pruebas, qué relación existe entre tales hechos y lo que el acto dispone, qué normas concretas son las que se aplican al caso (no bastando, según quedó dicho, la genérica invocación de una ley) y por qué se las aplica, etc. Esto demuestra que la razonable y necesaria fundamentación o motivación no es un problema de forma sino de fondo y que su presencia u omisión no se puede juzgar desde un punto de vista formal pues hace al contenido del acto y a la

cuáles son las razones de hecho y de derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos”.⁴⁵⁴

En fin, corresponde a la administración tributaria en caso de que concluya que las operaciones controladas de un contribuyente, no cumplen el principio de plena competencia, motivar suficientemente los fundamentos de hecho y de derecho, ya que a pesar de que el acto administrativo que se emite goza de la presunción de ejecutoriedad, al ser una presunción de hecho que admite prueba de contrario, las conclusiones de la determinación practicada están sujetas al escrutinio y oposición de los contribuyentes, y eventualmente, debido a la falta de motivación, el acto puede ser declarado nulo, como consecuencia jurídica prevista en la Constitución del Ecuador.⁴⁵⁵ Sobre este punto, como se señaló, la determinación del precio de mercado – en particular en la fiscalización del impuesto a la renta -, lleva consigo en muchos casos la necesidad de realizar ajustes a una o más operaciones, para lo cual, el debido detalle y explicación de los ajustes constituirá un requisito indispensable para que el acto administrativo de determinación esté debidamente motivado.

Carga de la Prueba

Sobre este punto, es necesario destacar que las directrices, como referencia técnica en la legislación ecuatoriana en la materia, “no establecen un criterio claro y específico en torno a una cuestión fundamental como la carga de la prueba de los precios de transferencia”,⁴⁵⁶ y se agrega que “se deja a la discreción del legislador de cada Estado, variando considerablemente las implicaciones en función de la cual sea la solución final”.⁴⁵⁷

Como se ha puntualizado, la verificación del principio de plena competencia cuando actúa la administración, supone la emisión de un acto administrativo, mismo que se

razonabilidad de la decisión”. Agustín Gordillo, *El acto administrativo*, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 10, 2011) X-20. www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo10.pdf

⁴⁵⁴ Carlos M Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, 560.

⁴⁵⁵ Asamblea Constituyente, *Constitución de la República del Ecuador*, 76.

⁴⁵⁶ Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 19

⁴⁵⁷ *Ibíd.*

presume estar llamado a cumplirse. Así las cosas, la normativa nacional prevé que el acto de determinación que emite la administración es impugnabile, hecho que supone que el contribuyente puede justificar o desvirtuar, en una instancia posterior administrativa o judicial, el contenido del acto. Es decir, la carga de la prueba recae sobre el contribuyente.

Sobre este aspecto, las directrices de la OCDE señalan la posibilidad que la carga de la prueba la tenga la administración o el contribuyente, de los cual se establece que en el caso del Ecuador, la carga de la prueba la tiene el contribuyente. Así las directrices señalan que:

En la mayoría de las jurisdicciones, la Administración tributaria soporta la carga de la prueba, lo cual exige que la Administración tributaria realice, prima facie, una demostración de que el precio determinado por el contribuyente es conforme con el principio de plena competencia. Se debería advertir, sin embargo, que incluso en tal caso la Administración tributaria puede obligar con toda razón a que el contribuyente presente sus cuentas que permitan a la Administración tributaria realizar su análisis de las operaciones vinculadas. En otras jurisdicciones puede ocurrir que los contribuyentes tengan que soportar la carga de la prueba en algunos aspectos.⁴⁵⁸

En el caso de la legislación nacional, se parte con el supuesto que el contribuyente no solo debe presentar información sobre operaciones con partes relacionadas, sino que en la determinación del sujeto pasivo del impuesto a la renta debe “declarar”, por una parte los activos e ingresos con parte relacionadas en el exterior (sean paraísos fiscales u otros regímenes), y por otra parte, en la declaración debe ajustar la base imponible del impuesto, y así, esta declaración es definitiva y vinculante⁴⁵⁹ para con la administración tributaria. Considerando los efectos de la declaración al contribuyente debe tener el respaldo y justificaciones, no solo “que las transacciones tuvieron lugar y que existe justificación económica para su aplicación, también hay que demostrar que terceros independientes habrían llegado a un acuerdo en términos similares”.⁴⁶⁰

⁴⁵⁸OCDE, “Directrices 1995”, § 18

⁴⁵⁹Congreso Nacional, *Código Tributario*, 89.

⁴⁶⁰Giovanni Gonzalo Cerrón López, “Precios de Transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE”, 52.

Así también, en el caso que se cumplan los presupuestos reglamentarios correspondientes, el contribuyente debe presentar un informe integral de precios de transferencia o un anexo de operaciones con partes relacionadas. En este orden de ideas, en caso de una verificación inicial de la administración tributaria, corresponde al contribuyente la obligación de justificar la información contenida en la declaración o informe, según corresponda.

En caso que la autoridad tributaria llegue más allá y emita un acto de determinación, tal acto goza de la presunción de ejecutoriedad, que como se indicó, es una actuación administrativa está llamada a cumplirse, pero como presunción de hecho admite prueba contrario;⁴⁶¹ en este contexto, la obligación de desvirtuar la presunción del acto corresponde al contribuyente.

Finalmente, como regla general el Código Tributario establece la obligación del actor, dentro de un procedimiento contencioso tributario, de probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada;⁴⁶² es decir corresponde al actor atacar la presunción del acto administrativo. Al respecto es procedente destacar la precisión de José Vicente Troya al respecto:

Lo que se propone el actor del juicio, que es siempre el particular, es desvirtuar la presunción de legitimidad que goza el acto administrativo. La presunción de legitimidad connota que el acto administrativo se tiene por legítimo mientras no se demuestre lo contrario. La presunción de ejecutoriedad va de la mano con la presunción de legitimidad. Si un acto se presume legítimo debe cumplirse. Cuando el actor demandante impugna la presunción de legitimidad y de suyo la de ejecutoriedad que es consecuencia.⁴⁶³

Sin perjuicio de la obligación que tiene el contribuyente de probar sus afirmaciones, el Código Tributario⁴⁶⁴ establece además, que si bien se presumen válidos los actos y

⁴⁶¹ *Ibíd.*, 82.

⁴⁶² Congreso Nacional, *Código Tributario*, 258. “Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria”.

⁴⁶³ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Internacional Tributario* (Quito: Corporación Editora Nacional, 1990), 173.

⁴⁶⁴ Congreso Nacional, *Código Tributario*, 259. “Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación

hechos que no fueron impugnados, respecto a los que sí fueron impugnados se enfatiza que le corresponde a la administración la carga de la prueba respecto a los hechos y actos de los cuales se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. Lo señalado, daría a entender que la carga de la prueba la tienen los sujetos activo y pasivo sin condición o limitación alguna, sin embargo, este planteamiento es necesario contextualizarlo según amerite el caso.⁴⁶⁵ Así pues, en la impugnación de un acto de determinación (que puede ser en materia de precios de transferencia) que concluye con el levantamiento de cargos a un contribuyente, de manera inequívoca se establece que le corresponde al afectado (sujeto pasivo) desvirtuar las presunciones del acto toda vez y más si se impugnan expresamente estos cargos, por así exigirlo la ley.⁴⁶⁶

En virtud de lo expuesto, dentro de este aspecto a pesar de que las directrices de la OCDE plantean la posibilidad de que la carga de la prueba la tenga la administración tributaria, en el caso ecuatoriano, la corriente que sigue la legislación establece que es el contribuyente quien está llamado a desvirtuar las presunciones que revisten el acto administrativo que ha sido impugnado, y en caso de que se inicie un procedimiento contencioso tributario, de igual manera es el contribuyente quien tiene la obligación de probar las afirmaciones de la demanda.⁴⁶⁷

administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía” (lo resaltado fuera de texto).

⁴⁶⁵ Artículo 258 y 259 del Código Tributario.

⁴⁶⁶ En este contexto, en un Recurso de Casación conocido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, en donde entre los cargos se argumentaba la falta de aplicación del artículo 259 del Código Tributario (prueba a cargo de la administración tributaria) dentro de una impugnación de un acto de determinación, la referida Sala destacó la necesidad de verificar cual es la norma aplicable al caso, y en este escenario analizó: “(...) planteado así el problema, la Sala formula las siguientes consideraciones: a) Si bien de conformidad con lo preceptuado en el art. 258 del referido Código, es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, también es necesario confrontar esa disposición con la antes transcrita para establecer cuál es la aplicable al caso; b) En la especie, la Empresa actora ha impugnado los actos de determinación practicados por la Administración Tributaria, razón por la que a ésta le correspondía probar los actos y hechos del contribuyente por tratarse de un deber sustancial; similar criterio ha sido sentado por la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, en forma reiterada”. Ecuador, Función Judicial, *Sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacionalde Justicia, recurso de casación 179-2009 de 24 de febrero de 2010, compañía Ferretería Orbea Travez Cía. Ltda. en contra del Servicio de Rentas Internas*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 193*. (Quito, 15 de septiembre, 2011).

⁴⁶⁷ En caso de que se impugne el acto.

Como corolario de lo expuesto, sea que la carga de la prueba la tenga el contribuyente (como el caso ecuatoriano) o en su defecto la administración,⁴⁶⁸ las normas de la OCDE destacan un principio básico de la convivencia humana que es la buena fe, y enfatiza que la administración tributaria debe estar dispuesta a “actuar de buena fe demostrando que ha determinado los precios de transferencia con arreglo al principio de plena competencia, aun si la carga de la prueba incumbe al contribuyente”,⁴⁶⁹ y luego señala que “de manera similar, los contribuyentes deberían estar dispuestos a demostrar de buena fe que han fijado sus precios de transferencia conforme al principio de plena competencia, con independencia de dónde recae la carga de la prueba”.⁴⁷⁰

La Consulta Tributaria

Si bien las normas PT brindan certeza y claridad en tanto y en cuanto están publicadas en el Registro Oficial y las normas técnicas han sido aprobadas por la OCDE, como se analizó en el capítulo 2, el RLRTI establece la posibilidad de que los contribuyentes pueden consultar⁴⁷¹ a la administración tributaria la metodología que se debe utilizar para la determinación de precios de transferencia, para lo cual, el consultante debe presentar una propuesta de valoración previa acorde al principio de plena competencia,⁴⁷² y señalar los supuestos críticos de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente.

En este contexto, con la posibilidad de consultar se corrobora con uno de los postulados de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,⁴⁷³ en donde al analizar “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”, se estableció

⁴⁶⁸ *Ibíd.*, *Código Tributario*, 259.

⁴⁶⁹ OCDE, “Directrices 1995”, § 4.16

⁴⁷⁰ *Ibíd.*

⁴⁷¹ Artículo 4 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, 15.4. También del artículo 88 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del 2012. Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 88. Reglamento 2012.

⁴⁷² Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 - Procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia.*

⁴⁷³ <http://www.iladt.org>

que la consulta es una herramienta de los contribuyentes para vincular a las administración sobre el contenido y alcance de las normas, en este caso de precios de transferencia. Así las cosas, la normativa vigente permite alcanzar la certeza y claridad de las normas PT mediante consultas.

En este orden de ideas, se destaca por otra parte, como un mecanismo que permitiría tener certeza, como elemento de la seguridad jurídica, en la determinación de precios de transferencia, es la posibilidad de que los contribuyentes puedan realizar acuerdos previos sobre precios de transferencia (APP o APAs⁴⁷⁴) con la administración tributaria (como se analizó en el capítulo segundo de esta investigación); en donde los sujetos activo y pasivo establecen acuerdos previos sobre ciertos criterios para operaciones en un determina período de tiempo, tales como, el método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros.⁴⁷⁵

En este contexto, este acuerdo previo con la administración tributaria, es “una alternativa a las técnicas tradicionales de auditoría o de revisión”,⁴⁷⁶ que depende del compromiso de los participantes; respecto de lo cual se destaca que en la legislación nacional, se prevé la posibilidad realizar consultas sobre la valoración a la administración tributaria,⁴⁷⁷ pronunciamiento que es vinculante para la autoridad, pero no se establece la posibilidad de acuerdos previos en estricto sentido (convención o acuerdo de voluntades), situación que permitiría en la práctica alcanzar la certeza en la determinación de precios de transferencia.

Consideraciones en Cuanto a la Exención del Régimen de Precios de Transferencia

Según se analizó en el capítulo 2, dentro de la normativa vigente se establece una exención del régimen de precios de transferencia,⁴⁷⁸ en tres casos, a saber: (i) cuando se tenga un impuesto causado superior al 3% de sus ingresos gravables; (ii) cuando no se realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes;

⁴⁷⁴ En inglés “*Advance Pricing Agreement – APAs*”

⁴⁷⁵ OCDE, “Directrices 1995”, § 4.124

⁴⁷⁶ Ibíd. “Directrices 1995 - anexos” §52

⁴⁷⁷ Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC14-00001048*.

⁴⁷⁸ Art. 5 a continuación del 15 de la LRTI

y,(iii) cuando se mantenga suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

Sobre esta dispensa a la sujeción de control de precios de transferencia, la doctrina se ha pronunciado señalando que “la OCDE no se muestra favorable al desarrollo de estos mecanismos”⁴⁷⁹ y se enfatiza que “a pesar de su certeza, facilidad y simplificación, tanto por parte de la empresa como por parte de la Administración, generando una disminución en la litigiosidad”.⁴⁸⁰ Si bien con estos instrumentos la administración tributaria “vería reducida su actividad de fiscalización hacia los sujetos que adopten el puerto seguro, lo que liberaría recursos hacia el control de otras transacciones y contribuyentes”,⁴⁸¹ se considera que la aplicación de estos regímenes de exoneraciones atentan a los objetivos del principio de plena competencia, ya que estas situaciones que prevén en muchos casos las legislaciones nacionales, como la ecuatoriana “generan arbitrariedad, incrementan riesgos de planificación fiscal, generan riesgos de doble imposición al resultar problemáticamente la aplicación del ajuste correspondiente”.⁴⁸²

Como se analizado en este punto, la certeza y claridad de las normas PT no solo implican su existencia y publicación oficial, sino que reviste de otras connotaciones que determinan la existencia de reglas claras, precisas y predecibles. En el caso de los mecanismos de “refugio seguro” o *tax-heaven rules* que son normas que consisten “en una suerte de paraguas protector fijado en la Ley de Impuesto a la Renta bajo el cual quedan amparadas las operaciones intraempresas”,⁴⁸³ como son⁴⁸⁴ la exclusión de operaciones y simplificación de reglas, la doctrina plantea la problemática y el rechazo que ha tenido la OCDE.

En este contexto, la posibilidad de exención del régimen de precios de transferencia es un asunto a considerar, cuando se plantea la seguridad jurídica, ya que la adopción de medidas tendientes a cumplir los presupuestos normativos para encajar en la dispensa,

⁴⁷⁹Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 20.

⁴⁸⁰Ibíd.

⁴⁸¹Edgardo Héctor Ferré Olive, “Aspectos Generales de los Precios De Transferencia”, 9.

⁴⁸²Ibíd.

⁴⁸³Antonio H. Figueroa, “Precios de Transferencia, un refugio seguro, 1155.

⁴⁸⁴Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea”, 20.

distorsiona la realidad de económica de los contribuyentes y relacionadas,⁴⁸⁵ en este escenario se plantea evitar la “la ausencia de precisión en la normativa”⁴⁸⁶ ya que podría “conceder un margen excesivo de discrecional a la actuación administrativa en perjuicio claro a la seguridad jurídica, o en sentido contrario, facilitando la planificación fiscal a determinadas empresas”⁴⁸⁷.

Conclusión Previa

Como conclusión, a este segundo presupuesto de la seguridad jurídica, se establece que las normas de valoración de precios de transferencia tiene certeza y claridad, en la medida que están publicadas y conocidas por todos,⁴⁸⁸ pero tal certeza y claridad, en la práctica estará acompañada de la necesidad de que la administración motive debidamente sus actuaciones, que el acto administrativo tenga una fundamentación que en última instancia soporte el arremetimiento del contribuyente que pretende su impugnación, y que los sujetos pasivos obtengan mayor certeza en la aplicación de la metodología propuesta mediante consultas en donde el criterio de la administración es vinculante con el administrado.

3. Públicas

Sobre este elemento de la seguridad jurídica, cabe hacer dos puntualizaciones; por una parte, la publicidad en estricto sentido como ya se analizó, reviste el conocimiento de

⁴⁸⁵“La consideración de la adopción de alguno de los diferentes mecanismos alternativos enunciados u otros que pudieran presentarse en el escenario internacional, debiera realizarse desde la perspectiva propia del tipo de país de que se trata, evaluando el costo beneficio que ello implica, la capacidad de la administración tributaria para llevarlo adelante, las limitaciones emergentes de la potestad fiscal y la estrategia en materia de política tributaria”. Carol Martinoli, “Mecanismos tendientes a prevenir el conflicto en materia de Precios de Transferencia. Los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia y el Refugio Seguro (Safe Harbor)”, 35.

⁴⁸⁶ *Ibíd.*

⁴⁸⁷ *Ibíd.*

⁴⁸⁸ Si bien la exigencia de una ley se entiende conocida por todos desde su publicación en el Registro Oficial, se debe destacar que el SRI, dentro de gestión desarrolla programas de capacitación y formación a los contribuyentes. En este contexto, a la administración en su actividad de formación, le corresponde difundir y capacitar las normas relativas sobre precios de transferencia y en general las normas y sus reformas. Ver: Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC14-00313 - Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas*.

los destinatarios de la norma de desde su publicación oficial; y por otra parte, dentro de la actividad reglada de la administración tributaria su actuación debe ser pública.

Sobre este segundo aspecto, José Luis Terán enfoca el principio de publicidad destacando que “la falta de publicidad y transparencia es sospechosa y antesala de la corrupción”,⁴⁸⁹ y agrega citando a Marco Morales Tobar que, el principio de publicidad se ha incorporado al procedimiento administrativo como un derecho fundamental del administrado “pues involucra al principio de participación democrática del ciudadano respecto al manejo de la cosa pública y la rendición de cuentas a la que están sujetos todos los funcionarios que ejercen potestades públicas”.⁴⁹⁰

De lo expuesto, es de trascendental importancia para la consecución de la seguridad jurídica en materia de precios de transferencia, que dentro del procedimiento administrativo de determinación, el administrado tenga acceso en todo momento al expediente administrativo, la información obtenida del propio contribuyente así como información de terceros, hecho que redundaría en la posibilidad de ejercer el derecho constitucional a la defensa.

En este punto, se pone énfasis en el artículo 90 del RLRTI que utiliza el título “utilización de comparables secretos” y luego señala: “Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno”.⁴⁹¹

De la lectura de la referida norma, llama la atención y preocupa la posibilidad que en un proceso de determinación en materia de precios de transferencia, se utilicen comparables secretos para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, ignorando la publicidad a la que tiene derecho el administrado.

El uso del término secreto supone que algo es reservado u oculto⁴⁹² lo que flagrantemente se contrapone al principio de publicidad que revisten las actuaciones de la autoridad fiscal. Sin embargo de la revisión del texto de la referida norma, ésta señala que

⁴⁸⁹José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, 243.

⁴⁹⁰Marco Morales Tobar, “Manual de Derecho Procesal Administrativo”, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010), 108.

⁴⁹¹Presidencia de la República, *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, 90.Reglamento 2012

⁴⁹²<http://lema.rae.es/drae/srv/search?key=secreto>

la administración puede utilizar información propia o de terceros según lo dispuesto en la LRTI y el Código Tributario.

En este contexto, los referidos instrumentos no facultan que se utilice información secreta, reservada, oculta o con sigilo, así pues, si bien el Código Tributario cuando regula los deberes formales⁴⁹³ de los contribuyentes o terceros, establece que los contribuyentes deben entregar información, para el caso de la determinación a cargo del sujeto activo prevista en los artículos 91⁴⁹⁴ del código *ibídem* y 23⁴⁹⁵ de la LRTI, la fiscalización se efectúa “con fines tributarios” en base a información disponible del actor, administración o terceros, y tal disponibilidad supone el acceso del sujeto de determinación a esta información. Se resalta que la referida ley señala que, para el caso de operaciones de comercio exterior (léase importaciones y exportaciones) que se requiere a organismos que la posean, la norma circunscribe tal acceso a información respetando los principios tributarios de igualdad y generalidad, pero no se permite dispensas para utilizar información sin conocimiento del contribuyente.

Al respecto, la OCDE en la actualización de las directrices en el año 2010 destaca que la administración tributaria puede disponer de información de otros contribuyentes u otras fuentes de información que no se comuniquen al contribuyente, pero en todo caso debe revelar al contribuyente, al respecto resalta que:

Sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de esos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre

⁴⁹³ Congreso Nacional, *Código Tributario*, 96.

⁴⁹⁴ La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

⁴⁹⁵ La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

(...) Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición, y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales.⁴⁹⁶⁴⁹⁷

En este punto, se recuerda la decisión de primera instancia del caso PROVEFRUT contra el SRI⁴⁹⁸ donde la Quinta Sala del Tribunal Fiscal No. 1 con sede en Quito dentro del juicio número 17505-2011-0127 (que fue confirmada en casación), dejó sin efecto ni valor jurídico el acto de determinación, y señaló que el SRI utilizó un comparable que no estuvo disponible para el contribuyente ni al momento de fijar sus precios con su parte relacionada, ni tampoco al analizar su operación relacionada y emitir su informe integral de precios de transferencia, enfatizando que esta situación que deviene en atentar con los principios tributario de irretroactividad y equidad.

Es decir, si bien no consta en la referida decisión que se haya utilizado un comparable secreto, se dejó sin efecto al acto por cuanto la información no estuvo disponible para el contribuyente, corroborándose la necesidad de que la administración cuente con información pública de la cual tengan acceso los sujetos tributarios, a saber, sujeto activo y pasivo.

Por lo tanto, se establece que las normas PT si bien cumplen con el presupuesto jurídico de publicidad en cuanto a su vigencia y aplicación a futuro, la publicidad supone que los contribuyentes tengan acceso público al expediente de determinación, mismo que no podrá fundamentarse en información secreta.

⁴⁹⁶ OCDE, “Directrices 2010”, § 2.9

⁴⁹⁷ Según José Manuel Calderón Carrero, “la OCDE se muestra poco entusiasta del empleo de los comparables secretos en el marco de procedimientos tributarios de ajuste reconociendo los problema de equidad y de fiabilidad que derivan el uso de los mismos, recomendando su preferencia por su no uso; no obstante, indica que allí donde un país emplee estos comparables – particularmente en situaciones donde no hay información pública suficiente disponible o en casos de incumplimiento del deber de colaboración del contribuyente -debe introducir y garantizar la equidad (fairness) y fiabilidad del proceso”. José Manuel Calderón Carrero, *Derecho de los Contribuyente al Secreto Tributario* (La Coruña: Netbiblio, 2009), 158 y 159.

⁴⁹⁸ Analizado en el capítulo 2, que es la única decisión judicial existente en materia de precios de transferencia.

4. Aplicadas por autoridad competente

Finalmente, dentro de esta verificación de los presupuestos de la seguridad jurídica, se destaca la exigencia que el ejercicio de la facultad determinadora en materia de precios de transferencia, sea a través de la autoridad competente.

Para el caso que nos ocupa, se establece que de conformidad con el artículo 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el SRI está facultado para efectuar la determinación tributaria. En este contexto, el artículo 258 del RLRTI manda que la determinación se efectúe a través del departamento, área o unidad facultada para tal propósito.

En los casos analizados en el presente capítulo, los actos de determinación fueron emitidos por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por cuanto el domicilio de los contribuyentes pertenecía a la jurisdicción de la referida regional.

La emisión de los actos tributarios por parte de la autoridad competente no solo constituye un presupuesto de seguridad jurídica previsto en nuestra constitución, sino que como tal una eventual incompetencia en la actuación del funcionario administrativo, tiene como consecuencia la invalidez⁴⁹⁹ y consecuente nulidad del acto de fiscalización, destacándose así la importancia que el acto sea emitido por el funcionario que tenga la competencia para determinar obligaciones de los contribuyentes. Sobre la competencia del funcionario administrativo, en la práctica, el Servicio de Rentas Internas atendiendo el criterio de especialidad técnica y gestión de una estructura por procesos, practica los procesos de determinación mediante delegaciones efectuadas a través de Direcciones Zonales.⁵⁰⁰

Por lo tanto, una vez analizados todos los presupuestos doctrinarios que supone la seguridad jurídica, se concluye que las normas PT cumplen con los referidos presupuestos. Sin embargo, en la aplicación práctica de estas normas, las cuestiones técnicas confluyen

⁴⁹⁹ Congreso Nacional, *Código Tributario*, Art. 139.2. “Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente”.

⁵⁰⁰ Mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00873, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas establece las denominaciones de las direcciones zonales. Ver: Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC14-00873*, en *Registro Oficial, Segundo Suplemento No. 367*. (Quito, 4 de noviembre, 2014).

muchas veces en apreciaciones subjetivas que se alejan de parámetros objetivos que las normas y las directrices suponen, lo que determina que existan en muchos casos, resultados opuestos entre la aplicación de las normas por parte de la autoridad y del contribuyente.

CONCLUSIONES

Para efectos de formular las conclusiones del presente trabajo de investigación, y considerando que se han analizado tres instituciones jurídicas, a continuación, se plantean las mismas, en razón de cada tema.

4.1 La Determinación Tributaria

La administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones goza de facultades regladas establecidas en la ley, siendo una de ellas la facultad determinadora, que consiste una operación que realizan los sujetos tributarios, sea el sujeto pasivo mediante una declaración o el sujeto activo mediante un acto administrativo de manera directa o presunta, que se efectúa producido un supuesto de hecho (hecho generador), el cual se confronta con el presupuesto de hecho establecido de forma expresa en la norma tributaria, luego de lo cual se identifica el hecho imponible, la base imponible, los sujetos tributarios y la cuantía del tributo.

Debido al creciente proceso de globalización, es usual que un contribuyente pueda emprender operaciones comerciales internacionales (e incluso nacionales), con el propósito de optimizar ingresos o minimizar egresos. Dentro de estas operaciones es lógico que las partes pacten precios -de transferencia- en la adquisición de bienes y prestación de servicios. Así las cosas, considerando la materia imponible, dentro del ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, ésta puede verificar si los precios acordados entre las partes corresponden a precios que resultan de las fuerzas de mercado entre partes no relacionadas, y como tales los precios afectan o no a las obligaciones tributarias exigibles en el país.

En el Ecuador, la posibilidad de que la autoridad fiscal determine precios de transferencia en las operaciones económicas de un contribuyente tiene como antecedente la Ley 99-24 de abril de 1999, en donde en una reforma al Código Tributario se estableció que la administración tributaria en una determinación directa, podía establecer normas necesarias para regular precios de transferencia, pero esta disposición no establecía criterios de vinculación, que tipo de normas, o si se aplicaba a operaciones dentro o fuera del país. Luego de esto en diciembre de 2004, mediante una norma reglamentaria (Decreto 2430) se

adoptó las directrices de la OCDE de 1995, para la determinación de precios de transferencia, pero su aplicación estaba limitada al carácter infra legal a la referida norma del Código Tributario. En diciembre de 2009, mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria se elevó a jerarquía de ley las directrices de la OCDE de 1995, se derogó la reforma en la materia de la Ley 99-24, y se incorporó el principio de plena competencia, criterios comparabilidad, métodos y un régimen de consultas; esta norma a su vez fue reglamentada en junio de 2012 (Decreto 374).

La administración tributaria cuando practica actos de determinación en materia de precios de transferencia, utiliza como referencia técnica las directrices de la OCDE de 1995. En la aplicación de las referidas directrices, la determinación tributaria en el Ecuador puede ser con ocasión de operaciones con nacionales o extranjeros. En el caso de Colombia y Perú sólo es aplicable en operaciones con extranjeros; y en el caso de Bolivia no distingue.

En las directrices de la OCDE de 2010 (respecto de las cuales el Ecuador no considera como referencia técnica de aplicación), se establecen de manera referencial 9 pasos a seguir para determinar precios de transferencia, y tiene como propósito la selección del método más apropiado. Si bien el Ecuador no tiene referencia técnica a estas directrices, de la revisión efectuada de procedimientos de determinación (anexo 1), la administración tributaria cumplió con los parámetros sugeridos por la OCDE. Los pasos son:

1. Definición temporal.
2. Análisis de las circunstancias del contribuyente en análisis.
3. Comprender las operaciones vinculadas objeto de comprobación, basándose en un análisis funcional a fin de seleccionar el método, el indicador financiero, e identificar factores de comparabilidad importantes que deban tenerse en cuenta.
4. Revisión de los comparables internos existentes, si los hubiera.
5. Determinación de las fuentes de información disponibles.
6. Selección del método de determinación más apropiado y el indicador financiero.
7. Identificación de comparables potenciales.
8. Determinación y aplicación de ajustes.
9. Interpretación y uso de los datos recabados y determinación de la remuneración de plena competencia.

En cuanto a los precedentes judiciales, en el Ecuador, hasta la presente fecha solo existe una decisión de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que conoció a su vez un recurso de casación a una sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en Quito, en donde respecto a un determinación practicada por el SRI dejó sin efecto el acto administrativo, por cuanto a criterio de la sala *a quo* los comparables que utilizó el SRI no eran de acceso público. La Corte Nacional no se pronunció sobre el fondo, puesto que el recurso presentado por la autoridad tributaria fue inadmitido por no cumplir requisitos formales.

4.2 Precios de Transferencia

Los precios de transferencia que no son otra cosa que, el valor económico con el que se cuantifica la transferencia de un bien o prestación de un servicio entre dos sujetos de derecho; por lo tanto, los precios de transferencia son un concepto neutro, en tanto y en cuanto, el valor que fijan las partes corresponde al que se establece en la contraprestación comercial, en virtud del derecho de libertad de empresa y la libertad de contratación de los sujetos económicos.

Por lo general los precios están sujetos a las fuerzas de mercado, y la plena competencia es la que impera en las relaciones económicas, en donde, en base a estos precios, los contribuyentes cumplen sus obligaciones fiscales. En materia tributaria el problema surge cuando entes vinculados llevan a cabo operaciones, en donde el precio acordado, no obedece a las reglas de mercado, y aunque las partes se esfuercen en aparentar que se encuentran frente a una operación que fluye por las reglas de oferta y demanda, en última instancia se distorsionan los ingresos y egresos, diversificando cadenas de producción y utilizando políticas de precios intragrupo, a fin de lograr un beneficio tributario dentro de las jurisdicciones donde llevan a cabo sus operaciones.

Por el hecho que los precios de transferencia hayan sido acordados entre partes vinculadas, no se debe presumir que se busca perjudicar al fisco o manipular el mercado; los precios fijados serán susceptibles de control fiscal, cuando éstos distorsionen los beneficios económicos, erosionando bases imponibles y trasladando beneficios, logrando así una afectación global en las operaciones del grupo.

En 1930 la Liga de las Naciones planteó la necesidad de resolver el problema de los precios de transferencia, posteriormente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE ha desarrollado directrices con el propósito de que, bajo ciertas condiciones, se ajusten las transacciones y estas sean determinadas como si se hubiere practicado entre partes independientes, de acuerdo al principio de plena competencia y a las fuerzas de mercado.

Los precios de transferencia en materia tributaria es la institución que tiene como propósito determinar los beneficios económicos sometidos a tributación cuando intervienen parte relacionadas, y los precios fijados son distintos a los fijados entre partes independientes. Frente a esta diferencia en precios, la administración tributaria al determinar las obligaciones tributarias, puede corregir y ajustar las diferencias buscando aproximar los resultados a los beneficios obtenidos entre entes independientes.

Si bien la autoridad fiscal tiene la facultad de determinar las obligaciones tributarias, en materia de precios de transferencia, el ejercicio de tal prerrogativa encuentra sus limitaciones en que en muchas ocasiones las operaciones que se examinan reposan en sofisticados acuerdos comerciales, operaciones únicas, y la dificultad de encontrar información y precios de mercado suficientes que permitan ajustar los precios acordados entre parte no vinculadas, lo que deriva en que la actuación fiscal e incluso del propio contribuyente sea propensa a la discrecionalidad.

A fin de ajustar los precios entre lo que es y lo que debió ser, cuando intervienen partes relacionadas que usan precios diferentes a los de mercado, la doctrina y la OCDE ha planteado dos grupos de métodos para verificar el principio de plena competencia, siendo estos, por una parte, los *métodos tradicionales* que se basan en las operaciones, en donde es importante la información de los bienes o servicios para poder establecer los precios sus funciones; y por otra parte, los *métodos alternativos* que se basan en el resultado o el beneficio de las transacciones, donde si bien la información es importante, debido a la falta de ésta, o casos en donde se realizan contribuciones únicas, o casos que involucran actividades sofisticadas, la exigencia de información es menor y más flexible. A su vez los los métodos tradicionales son: (i) Método del precio de libre mercado, (ii) Método del precio de reventa, y (iii) Método del coste incrementado; y los métodos alternativos son: (i) Método de reparto del beneficio, y (ii) Método del margen neto de la operación.

Las normas relativas a precios de transferencia han sido adoptadas por los países de la Comunidad Andina, así pues: en Ecuador en 2004, en Colombia en 2002, en Perú en 2004, y finalmente, en Bolivia en 2014. Sólo Ecuador y Perú establecen como referencia técnica, las normas de la OCDE. En el caso de Ecuador, Colombia y Bolivia se aplica exclusivamente al impuesto a la renta, en el caso de Perú además se aplica al IVA e ICE.

Las directrices de la OCDE hasta la presente fecha tienen dos versiones emitidas en 1995 y 2010, en donde los criterios de comparabilidad se focalizan en las características de las operaciones, funciones y actividades desempeñadas, términos contractuales, circunstancias económicas y de mercado, y estrategias de negocios. En la directrices de 1995 se establece un orden de prelación para la elección del método considerando primero a los tradicionales y subsidiariamente a los alternativos; por su parte, las directrices del 2010 establecen el criterio del mejor método. En la Comunidad Andina, solo el Ecuador utiliza el criterio de prelación del método, los demás países andinos utilizan el criterio del mejor método. Sobre la elección del método el criterio de prelación ha sido reemplazo por el criterio del mejor método, criterio que debería ser considerado en Ecuador, en la medida que permita elegir la metodología que más se adecúe al principio de plena competencia, prescindiendo de un escrutinio tendiente a excluir otros métodos, considerando además que la elección de un método tradicional o un no tradicional, depende de la calidad de información con la que se cuente.

El régimen de precios de transferencia en el Ecuador define los métodos para comprobar el principio de plena competencia según los lineamientos de la OCDE, exenciones del régimen, posibilidad de consultar a la autoridad fiscal, y la obligación de presentar información.

4.3 Seguridad Jurídica

Según las orientaciones doctrinarias, el concepto de seguridad jurídica es considerado en la jerarquía de un valor jurídico fundamental, un derecho fundamental o un principio, que forma parte de la esencia del individuo humano, no solo en una perspectiva *subjetiva o material*, donde se coloca a un individuo frente a la sociedad con la certeza de no ser sometido a daños o peligros frente a terceros, sino, bajo la óptica del derecho en la

sociedad y sus fines, esto es en una perspectiva *objetiva o formal*, en donde el derecho hace previsible las consecuencias del obrar humano.

El planteamiento de la seguridad jurídica, como tal, consiste en la exigencia que las normas jurídicas tengan estabilidad en el tiempo, dimensionando su vigencia y aplicación a situaciones futuras, en un estricto respecto a los derechos establecidos en el sistema jurídico, a fin conocer y sobre todo prever cual son las consecuencias con determinado proceder humano. Este presupuesto tiene trascendental importancia en materia tributaria, donde las normas están propensas a cambios frecuentes y periódicos, soportando la necesidad del Estado de ajustar sus ingresos al financiamiento de sus gastos.

En cuanto a los precios de transferencia y la seguridad jurídica, como se ha señalado, la verificación del principio de plena competencia tiene como insumos los comparables y la fuentes de información, pero la aplicación de la metodología (de las directrices) no es ciencia exacta, o una ecuación matemática que al registrar datos y variables se confirma el cumplimiento o no del principio de plena competencia. En este contexto, puede darse el caso que analizando las mismas transacciones, o modificando el número de comparables, el método o el número de relacionadas, los resultados son contrapuestos y diferentes, tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes; todo ello deriva en concluir que el régimen es propenso a la subjetividad y discrecionalidad.

En el marco de los precios de transferencia, al confrontar esta institución con los presupuestos de la seguridad jurídica, de manera *a priorise* establece que las normas de precios de transferencia en el Ecuador cumplen con estas exigencias doctrinarias de vigencia plena y efectiva, certeza y claridad, publicidad, y aplicadas por autoridad competente, con algunas particularidades a destacar.

- La normativa cumple con el presupuesto de *vigencia plena y efectiva*, por cuanto son normas aplicables desde su publicación en el Registro Oficial, así pues en su emisión tanto la LET que reformo la LRTI, como el RALRTI fueron expedidas por autoridades competentes, las normas fueron pronosticables y predecibles puesto que desde su vigencia no han sufrido cambios significativos e inesperados, y los contribuyentes han dispuesto de un amparo eficaz al poder impugnar los actos de determinación en sede administrativa o judicial. Se destaca que las normas de precios de transferencia al ser

desarrolladas por la OCDE como organismos de cooperación internacional, incluso antes de que fueron incorporadas en las legislación nacional ya eran conocidas por los contribuyentes, en lo principal grupos transnacionales.

- En cuanto a la *certeza y claridad*, si bien el régimen de precios de transferencia cuenta con normas que se presumen conocidas por todos desde su publicación oficial, son normas ordenadas no dispersas, y los sujetos tributarios estimaban resultados previsibles de su aplicación, la dificultad del régimen radica en que debido a su carácter técnico y la susceptibilidad a planificación tributaria especializada, esto ocasiona discrecionalidad en los juicios de valor de sus actores, ya que frente a mismos hechos, la interpretación de los hechos del contribuyente o de la administración, la elección de un método, escoger o descartar comprobables o ajustes, da como resultado posiciones significativamente contrapuestas.
- Las posiciones y diferencias que tengan los sujetos tributarios con ocasión de un acto de determinación en la materia, desembocan en el ámbito judicial, para lo cual, es necesario que los operadores de justicia tengan la preparación, conocimientos y destrezas suficientes para resolver conflictos de precios de transferencia que tiene una temática particular.
- Un elemento a considerar que abona a la certeza y claridad del régimen, es que si bien las normas deben ser claras y previsibles, en la práctica por cuanto los contribuyentes deben presentar informes y anexos de sus precios de transferencia, que a su vez serán el insumo de un eventual proceso de determinación, la información que se proporcione al fisco deben circunscribirse a parámetros objetivos y reales, con evidente buena fe en su actuación, sin olvidar que en Ecuador la carga de la prueba en sedes administrativa y judicial (al impugnar la determinación) la tiene el contribuyente. Por su parte, como recomienda la OCDE, la administración deben respetar la opinión comercial del contribuyente, y de ser el caso tomar la posición del sujeto que eligió determinada metodología; destacándose en este punto el derecho constitucional de libertad de empresa de los contribuyentes.
- Otro aspecto que respalda el presupuesto de certeza y claridad, consiste en que la administración tributaria motive sus actos, y más aún cuando el carácter técnico de la materia, exige exponer con la debida claridad y precisión la identificación de la

operación, elección del método, comparables y ajustes; todo esto a fin de que una eventual oposición del contribuyente, o un posterior escrutinio judicial, cuente con los presupuestos de hecho y de derecho necesarios que permitan resolver las diferencias que se pudieran impugnar.

- Así también un elemento más a considerar al considerar la certeza y claridad, es la posibilidad bajo la ley ecuatoriana, los sujetos pasivos pueden consultar a la administración tributaria sobre la metodología para determinar los precios de transferencia. En este contexto, la respuesta de la autoridad que es definitiva y vinculante brinda una garantía para los contribuyentes, sin embargo tal garantía se procederá será eficaz siempre y cuando la administración atienda en legal y debida forma las consultas.
- Finalmente, un aspecto que puede tener incidencia negativa en el presupuesto de certeza y claridad del régimen, es la llamada posibilidad de exención del régimen, normas de refugio seguro o *tax-heaven rules*, ya que si bien en el Ecuador se permite excluir ciertas operaciones del régimen, el problema que puede atentar al principio de plena competencia y a la seguridad jurídica, es que los contribuyentes adopten medidas tendientes a cumplir los presupuestos normativos de la dispensa distorsionando la realidad económica de los actores.
- En cuanto a la *publicidad* del régimen de precios de transferencia, se plantea este presupuesto bajo dos enfoques. Por una parte, las normas del régimen son públicas desde que se publican oficialmente y entran en vigencia, hecho que se cumple en la legislación nacional; sin perjuicio de que la administración tributaria capacite y socialice las normas. Por otra parte, se verifica que dentro del régimen las actuaciones del fisco son también públicas. En este punto se resalta que en la norma ecuatoriana cuando se establece la información que puede utilizar la autoridad tributaria, consta como enunciado “utilización de comparable secretos”, sin embargo de la revisión del texto de la norma, ésta señala que la administración puede utilizar información propia o de terceros según lo dispuesto en la LRTI y el Código Tributario, sin que las referidas normas faculten el uso de información secreta, reservada u oculta.
- Finalmente en relación con la “*aplicación por autoridad competente*”, se verifica el régimen de precios de transferencia cumple con este presupuesto ya que los actos de

determinación son practicados por el Servicio de Rentas Internas, quien es la autoridad legalmente competente.

Recomendaciones

1. En la determinación de precios de transferencia, si bien el Ecuador tiene como referencia técnica las normas OCDE 1995, se recomienda considerar en los procesos de auditoría tributaria los “9 pasos a seguir” previstos en las normas OCDE 2010, puesto que esta metodología, implementa un procedimiento técnico tipo que constituye una herramienta que verifica el principio de plena competencia en las operaciones motivo de análisis, de acuerdo a los estándares actuales y homogéneos de la referida organización. Se podría incluir, de ser el caso, como cita doctrinaria las normas OCDE 2010 dentro de los procesos de determinación.
2. Como se ha expuesto, los precios de transferencia no son ciencia exacta, en donde los resultados obedecen en gran medida a la información que proporcionan los contribuyentes; en este contexto se sugiere implementar campañas de cultura tributaria en donde se enfatice en la obligación de presentar información real de las operaciones económicas.
3. En cuanto a la emisión del acto de determinación, la administración tributaria por expresa norma constitucional está en la obligación de motivar debidamente sus actuaciones, destacándose no solamente los fundamentos de hecho y de derecho aplicables al caso, sino y sobre todo es obligación de la autoridad fiscal (en materia de precios de transferencia) identificar en el acto de determinación las fuentes de información disponibles, la prelación del método que se utiliza (o los métodos), la selección de los comparables, la identificación de las razones contables y financieras pertinentes, la exteriorización de los ajustes, y la comprobación o no del principio de plena competencia.
4. A fin de lograr la certeza en la determinación de precios de transferencia, en las consultas tributaria sobre precios de transferencia, que si bien en la legislación nacional no existe un plazo vinculante exigible a la administración, se debe promover la atención y respuesta oportuna de las peticiones, a fin de incentivar a los contribuyentes a elevar consultas a la autoridad tributaria.
5. Las autoridades tributarias deben regular y reglamentar la posibilidad de suscribir “acuerdos previos sobre precios de transferencia”, como verdaderos compromisos y acuerdos expresos entre las partes, a fin que los sujetos tributarios alcancen mayor certeza en la determinación de precios de transferencia; y así mismo tanto, la administración tributaria como los contribuyentes podrían reducir sus costos que implica el cumplimiento de normas y exigencia para determinar precios de transferencia.

6. Por cuanto las controversias que tienen como origen la determinación en precios de transferencia, son impugnadas en vía judicial en los tribunales contencioso tributario, y hasta la presente fecha no existen pronunciamientos de la Sala Especializada de Contencioso Tributario en la materia, que pueda constituir precedentes, se recomienda implementar planes de capacitación a los jueces a fin de promover conocimientos técnicos generales y específicos en esta materia, y así lograr pronunciamientos jurisdiccionales en la materia, que sienten precedentes de obligatoria aplicación. Sin perjuicio de ejercicios académicos entre autoridades judiciales de otros países sobre los pronunciamientos en la materia.

Bibliografía

- Acosta, Eugenio Simón. “El Principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el Ámbito Tributario”. En *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores. Avellaneda: Marcial Pons, 2008.
- Baistrocchi, Eduardo. “La experiencia argentina en el área de litigios de precios de transferencia”. En *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, de Eduardo Baistrocchi, director. Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008.
- Baistrocchi, Eduardo. “La Raíz del Problema de los Precios de Transferencia”. En *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, de Eduardo Baistrocchi, director. Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008.
- Baistrocchi, Eduardo. “Por qué surgió el Sistema de Tributación Internacional”. En *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, de Eduardo Baistrocchi, director. Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008.
- Baistrocchi, Luis Eduardo. “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”. En *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, de Pasquale Pistone y otro, coordinadores. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- Balzani, Francesca. “El "Transfer Pricing"”. En *Curso de Derecho Tributario Internacional*, de Víctor Uckmar, coordinador. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003.
- Balzani, Francesca. “El concepto "Transfer pricing"”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, de Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003.
- Barbosa, Juan David, y Aleksan Oundjian Barrcois. “El Régimen de Precios de Transferencia en Colombia”. En *La Tributación en los Negocios Internacionales, en Revista de Derecho Privado 42*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2009.
- Calderón Carrero, José Manuel. *Derecho de los Contribuyente al Secreto Tributario*. La Coruña: Netbiblio, 2009.
- Campbell Black, Henry. *Law Dictionary*. St Paul, Minnesota: West Publishing Co., 1968.

- Carmona Fernández, Néstor. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: Edición Fiscal CISS, 2008.
- Carroll, Mitchell B. *Methods of Allocating Taxable Income, Vol. 4 of League of Nations*, citado por Eduardo Baistrocchi, “Por qué surgió el Sistema de Tributación Internacional”. En *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, de Eduardo Baistrocchi, director. Buenos Aires: LexisNexis Argentina SA., 2008.
- Casás, José Osvaldo. “La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”. En *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- Casás, José Osvaldo. Ponencia, XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1989. En José Luis Terán, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”. Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2014.
- Cerrón López, Giovanni Gonzalo. “Precios de Transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE”. En *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 13/2011*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011. <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2011_13_11.pdf>.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Curso sobre Precios de Transferencia, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 1: Generalidades*. S.l: CIAT, s.f.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Curso sobre Precios de Transferencia, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 2: Métodos Tradicionales*. S.l: CIAT, s.f.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Curso sobre Precios de Transferencia, Módulo I – Aspectos teóricos, Lección 4: La Comparabilidad*. S.l: CIAT, s.f.
- De Barros Carvalho, Paulo. “El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. En *La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica*, de

- Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa, 27ª Edición, 2006.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *El Rol de los Ingresos Tributarios en las Finanzas Públicas Ecuatorianas*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Dromi, Roberto. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 10ª Edición, 2004.
- Dwarkasing, Ramon. “Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles”. *Maastricht University the Netherlands* (2013): 10. <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>>
- Entrena Moratiel, Blanca. “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia”. En *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 11/2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010. <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/28_10.pdf>.
- Escudero Gutiérrez, Eva, y Manuel Gutiérrez Lousa. “Algunas Consideraciones sobre la Regulación de los Precios de Transferencia. Especial Consideración de los Métodos de Valoración”. En *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 11/2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010). <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/30_10.pdf>.
- Fedele, Andrea. “La reserva de Ley”. En *Tratado de Derecho Tributario*, de Andrea Amatucci, director. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001.
- Fernández Suárez, Jesús Aquilino. *La Filosofía Jurídica de Eduardo García Máynez*. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1991.

- Ferré Olive, Edgardo Héctor. *Aspectos Generales de los Precios De Transferencia*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, S.F.
<http://www.iefpa.org.ar/documentos/libros/libro_ferre_olive.pdf>
- Figuerola, Antonio H. “Precios de Transferencia, un refugio seguro”. En *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales 1936-2010*, de Susana Camila Navarrine, directora. Buenos Aires: La Ley S.A., 2010.
- Fonrouge, Carlos M Giuliani. *Derecho Financiero*, I. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- García Novoa, César. *El Concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor S.A., 2009.
- García Prats, Francisco Alfredo. “Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”. En *Revista Crónica Tributaria Un. 117/2005* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005).
<http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf>.
- García Prats, Francisco Alfredo. “Tributación de la Rentas Empresariales: Rentas Asociadas en los Convenios de Doble Imposición”. En *Fiscalidad Internacional*, de Fernando Serrano Antón, director. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.
- González García, Eusebio. “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria”. En *Principios Constitucionales Tributarios*, de Eusebio García González, compilador. México: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- González García, Eusebio. “The Administrative Procedure for Determining Tax Liability”. En *International Tax Law*, de Andrea Amatucci, editor. Netherlands, Kluber Law International, 2006.
- Gordillo, Agustín. *El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 10, 2011. <www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo10.pdf>.
- Hernández Vázquez, Olga, y Ángela Justo Alonso. “Precios de Transferencia”. En *Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen 15/2012*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
<http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf>.

- Insignares, Gómez Roberto. “Crisis de la Soberanía Tributaria en la Globalización”. En *Derecho Internacional de los Negocios, Alcances*, de Adriana Zapata de Arbeláez, compiladora. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Jiménez Lozano, Álvaro. *Estatuto Tributario 2013*. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2013.
- Londoño Gutiérrez, Fabio. “Precios de Transferencia - Aspectos Jurídicos y Económicos”. En *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado, Reflexiones para Colombia*, de Álvaro Leyva Zambrano, Mauricio Alfredo Plazas Vega y otros, coordinadores. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- Lyons, Susan M. *International Tax Glossary*. Ámsterdam, 1996. En Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- Martínez Castillo, Juan Francisco. “Cabe el silencio administrativo en los recursos de revisión, consultas y peticiones en materia tributaria”. Tesina de abogacía, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2002.
- Martinoli, Carol. “Mecanismos tendientes a prevenir el conflicto en materia de Precios de Transferencia. Los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia y el Refugio Seguro (Safe Harbor)”. En *Cuadernos del Instituto AFIP - Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social – C14*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Cuadernos del Instituto AFIP, 2010. <<http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Institutos%20para%20mejorar%20la%20capacidad.pdf>>.
- Mazz, Andy. “El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- McDonald, Michael. “Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data”. *Department of the Treasury* (2008): 2. <<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/documents/otatech02.pdf>>

- Michán Escobar, Eduardo. “Litigios en materia de precios de transferencia en México”. En *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, de Eduardo Baistrocchi, director. Buenos Aires, LexisNexis Argentina SA., 2008.
- Montaño Galarza, César. “El Deber de Pagar Tributos y los principios de legalidad y de Reserva de Ley en la Constitución del Ecuador de 2008”. En *Revista de Derecho Foro. No. 15*. Quito: CEN, 2011.
- Montaño Galarza, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: CEN, 2006.
- Morales Tobar, Marco. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 1995*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002. <http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/guia_ocde.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (2013). <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, “Plan de Acción”, en *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013)*. <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313334ec004.pdf?expires=1430859555&id=id&accname=guest&checksum=76A6139336766606EC8ED5E08B388092>>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, “Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure (Report on disclosure initiatives)” (2011). <<http://www.oecd.org/dataoecd/13/55/48322860.pdf>>.
- Ordóñez Vásquez, Grace. “La Seguridad Jurídica y su Aplicación en la Ejecución de los Contratos de Concesión de servicios de telefonía”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009.

- Ortega Perfecto, YebraMartul. “Protección constitucional de la sujeción tributaria”. En *Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Madrid: IEF/Marcial Pons, 1997. En César Montaña Galarza, “El Deber de Pagar Tributos y los principios de legalidad y de Reserva de Ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Revista de Derecho Foro. No. 15*. Quito: CEN, 2011).
- Pino Roditti, Diego. “La Determinación de la Obligación Tributaria en Materia de Precios de Transferencia según la Legislación Ecuatoriana”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010.
- Queralt, Juan Martín. “La Potestad Tributaria”. En *Tratado de Derecho Tributario*, de Andrea Amatucci, Director. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001.
- Scholz, Franz. “Die Rechtssicherheit”. En *La filosofía jurídica de Eduardo García Máynez*, de Jesús Aquilino Fernández Suárez. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1991.
- Schoueri, Luis Eduardo. “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”. En *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, de Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005.
- Smullen, John. *Transfer Pricing for Financial Institutions*. Cambridge: Woodhead Publishing Limited, 2001.
- Terán, José Luis. *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*. Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2014.
- Torre Delgadillo, Vicente. *Precios de Transferencia, Análisis teórico-práctico*. México D.F.: Editorial Trillas, 2012.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1990.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Valdés Costa, Ramón. “Consideraciones sobre algunos de los problemas que plantean los precios de transferencia”. En *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales 1936-2010*, de Susana Camila Navarrine, directora. Buenos Aires: La Ley S.A., 2010.

Villegas, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

Wittendorf, Jens. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Netherlands: KluberLaw International.

Normas jurídicas

Ecuador

Asamblea Constituyente

Ecuador, Asamblea Constituyente. *Decreto Legislativo s/n - Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en Registro Oficial, Suplemento No.242*. Montecristi, 29 de diciembre de 2007.

Ecuador, Asamblea Constituyente. *Constitución de la República del Ecuador, en Registro Oficial, No. 449*. Quito, 20 de julio, 2008.

Función Legislativa

Ecuador, Congreso Nacional. *Ley 99-24 – Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas, en Registro Oficial, Suplemento No. 181*. Quito, 30 de abril de 1999.

Ecuador, Congreso Nacional. *Ley de Casación, en Registro Oficial, Suplemento No. 299*. Quito: 24 de marzo 2004.

Ecuador, Congreso Nacional. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento No. 463*. Quito, 17 de noviembre, 2004.

Ecuador, Congreso Nacional. *Código Tributario, en Registro Oficial, en Suplemento No. 38*. Quito, 14 de junio, 2005.

Ecuador, Congreso Nacional. *Código Civil, en Registro Oficial, Suplemento No. 46*. Quito, 24 de junio, 2005.

Ecuador, Asamblea Nacional, *Código Orgánico de la Función Judicial, en Registro Oficial, Suplemento No.544*. Quito, 9 de marzo, 2009.

Función Judicial

Ecuador, Función Judicial, *Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 en el juicio de impugnación 22891-2723 de 24 de octubre de 2005, Cámara de Comercio de Quito en contra del Presidente de la República*, en Registro Oficial, Suplemento No. 166. Quito, 15 de diciembre, 2005.

Ecuador, Función Judicial, *Sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacionalde Justicia, recurso de casación 179-2009 de 24 de febrero de 2010, compañía Ferretería OrbeaTravez Cía. Ltda. en contra del Servicio de Rentas Internas*, en Registro Oficial, Suplemento No. 193. Quito, 15 de septiembre, 2011.

Función Ejecutiva

Ecuador, Función Ejecutiva, Ministerio de Relaciones Exteriores.*Acuerdo Ministerial No. 242 - Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la renta y sobre el Patrimonio, en Registro Oficial No. 493*. Quito, 5 de agosto de 1986.

Ecuador, Presidencia de la República. *Decreto Ejecutivo número 2430 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 494. Quito, 31 de diciembre de 2004.

Ecuador, Presidencia de la República. *Decreto Ejecutivo número 1051 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 337. Quito, de 8 de mayo de 2008.

Ecuador, Presidencia de la República. *Decreto Ejecutivo número 374 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 209. Quito, 8 de junio de 2012.

Servicio de Rentas Internas

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución 0171*, en Registro Oficial No. 740. Quito, 8 de enero, 2003.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGER2008-0464- Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia*, en *Registro Oficial No. 324*. Quito, 25 de abril, 2008.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC13-00011*, en *Registro Oficial, en Suplemento No. 878*. Quito, 24 de enero, 2013.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC14-00313 - Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas*, en *Registro Oficial, Edición Especial No. 134*. Quito, 30 de mayo, 2014.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 - Procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 390*. Quito, 5 de diciembre, 2014.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC14-00873*, en *Registro Oficial, Segundo Suplemento No. 367*. Quito, 4 de noviembre, 2014.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. *Resolución NAC-DGERCGC15-00000146*, en *Registro Oficial, Cuarto Suplemento No. 448*. Quito, 28 de febrero, 2015.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Resolución NAC-DGERCGC15-00000571- Normas de aplicación, alcance y otras definiciones en cuanto al procedimiento de la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas, que tenga como objeto aumentar el límite de deducibilidad de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría y similares*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 567*. Quito, 18 de agosto, 2015.

Comunidad Andina

Ecuador, Comisión de la Comunidad Andina. *Decisión 578 – Régimen para evitar la doble tributación andina*, en *Registro Oficial, en Suplemento No. 457*. Quito, 9 de noviembre, 2004.

Otros países

Bolivia, Asamblea Legislativa Plurinacional. *Ley 549* –, en *Gaceta Oficial No. 665NEC*. La Paz, 23 de julio de 2014.

Bolivia, Congreso Nacional de Bolivia. *Ley 843* –, en *Gaceta Oficial No. 1463*. La Paz, 28 de mayo de 1986.

Bolivia, Presidencia Constitucional del Estado Plurinacional. *Decreto Presidencial 2227*, en *Gaceta Oficial No. 714NEC*. La Paz, 31 de diciembre de 2014.

Colombia, Congreso Nacional de Colombia. *Decreto 624 – Estatuto Tributario*, en *Diario Mayor No. 38756*. Bogotá, 30 de marzo de 1989. <<http://estatuto.co/?e=961>>.

Normas Internacional de Contabilidad. NIC 1. En Lexis Ecuador, en *Recopilación 2009*. S.l: Normas Internacional de Contabilidad, 1 de enero, 2009.

Perú, Poder Ejecutivo del Perú. *Decreto Supremo 179-2004-EF*, en *Gaceta Jurídica*. Lima, 8 de diciembre, 2004.

Perú, Poder Legislativo del Perú. *Decreto Legislativo 1124*, en *Gaceta Jurídica*. Lima, 23 de julio, 2004.

Páginas WEB

<<http://lema.rae.es/drae/srv/search?key=secreto>>.Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, definición de la palabra “secreto”.

<<http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>>. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana celebrada en Bogotá, en 1948.

<<http://www.iladt.org>>. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

<www.fas.usda.gov/gats>. *Foreign Agricultural Service of the U.S. Department of Agriculture*.

<http://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp>. *Declaration of the Rights of Man, 1789*.

ANEXO 1

Análisis de proceso de determinación seguidos por el Servicio de Rentas Internas

1. Compañía Farmacéutica

I) Antecedentes Generales

<u>Actividad Económica:</u>	Venta al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales
<u>Ejercicio Fiscal:</u>	2008
<u>Fecha de determinación:</u>	Abril de 2012
<u>RLRTI:</u>	Decreto Ejecutivo número 2430 – RLRTI 2004
<u>Información presentada:</u>	La compañía presentó informe de precios de transferencia
<u>Determinación:</u>	Sólo se analizan precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas en el exterior.
<u>Método utilizado:</u>	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

II) Análisis de Proceso “Tipo”

<u>Paso 1 – períodos:</u>	<ul style="list-style-type: none">- Se considera las importaciones efectuadas en el ejercicio fiscal 2008.- Información financiera de los años 2004, 2005, 2006 y 2007.
<u>Paso 2 – circunstancias:</u>	<p>Según importaciones por consignante, la aduana del Ecuador establece que la compañía efectuó importaciones de consignantes de 18 países, de los cuales 2 se identifican que están en jurisdicción tributaria de menor imposición.</p> <p>Se efectúa un análisis varios medicamentos importados, y al comparar con el precio de venta autorizado por el Ministerio, establece diferencias.</p>
<u>Paso 3 – comparabilidad</u>	<p><u>Características</u></p> <p>Se identifican las operaciones controladas, por cuanto los activos que importa son medicamentos de consumo humano cuyos proveedores son sociedades del mismo grupo societario ubicadas en el exterior.</p> <p>Se considera el comportamiento y análisis de la industria farmacéutica en Ecuador, la regulación estatal del sector farmacéutico, conformación de la estructura societaria, y las principales transacciones efectuadas (importación).</p> <p><u>Análisis Funcional:</u></p> <ul style="list-style-type: none">- <i>Funciones.</i> Importación de productos terminados, control de calidad, publicidad y promoción, ventas, y, garantía y post venta.- <i>Detalle de activos fijos.</i>- <i>Riesgos.</i> De tipo de cambio, producto y de mercado, crédito y cobranzas, y, de inventarios.

	<u>Cláusulas Contractuales:</u> No se analizan.
	<u>Estrategias Mercantiles:</u> No se analizan.
<u>Paso 4 - comparables internos</u>	No se analizan.
<u>Paso 5 – información</u>	- Del contribuyente - De terceros, bases de datos públicos. Salvo uno de los comparables elegidos por la compañía en su informe de precios de transferencia, no se observa que en el acto impugnado se objete la fiabilidad de la información.
<u>Paso 6 – método</u>	<u>Método</u> Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional La administración tributaria aprueba en método utilizado por la compañía en su informe de precios de transferencia. <u>Indicador</u> Retorno en ventas = Utilidad operativa / ventas
<u>Paso 7 – comparables</u>	La administración utiliza 4 de los 6 comparables extranjeras del contribuyente en su informe de precios de transferencia.
<u>Paso 8 - ajustes</u>	- Cuentas por cobrar - Cuentas por pagar - Inventarios
<u>Paso 9 - plena competencia</u>	Cuartil inferior: -0,25% Mediana: 4.36% Cuartil superior: 4.78% Está fuera del rango de plena competencia: Contribuyente: -24.16%

2. Compañía de Fabricación de Accesorios para Vehículos

1) Antecedentes Generales

<u>Actividad Económica:</u>	Fabricación de aminoresinas, resinas, fenólicas y poliuretanos.
<u>Ejercicio Fiscal:</u>	2008
<u>Fecha de determinación:</u>	Enero de 2013
<u>RLRTI:</u>	Decreto Ejecutivo número 2430 – RLRTI 2004
<u>Información presentada:</u>	La compañía presentó informe de precios de transferencia

Determinación: Se determinan varias glosas, y una de ellas, es la de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas en el país.

Método utilizado: Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

II) Análisis de Proceso “Tipo”

Paso 1 – períodos:

- Se considera la producción de asientos de poliuretano y la comercialización y prestación de servicios de logística a autopartes con compañías relacionadas en el Ecuador en el ejercicio fiscal 2008.
- Información de los años 2005, 2006 y 2007.

Paso 2 – circunstancias:

- Se verifica la relación con 3 compañías relacionadas en el Ecuador, con vinculación comercial por el monto de sus operaciones y por el capital.

Paso 3 - comparabilidad

Características
Se analizan las características del bien y considera su naturaleza y propósito.

Análisis Funcional:

- *Funciones.* Activos utilizados, investigación y desarrollo, y, pérdidas operativas.
- *Circunstancias de mercado.* Nivel de mercado,

Cláusulas Contractuales:

Se analiza un contrato de servicios técnicos especializados entre la compañía testada y una tercera vinculada.

Estrategias Mercantiles:

No se analizan.

Paso 4 - comparables internos No se analizan.

Paso 5 – información

- Del contribuyente
- De terceros, bases de datos públicos COMPUSAT a agosto de 2012

Paso 6 – método

Método
Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

Indicador

- Utilidad Bruta
- Activos de operación

Paso 7 – comparables

Para la selección de comparables se efectúa un análisis *cuantitativo* en relación a gastos de investigación con ventas netas, publicidad con ventas netas, propiedad planta y equipo con activos totales, y, depreciación con costo de ventas. Además efectúa un análisis *cualitativo* con cuatro comparables preliminares, en relación con actividad económica y pérdidas recurrentes. Finalmente selecciona a

dos comparables.

Paso 8 - ajustes

- Cuentas por cobrar
- Cuentas por pagar
- Inventarios
- Tasas de descuento

Paso 9 - plena competencia

Cuartil inferior: 24.05%
Mediana: 24.57%
Cuartil superior: 25.09%

Está fuera del rango de plena competencia:
Contribuyente: 16.91%

3. Compañía Petrolera

I) Antecedentes Generales

Actividad Económica: Actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en yacimientos de petróleo

Ejercicio Fiscal: 2008

Fecha de determinación: Marzo de 2013

RLRTI: Decreto Ejecutivo número 2430 – RLRTI 2004

Información presentada: La compañía presentó informe de precios de transferencia

Determinación: Se determinan varias glosas, y una de ellas, es la de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas en el exterior.

Método utilizado: Método del Precio Comparable no Controlado

II) Análisis de Proceso “Tipo”

Paso 1 – períodos: Se analiza exportaciones de crudo de enero a diciembre de 2008

Paso 2 – circunstancias: La compañía efectuó exportaciones de petróleo a tres compañías en el exterior, a la compañía A exportó el 70%, a B el 20%, y a C el 10%. En el informe de precios de transferencia la compañía sólo consideró como relacionada a B. En la determinación el SRI incluye a A por vinculación por monto de ventas superior al 50% y porque tiene domicilio en una jurisdicción tributaria de menor imposición; e incluye a C porque tiene domicilio en una jurisdicción tributaria de menor imposición. Por cuanto las operaciones consisten en exportaciones de crudo a parte relacionadas intermediarios, el mejor método según el RLRTI es del Precio Comparable no Controlado.

Se excepciona la aplicación de método cuando las operaciones con intermediarios reúnen tres requisitos⁵⁰¹. El SRI señala haber verificado que A, B y C no justifican estos requisitos.

Paso 3 - comparabilidad

En la determinación no se realiza un análisis funcional en estricto sentido, debido a tipo de operaciones testadas se considera básicamente una comparación, considerando (a) el precio del consorcio, (b) el precio WTI (*West Texas Intermediate*) a la fecha de embarque al mismo que se aplica un ajuste *Platt's*, (c) el precio referencial de Petroecuador. Luego entre el precio más alto entre (b) y (c), se compara con (a), donde finalmente se establecen las diferencias.

Paso 4 - comparables internos

No se analizan.

Paso 5 – información

- Precio de exportación de la compañía.
- Precio del crudo WTI.
- Precio referencial de Petroecuador.

Paso 6 – método

Método

Método del Precio Comparable no Controlado

Indicador

No se utiliza

Paso 7 – comparables

- Precio del crudo WTI
- Precio referencial de Petroecuador

Paso 8 - ajustes

Publicaciones *Platt's* a la fecha de embarque, que mejora la comparabilidad de precios.

Paso 9 - plena competencia

No se identifica la mediana o cuartiles.

Al comparar el precio de exportación de la compañía con el precio más alto entre el WTI y Petroecuador, con las cantidades exportadas, se establecen los montos que estuvieron por debajo del precio de los comparables.

4. Institución Financiera

I) Antecedentes Generales

Actividad Económica:

Actividades de intermediación monetaria realizada por la banca comercial

⁵⁰¹ i) Tener real presencia en el territorio de residencia; ii) La actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados; y, iii) Las operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

<u>Ejercicio Fiscal:</u>	2009
<u>Fecha de determinación:</u>	Diciembre de 2013
<u>RLRTI:</u>	Decreto Ejecutivo número 1051 – RLRTI 2008 ⁵⁰²
<u>Información presentada:</u>	La compañía presentó informe de precios de transferencia
<u>Determinación:</u>	Se determinan varias glosas, y una de ellas, es la de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas en el exterior.
<u>Método utilizado:</u>	Método del Precio Comparable no Controlado.

II) Análisis de Proceso “Tipo”

<u>Paso 1 – períodos:</u>	Se verifican operaciones de créditos externos con intereses y operaciones de reporto con intereses por el año 2009.
<u>Paso 2 – circunstancias:</u>	La administración tributaria establece que la compañía tiene dos partes relacionadas. En una es titular del 100% del capital, y en otra, es una sociedad que tiene domicilio en una jurisdicción tributaria de menor imposición. Con las dos sociedades extranjeras efectuó en el período tributario testado créditos externos y operaciones de reporto con intereses.
<u>Paso 3 - comparabilidad</u>	<p><u>Características</u> Considera que 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.</p> <p><u>En operaciones de crédito</u> En función del capital del préstamo efectuado, se compara la tasa de interés pactada entre las partes relacionadas y la tasa LIBOR 6 meses. La diferencia es el valor que según el SRI estuvo por debajo de la tasa de referencia.</p> <p><u>En operaciones de Reporto</u> En función del capital del contrato, se compara la tasa de interés pactada entre las partes relacionadas y le tasa US SOV REPO INDEX. La diferencia es el valor que según el SRI estuvo por debajo de la tasa de referencia.</p>
<u>Paso 4 - comparables internos</u>	No se analizan.
<u>Paso 5 – información</u>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Del contribuyente.</i> Se verifican las tasas de interés, en las operaciones de crédito, se analizan 4 operaciones con las relacionadas; y en las operaciones de reporto, se analizan 24 operaciones. - Tasa de interés LIBOR (<i>London Interbank Offered Rate</i>) 6

⁵⁰² Ecuador, Función Ejecutiva, *Decreto Ejecutivo número 1051 - Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial, Suplemento* (Quito: 8 de mayo, 2008).

- meses
 - Tasa *US SOV REPO INDEX* de la base de datos Bloomerang.

Paso 6 – método

Método

En el informe de precios de transferencia, la compañía utiliza: (i) para los créditos externos el método del Precio Comparable no Controlado, y (ii) para las operaciones de reporto el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Por su parte, el SRI utiliza tanto para los créditos externos, como las operaciones de reporto, el método del Precio Comparable no Controlado.

Indicador

El SRI no considera un indicador.

Paso 7 – comparables

- En operaciones de crédito: Tasa de interés LIBOR 6 meses
- En operaciones de reporto: Tasa *US SOV REPO INDEX*

Paso 8 - ajustes

No se realizan ajustes

Paso 9 - plena competencia

No se identifica la mediana o cuartiles.
 Al comparar las tasas acordadas por las partes y las tasas referenciales utilizadas se establece que las tasas entre las relacionadas no estuvieron en función al principio de plena competencia.

5. Compañía Comercializadora

I) Antecedentes Generales

<u>Actividad Económica:</u>	Diseño y venta al por mayor y menor de toda clase de software de la más variada índole.
<u>Ejercicio Fiscal:</u>	2011
<u>Fecha de determinación:</u>	Octubre de 2014
<u>RLRTI:</u>	Decreto Ejecutivo número 1051 – RLRTI 2008
<u>Información presentada:</u>	La compañía presentó informe de precios de transferencia
<u>Determinación:</u>	Se determinan varias glosas, y una de ellas, es la de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas en el país y en el exterior.
<u>Método utilizado:</u>	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

II) Análisis de Proceso “Tipo”

<u>Paso 1 – períodos:</u>	<ul style="list-style-type: none"> - Ejercicio fiscal 2009. - Información de las compañías elegidas como comparables promedio 2009 a 2011.
<u>Paso 2 – circunstancias:</u>	<p>La compañía efectúa operaciones con 10 partes relacionadas en el país y en el extranjero. Así, el SRI establece que: importa bienes de 4 relacionadas, exporta bienes a 5 relacionadas, y compra y vende a 1 relacionada en el Ecuador.</p> <p>La compañía identificó a 9 partes relacionadas y la administración tributaria a 10.</p>
<u>Paso 3 - comparabilidad</u>	<p><u>Características</u> Tipos de bienes y propósito de cada bien.</p> <p><u>Análisis Funcional:</u> - <i>Funciones.</i> Activos utilizados, manufactura, investigación y desarrollo, y, comercialización.</p> <p><u>Cláusulas Contractuales:</u> No se analizan.</p> <p><u>Estrategias Mercantiles:</u> No se analizan.</p>
<u>Paso 4 - comparables internos</u>	No se analizan.
<u>Paso 5 – información</u>	<ul style="list-style-type: none"> - Del contribuyente - De terceros, bases de datos públicos.
<u>Paso 6 – método</u>	<p><u>Método</u> Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional</p> <p><u>Indicador</u> Indicador de rentabilidad: Utilidad operacional / activos de operación</p>
<u>Paso 7 – comparables</u>	<p>La compañía identificó a 9 partes relacionadas y la administración tributaria a 10.</p> <p>Para la selección de comparables se efectúa un análisis <i>cuantitativo</i> de información financiera disponible y completa (2009 a 2011), utilidad operacional positiva, y, relación intangibles / activo total < 5%. Además efectúa un análisis <i>cualitativo</i> considerando diferencias a nivel de actividad, mercado, producto, estado actual, información disponible del objeto social, y actividad económica (si constituye un holding).</p>
<u>Paso 8 - ajustes</u>	<ul style="list-style-type: none"> - Cuentas por cobrar - Cuentas por pagar - Inventarios - Propiedad, planta y equipo - Tasas de interés

Paso 9 - plena competencia

Cuartil inferior: 12.25%
Mediana: 12.79%
Cuartil superior: 13.32%

Está fuera del rango de plena competencia:
Contribuyente: -0.06%