

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

Precios de transferencia

Riesgos u oportunidades que afrontan las empresas multinacionales, según la legislación ecuatoriana vigente

Geovanna Alexandra Cerda Mosquera

Tutor: Gustavo Guerra Bello

Quito, 2020

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas	
---	---	---

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Geovanna Cerda, autora de la tesis intitulada “Precios de Transferencia: Riesgos u Oportunidades que afrontan las empresas multinacionales, según la legislación ecuatoriana vigente”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Estudios de la Cultura 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, óptico, como usos en red local y en internet.

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

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

11 de marzo del 2020

Firma: _____

Resumen

El presente estudio investigativo, aborda un tema cuyo impacto y relevancia se hace presente de manera notoria en la gestión de los negocios globales, tomando como punto de partida para el análisis, los riesgos y oportunidades más sobresalientes que deben asumir las empresas multinacionales, al aplicar el régimen de precios de transferencia de acuerdo con la legislación ecuatoriana, con miras a resolver disputas de un modo eficiente, partiendo del principio de plena competencia.

Igualmente pretende enlazar de un modo sencillo las prácticas de precios de transferencia, la maximización de oportunidades y la manera de alcanzar los objetivos en cuanto a planeación tributaria operativa e internacional.

Para el efecto la tesis consta de tres capítulos:

En el primero se hace referencia a la evolución de la normatividad aplicable en materia de precios de transferencia, o sea se exhibe información vinculada con la doctrina aplicable al régimen de precios de transferencia; se establecen sus lineamientos internacionales y se analiza la normatividad que regula la aplicación de los precios de transferencia en nuestro país.

Una cronología de los antecedentes históricos más relevantes en materia de precios de transferencia se presenta en el segundo capítulo, en el cual se recogen sus antecedentes más destacados registrados en Latinoamérica y en el Ecuador, así como se hace alusión al alcance del régimen de precios de transferencia.

En el tercer capítulo se hace un análisis de los riesgos y oportunidades que asumen las empresas multinacionales al aplicar el régimen de precios de transferencia, para cuyo efecto se puntualizan los riesgos que asumen las compañías multinacionales al aplicar dicho régimen e igualmente se muestran las oportunidades que se generan cuando se lleva a cabo una correcta planeación de los precios en operaciones intercompañía respecto al ahorro fiscal y al ajuste en políticas de precios de transferencia.

Cabe señalar que la presente tesis aspira a ser un aporte académico al alcance de toda persona que aspire a contar con ideas y lineamientos claros relacionados con la aplicación de precios de transferencia y su interrelación con fiscalidad internacional, economía y finanzas.

Este trabajo investigativo lo dedico a mis padres, a quienes considero pilares de este logro tan importante para mí y espero que compartan conmigo la satisfacción del deber cumplido.

Es una prueba de que con esfuerzo y dedicación se consiguen logros; y al compartirlos con ustedes, que son mi familia más cercana es evidente que Dios está presente en cada momento y permite alcanzar las metas que nos proponemos.

Agradecimientos

Agradezco a DIOS, que me permitió cumplir con una meta más y a mi familia, siempre. A todos quienes supieron comprender y adaptarse al tiempo para el desarrollo de la tesis y de una u otra forme me acompañaron de distintas maneras en este aprendizaje. Y a todas y cada una de las personas, por compartir generosamente su conocimiento conmigo y por sus palabras de aliento.

Tabla de contenidos

Glosario	13
Introducción.....	15
Capítulo primero Normativa aplicable en materia de precios de transferencia.....	17
1. Evolución de la normativa aplicable en materia de precios de transferencia	17
1.1 Precios de transferencia	21
1.2 Funcionamiento de los precios de transferencia	25
2. Doctrina aplicable al régimen de precios de transferencia	27
2.1 Comparabilidad.....	29
3. Lineamientos internacionales aplicables en materia de precios de transferencia..	31
4. Normativa aplicable en materia de precios de transferencia en Ecuador	35
Capítulo segundo Antecedentes históricos	40
1. Antecedentes históricos más relevantes en materia de precios de transferencia ...	40
2. Determinación de los antecedentes más relevantes en materia de precios de transferencia en Latinoamérica	43
3. Determinación de los antecedentes históricos más relevantes en materia de precios de transferencia en Ecuador	49
4. Alcance del régimen de precios de transferencia.....	57
Capítulo tercero Análisis de Riesgos y Oportunidades del régimen de precios de transferencia.....	62
1. Determinación de los riesgos que asumen las empresas multinacionales al aplicar el régimen de precios de transferencia.....	62
2. Determinación de las oportunidades que conlleva una correcta planeación de los precios en operaciones intercompañías.....	74
3. Determinación de riesgos y oportunidades en una transacción efectuada con un intermediario comercial	78
Conclusiones.....	84
Bibliografía.....	88

Glosario

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).- Erosión de la base imponible y traslado de beneficios hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.¹

Empresa multinacional.- son aquellas que no solo están establecidas en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países para realizar sus actividades mercantiles tanto de venta y compra como de producción en los países donde se han establecido.²

Impuesto a la renta.- impuesto que las personas naturales y jurídicas tributan al Estado por la generación de ingresos dentro de un periodo de tiempo.³

Precios de transferencia.- son los valores monetarios asignados a los productos y servicios intercambiados entre las subsidiarias o divisiones de una organización.⁴

Principio de plena competencia.- indica que las transacciones que se realicen entre empresas relacionadas deben tener las mismas condiciones existentes en transacciones similares, o comparables, realizadas entre empresas independientes.⁵

¹ BEPS – OCDE, 5 de abril del 2018, <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.

² “Empresa multinacional”, 5 de abril del 2018, http://eco.unne.edu.ar/economia/catedras/micro1/2013/U4_Teoria_complemento.pdf

³ “Definiciones”, 5 de abril del 2018, <http://www.preciosdetransferencia.cl/index.php/joomla-license>

⁴ Alejandro Ramón Rodríguez Martín, “Precios de transferencia”, 5 de abril del 2018, <http://www.expansion.com/diccionario-economico/precios-de-transferencia.html>

⁵ “Definiciones”, 5 de abril del 2018, <http://www.preciosdetransferencia.cl/index.php/joomla-license>

Introducción

Con la globalización de la economía, cuyo desarrollo ha sido sumamente acelerado en los últimos 20 años, un gran porcentaje del comercio internacional se realiza a través de empresas multinacionales que llevan a cabo operaciones comerciales entre partes relacionadas; generando que el concepto de precios de transferencia adquiera mayor relevancia e impacto en la gestión de los negocios y en el cumplimiento fiscal.

Es así que varios países en el transcurso de poco tiempo de finalizada la segunda guerra mundial adoptaron el régimen de precios de transferencia considerando el crecimiento de las empresas multinacionales y las cuestiones fiscales que involucran las operaciones que éstas efectúan, entre estos países, tenemos a: Gran Bretaña (1915) y Estados Unidos (1917), mientras que en Ecuador se involucró en el régimen a partir de 1999; y, por lo tanto, el concepto de precios de transferencia se convirtió en un tema de interés por parte de la Organización de las Naciones Unidas en el período de 1928-1935; y, a partir de 1979, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se enfocó en el régimen a través de su primera publicación “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”.

Debido al crecimiento de las empresas multinacionales y la relación de éstas con partes relacionadas respecto a operaciones comerciales y/o de servicios que efectúan, es frecuente que los grupos multinacionales procuren, mediante manipulación de los precios entre los miembros del grupo, transferir artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a paraísos fiscales, así como transferir artificialmente utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales, que desde el punto de vista del fisco se ve privado de manera inequitativa, del impuesto al que legalmente tiene derecho.

Los países que integran la OCDE, han trabajado activamente en la búsqueda de mecanismos legales, tendientes a regular los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas vinculadas, con el fin de salvaguardar una tributación equitativa para las empresas multinacionales y para los fiscos de los países en donde operan.

El trabajo se encuentra limitado por el entorno complejo en el que operan las empresas por el volumen de transacciones que realizan; así como, por las regulaciones

que rigen el régimen de precios de transferencia que regula las prácticas de dichas operaciones.

Por lo tanto, el propósito principal de la presente investigación relacionada con precios de transferencia tiene por objeto determinar los riesgos que asumen las compañías multinacionales en las operaciones efectuadas entre partes relacionadas, la asistencia con documentación estratégica que soporta la práctica de precios de transferencia, las oportunidades y los objetivos de planeación tributaria operativa e internacional que involucra el área de precios de transferencia.

Capítulo primero

Normativa aplicable en materia de precios de transferencia

En el presente capítulo se describe el marco normativo referente a los parámetros para el tratamiento de los precios de transferencias, haciendo un repaso de la evolución de las normas aplicables en materia de precios de transferencia, en donde se contempla la definición, el funcionamiento y el régimen aplicable a los precios de transferencia. Luego de esta revisión general se indaga en los lineamientos internacionales y nacionales desarrollados para el tratamiento de los precios de transferencia.

1. Evolución de la normativa aplicable en materia de precios de transferencia

Puesto que hoy en día el desarrollo de las empresas fuera de la dimensión nacional ha dado como resultado una interacción dinámica a nivel mundial, las distintas instituciones reguladoras necesitan gestionar eficientemente los problemas derivados de la cuantificación de las transacciones internacionales entre organizaciones agrupadas, suplementarias y demás afines.⁶ Consecuentemente, las transacciones entre empresas se transforman en una herramienta frecuente en todos los países para el fortalecimiento de su economía, la fijación de precios en base a los que se transfieren bienes, servicios, transacciones financieras que constituyen mecanismos configurados y enfocados en el desarrollo de conjuntos de empresas multinacionales. En este sentido los precios de transferencia conforman uno de los entornos regulados más significativos e influyentes en el mundo moderno.

Se considera que alrededor del 70% de las actividades comerciales en todo el mundo son realizadas por compañías multinacionales. Este contexto responde a las casi 60.000 empresas que son dueñas del 45% de los activos registrados en todo el mundo, lo que significan problemas arancelarios complicados para cualquier Administración

⁶ Diana Díaz, “Análisis del principio de plena competencia de las operaciones con partes relacionadas de la empresa Alamedaecu Comercio s.a. del periodo fiscal 2015 y carta diagnóstica que incluye la evaluación obtenida de precios de transferencia” (tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017), 2, <http://repositorio.puce.edu.ec/handle/22000/14038>.

Tributaria y consecuentemente para los conjuntos de empresas multinacionales.⁷ Por este motivo, en Inglaterra en el año 1915 se implantaron regulaciones iniciales dentro de la dimensión de precios de transferencia, para luego en el año 1917 ser replicados por Estados Unidos, con el propósito de impedir el envío de excedentes a países considerados paraísos fiscales o que tienen competencias con menores obligaciones tributarias.

Entre los años 1928 y 1935 en los acuerdos de la Liga de las Naciones, se formaliza el principio de igualdad como un instrumento derivado de la naturaleza del mercado para identificar el precio real de las transacciones comerciales mediante la libre competencia entre participantes no conexos. En el año 1961 se estableció la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que actualmente congrega a 34 países participantes considerados como los estados con el mayor nivel de desarrollo industrial a nivel mundial.⁸ En el año 1968, el Internal Revenue Service (IRS) con el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos hicieron público un instructivo relacionado a las transacciones entre compañías, con una determinada desviación en referencia a los principios generales establecidos por la OCDE. De acuerdo con esta base se definieron las directrices para el tratamiento de los precios de transferencia en los años 70's.⁹

Además, en razón al incremento de las empresas multinacionales y sus alcances, Estados Unidos uno de los integrantes de la OCDE establece la necesidad de definir normas para las direcciones tributarias de cada país miembro. De esta forma para el año 1979 la OCDE hace público el primer informe oficial llamando “Precios de transferencia y empresas multinacionales”¹⁰, el mismo que buscaba dar una explicación formal a las deficiencias originadas a partir de la aplicación de los precios de transferencia, así como detallar los mecanismos y procesos admisibles desde el ámbito fiscal. No obstante, dentro de esta configuración el principio más importante hace referencia a la plena competencia,¹¹ que se orienta a establecer los beneficios de organizaciones relacionadas a las competencias tributarias.

⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias* (París: OCDE, 2016), 44.

⁸ *Ibíd.*

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ OCDE, “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque - junio 2011”, 12 de noviembre de 2018, num 8, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>.

En el año 1984, la OCDE desarrolló otro informe enfocado en el desarrollo de las transacciones en base a los precios de transferencia, de donde se desprenden criterios de análisis y procedimiento como:¹²

- a) El proceso amistoso.
- b) Los precios de transferencia dentro de los beneficios bancarios y la censura de los costos centrales.

Posteriormente, en el año 1992, la OCDE fortaleció y formalizó los informes generados en los años 1979 y 1984, convirtiéndose en una normativa básica para las operaciones comerciales a nivel mundial, estableciéndose de esta forma una de las herramientas más importantes para evitar la doble imposición y en uno de los mecanismos fundamentales para garantizar el desarrollo equilibrado de las operaciones comerciales internacionales,¹³ estandarizando las perspectivas y posiciones tanto de Estados Unidos como del resto de países integrantes de la OCDE. Luego del proceso de alineación e integración de requerimientos generales para una estandarización normativa, en el año 1995 la OCDE realiza la publicación de la versión final, la cual se caracteriza principalmente por su composición capitular:

- Capítulo I: Principio de plena competencia
- Capítulo II: Métodos tradicionales
- Capítulo III: Otros métodos
- Capítulo IV: Enfoques administrativos
- Capítulo V: Documentación

Consecuentemente, en el año 1996, se desarrolla una segunda publicación, en la cual se adhieren nuevos epígrafes para el tratamiento de las deficiencias de la aplicación de los precios de transferencia:

- Capítulo VI: Bienes intangibles
- Capítulo VII: Servicios
- Capítulo VIII: Métodos de contribución a los costos

Este cuerpo normativo aceptado como base referencial para la gestión de precios de transferencia, se convierte en el instrumento en un instrumento eficaz para garantizar el desarrollo de las operaciones comerciales entre empresas multinacionales.

¹² OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias* (París: OCDE, 1999), 45.

¹³ *Ibíd.*

Se realizó una nueva actualización de este compendio normativo en el año 2010, teniendo como principal novedad los cambios realizados en los capítulos I, II y III. Con estas reestructuraciones se plantean un conjunto de lineamientos para la elección del procedimiento para el establecimiento de los precios de transferencia y el desarrollo de las valoraciones de análisis comparativo. De forma complementaria se integra un nuevo acápite en el Capítulo IX, que aborda las reestructuraciones organizacionales que se relacionan con asuntos de precios de transferencia.¹⁴ En definitiva, los lineamientos de la OCDE buscan estandarizar las alternativas para hallar soluciones eficientes y aceptables entre las diferentes Administraciones Tributarias de los países miembros y las empresas multinacionales que facilitarán y potenciarán la disminución de los problemas generados entre sí por las operaciones comerciales que realizan. A la vez estos principios están enfocados en el fortalecimiento del criterio de aplicación del principio de plena competencia.

En julio del 2017, la OCDE hizo pública una nueva versión de las directrices de precios de transferencia adaptadas a BEPS que introducen enfoques, reglas y modificaciones respecto de la aplicación estándar internacional del principio de plena competencia derivados del proyecto BEPS (2015) y de las revisiones acordadas anteriormente (2013). En otros aspectos incluye lo siguiente:

- Introducción de cambios respecto de la metodología de valoración aplicable a transacciones con commodities.
- Consideraciones respecto de los servicios intragrupo de bajo valor; y, operaciones intragrupo con intangibles.
- Actualizaciones respecto a las guías de acuerdo de sobre reparto de costes.
 - Consideraciones sobre la documentación estandarizada respecto del régimen de precios de transferencia a efectos de que se adapte a la Acción 13 de las BEPS (Country by Country, Master File y Local File). Al respecto, es importante mencionar que esta consideración es una de las más importantes de los lineamientos BEPS debido a que constituye un pilar fundamental de estandarización para transparentar información y reducir la asimetría de información presentada por las empresas a las Administraciones Tributarias respecto de estructuras, cadenas de valor del grupo económico; y, se afianza la coordinación fiscal entre contribuyentes y Administraciones Tributarias.

¹⁴ *Ibíd.*

1.1 Precios de transferencia

De acuerdo a la OCDE, el precio de transferencia dentro de la dimensión de la economía de los negocios hace referencia al rubro cobrado por una división de una organización por un producto o servicio que el mismo produce a otra división de la misma organización.¹⁵ La fundamentación económica por la que se aplican precios de transferencia es para lograr evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo. Al generarse diferentes precios por productos y servicios que se son transferidos dentro de un mismo grupo empresarial, las direcciones de estas organizaciones pueden tomar una decisión tomando en consideración la compra o venta de producto o servicios dentro o fuera del grupo.

Este tipo de instrumentos son utilizados por empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial regional, con el objetivo de obtener un nivel mayor de beneficios. El precio de transferencia es el precio establecido para un producto o servicio determinado por parte de una empresa integrante de un grupo empresarial. Al fijarse los precios de transferencia se determinan dos elementos inherentes a la operación.¹⁶

- a) Una transacción comercial o financiera.
- b) Desarrollada entre dos partes relacionadas de un mismo grupo empresarial.

La ubicación de las empresas en varias jurisdicciones tributarias genera la necesidad de determinar la facultad de los beneficios derivados de las transacciones económicas de las partes asociadas o agrupadas, rol que desempeña entre otros métodos la regulación tributaria de los precios de transferencia.

Para el régimen tributario ecuatoriano, este representa un peligro latente, si se considera que no se aplica un tratamiento equilibrado al impuesto que debería tributarse en cada país. De acuerdo con las investigaciones realizadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI), se han detectado transacciones irregulares en el marco de transacciones comerciales tributables, es decir, se han encontrado diferencias entre el precio que se facturó y los precios de mercado.

De acuerdo al Centro de Estudios Fiscales (CEF)¹⁷, los precios de transferencia

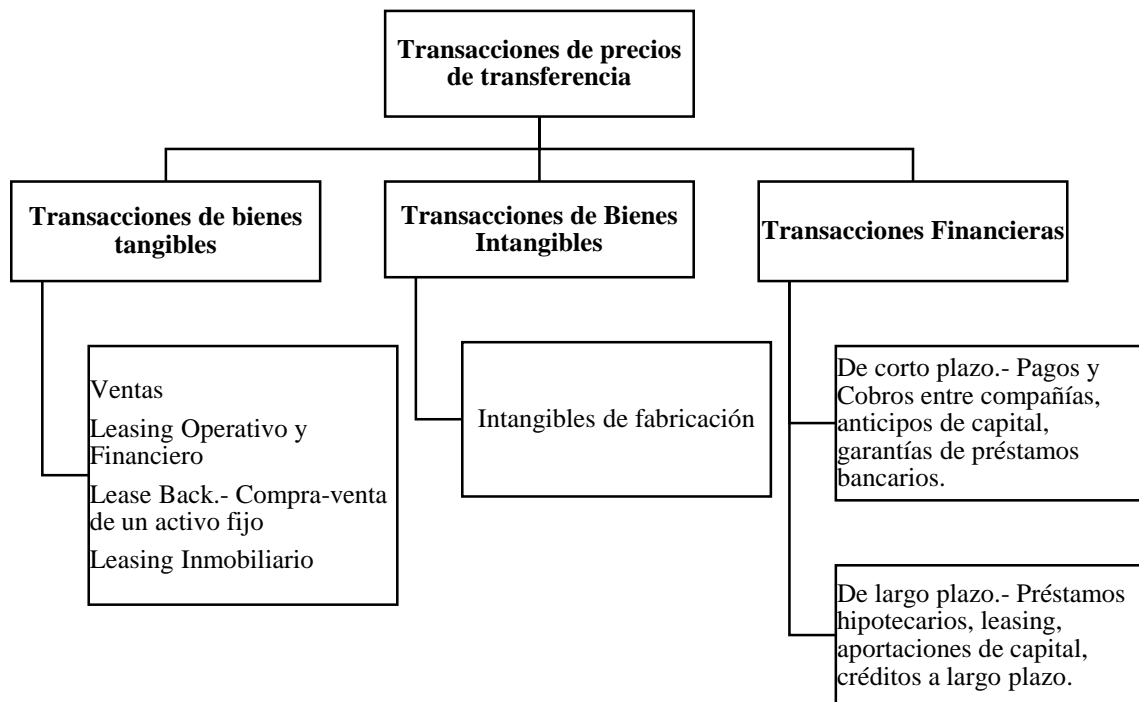
¹⁵ OCDE, “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque - junio 2011”, 12 de noviembre de 2018, 11, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>.

¹⁶ Francisco García, *Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea* (Valencia: Universidad de Valencia, 2005), 22.

¹⁷ Ecuador Centro de Estudios Fiscales, “Formas de elusión y evasión”, *Centro de Estudios Fiscales*, 12 de noviembre de 2018, párr. 1, <https://cef.sri.gob.ec/>.

son un instrumento de elusión y evasión tributaria, puesto que inflan los costos en regímenes con impuestos altos e incrementa la base imponible en regiones en donde se emplea una tasa de impuestos menor, de esta forma las multinacionales y grupos empresariales tienen la facultad de aplicar la herramienta en el rango de precios atribuidos a las características comerciales. Esto, adicionalmente genera la erosión de la base imponible, lo que da paso al desarrollo de transacciones sin transparencia mediante el ocultamiento de información.

Gráfico 1
Transacciones de precios de transferencia



Fuente: Formas de elusión y evasión.¹⁸
Elaboración propia

Los métodos que se sustentan en costos para la transferencia de productos (bienes) y la prestación de servicios internos son generalmente utilizados entre compañías multinacionales. Ciertas empresas multinacionales únicamente emplean costos variables y totales, pero existen aquellas que incluso emplean costos totales adicionando un porcentaje de utilidad.¹⁹ Otras, no obstante, emplean costos estandarizados; y otras, costos reales. Si hay un mercado abierto este será competitivo y a la vez los bienes o servicios

¹⁸ Ecuador Centro de Estudios Fiscales, "Formas de elusión y evasión", *Centro de Estudios Fiscales*, 12 de noviembre de 2018, párr. 1, <https://cef.sri.gob.ec/>.

¹⁹ Susana Rizzo, *Precios de transferencia en la legislación Argentina actual*, enero de 2010, 32. https://www.researchgate.net/publication/28131345_La_Documentacion_de_los_Precios_de_Transferencia_en_Argentina

transferidos a nivel intracorporativo tienen como alternativa para su crecimiento la utilización de precios de mercado como precio de transferencia.

En este sentido el precio de mercado puede aproximarse a través de listas de precios de acceso público de productos y servicios análogos a los producidos por las multinacionales, u otra alternativa se deriva del precio cobrado por una empresa del grupo a sus clientes, los cuales no están asociados.²⁰ El último procedimiento descrito sirve como base para la construcción del precio de transferencia como punto de partida referencial de la producción, al discriminar los costos del precio para obtener una utilidad aceptable en el último nivel interno, es decir, el procedimiento para la determinación del precio de reventa.

Adicional a los métodos que se fundamentan en costos y los precios de transferencia sustentados en los precios de mercado abierto, se puede diferenciar otra perspectiva de aplicación. En determinadas compañías multinacionales, las empresas del grupo acuerdan entre sí como si fuesen componentes independientes, pues cada una tiene su propia competencia frente a las utilidades.²¹ El precio de transferencia que resulta de este proceso es aceptable desde la perspectiva de la economía de los negocios. El contexto impositivo de cada país puede ejercer determinado efecto sobre la dirección comercial para los precios de transferencia; si el entorno comercial muestra deficiencias con las correspondientes normas impositivas, las empresas pueden escoger entre aplicar el sistema fiscalmente adecuado, o si es factible aplicar dos sistemas: uno para fines comerciales y el otro para propósitos impositivo.²² En el caso de Ecuador las empresas pueden aplicar los parámetros de transacciones para imposición. No obstante, la definición del precio de transferencia es aplicada, muchas veces, de forma incorrecta, en un contexto despectivo, para indicar la transferencia de utilidades o renta imponible desde una empresa que forma parte de un conjunto multinacional, situada en una jurisdicción con un alto nivel impositivo, a una empresa que pertenece al mismo grupo ubicada en una jurisdicción con un bajo nivel impositivo, a través de precios de transferencia erróneos, con el objetivo de disminuir la carga tributaria total del grupo establece a los precios de

²⁰ Tania Quispe, *Precios de transferencia: nuevas reglas y oportunidades en un mundo globalizado* (Santo Domingo: Deloitte, 2009), 92.

²¹ Rossi Rodríguez y E. Víctor, "Precios de transferencia", *Equipo Federal de Trabajo* 4, n.º. 34 (2008): 39 – 60.

²² Ricardo Adroque, *Precios de Transferencias. Rango intercuartil* (Buenos Aires: Estudio Adroque, 2010), 19.

transferencia como los precios por los que una compañía traspaşa productos o servicios a una organización asociada.

Consecuentemente, el precio de transferencia en ciertas ocasiones no se rige a las normas de una economía de mercado, en otras palabras, no siempre se sistematiza a través de las reglas de la oferta y la demanda.

En conclusión, luego de haber revisado las diferentes aproximaciones al precio de transferencia, es posible establecer que los precios de transferencia son valores que determinan las empresas interrelacionadas económicamente en la dimensión internacional o nacional para el traspašo de productos, activos intangibles o servicios entre las mismas.

En el año 1979, la OCDE estableció a este principio como el precio que acuerdan las partes no relacionadas inmersas en transacciones similares o equivalentes en parámetros iguales a semejantes en el mercado abierto. El precio de transferencia es el precio cargado por una compañía de bienes, servicios o propiedad intangible a una subsidiaria u otra compañía dependiente.²³ Estos precios no corresponden a los que se negocian en un mercado libre y abierto, pues existen la posibilidad de que se desvíen de los precios convenidos en base a operaciones no relacionadas en transacciones semejantes de acuerdo con los mismos parámetros. Si el precio de los productos, servicios, o activos intangibles está definido de manera exagerada entre las partes conexas, la utilidad del vendedor aumenta y la del comprador decrece.²⁴ Contrariamente, si el precio de los productos, servicios o activos intangibles se establece muy por debajo de los estándares aceptables, la utilidad del comprador aumenta y la del vendedor decrece. Para que llegue a generarse la problemática de los precios de transferencia las operaciones comerciales deben producirse entre dos empresas con relaciones comerciales y adicionalmente deben estar ubicadas en diferentes países.

En Latinoamérica existen países que consideran que el alcance de los precios de transferencia fomenta de forma directa el desarrollo del fraude fiscal, pues estos están constituidos por precios establecidos por compañías conexas y forman parte de las operaciones que se ejecutan entre ellas, con el objetivo principal de la sucesión de

²³ OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias* (París: OCDE, 1999), 44.

²⁴ Susana Rizzo, *Precios de transferencia en la legislación Argentina actual*, enero de 2010, 32. https://www.researchgate.net/publication/28131345_La_Documentacion_de_los_Precios_de_Transferencia_en_Argentina

utilidades de una empresa a otra localizada en un país con una menor carga tributaria de forma que viabilice la maximización del rendimiento de la inversión de la multinacional.²⁵

Consecuentemente, los precios de transferencia significan una alternativa, viable en muchos de los casos, para que empresas multinacionales logren incrementar sus utilidades derivadas de operaciones comerciales intragrupo. Por lo tanto, los esfuerzos que se han realizado a nivel regional demuestran el riesgo inherente a la utilización de los precios de transferencia; y, es por esto que, permanentemente se realizan investigaciones y análisis comparativos entre legislaciones por parte de la OCDE, sobre las acciones que utilizan las compañías para aplicar precios de transferencia, pues el desarrollo de la tecnología en definitiva ha abierto nuevas puertas para la evasión tributaria.

1.2 Funcionamiento de los precios de transferencia

Los precios de transferencia son utilizados por empresas pertenecientes a grupos que operan en varias jurisdicciones y/o realizan transacciones con empresas que están domiciliadas en paraísos fiscales, las cuales al ponerse de acuerdo con el tipo de transacción económica que se vaya a desarrollar manipulan de acuerdo a las condiciones tributarias de los países que intervienen en la operación, subiendo o bajando el valor de las facturas de los bienes y servicios generados.²⁶ En este sentido, la intervención de los paraísos fiscales, es el elemento fundamental para el funcionamiento de este sistema, considerando que en este contexto tributario se permite realizar transacciones económicas con una sujeción menor o nula de impuestos.

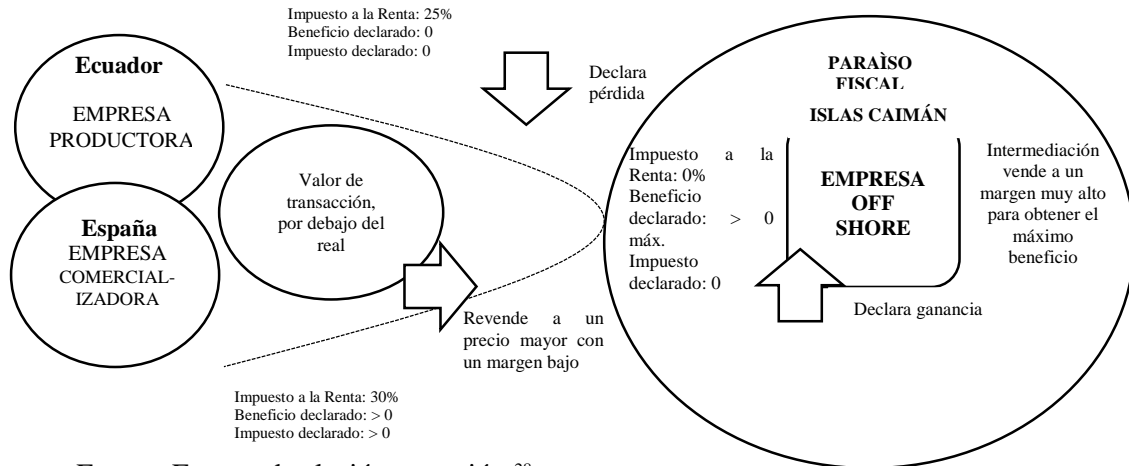
En una operación comercial o financiera, se maneja y conviene el precio de comprar y venta²⁷ ajustando las facturas comerciales a las diferentes jurisdicciones en las que se opera principalmente con el objetivo de obtener el mayor beneficio de la transacción; lo cual podría significar una manipulación de precios a conveniencia que cuyo efecto acarrearía una erosión de la base fiscal. Para entender la dinámica de este instrumento se detalla un ejemplo práctico a continuación:

²⁵ Hernán D'Agostino, *Jurisprudencia relevante en materia de operaciones internacionales entre partes vinculadas* (México: Colección Práctica, 2010), 64, https://www.errepar.com/resources//anexos/libros/coleccion/Anexo_preciostranf_201006_1.pdf

²⁶ Ecuador CEF, "Formas de elusión y evasión", *Centro de Estudios Fiscales*, accedido el 12 de noviembre de 2018, 1, https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/32891/mod_page/content/89/NR_1744.pdf.

²⁷ *Ibíd.* 3.

Gráfico 2
Funcionamiento precios de transferencia



Fuente: Formas de elusión y evasión.²⁸

Elaboración propia

El funcionamiento de este tipo de herramienta de elusión tributaria como se ha ejemplificado inicia en el país de la empresa productora en este caso Ecuador, en donde el impuesto a la renta es de 25%; y, vende su producción a una empresa off – shore ubicada en las Islas Caimán a un valor menor al real para no declarar beneficios y por lo tanto no pagar impuestos. Desde el paraíso fiscal en Islas Caimán se vende la producción a una tercera empresa ubicada en España, a un precio mayor para maximizar las ganancias de la transacción, puesto que el IR en esta jurisdicción es de 0%, por lo que la empresa productora no declara impuestos, maximizando sus beneficios. Consecuentemente, la comercializadora, ubicada en España y cuyo IR es de 30%, revende el producto con un nivel de utilidad menor; y, declarando bajas ganancias.

2. Doctrina aplicable al régimen de precios de transferencia

En cuanto a la doctrina aplicable esta se refiere al conjunto de normas, directrices y principios básicos establecidos para el tratamiento de los precios de transferencia. En este sentido el principal precursor de estos es la OCDE.

La doctrina empleada para sustentar el régimen de precios de transferencia se establece en las siguientes tres dimensiones a través de las cuales se obtiene un tratamiento adecuado tanto para la identificación como para la sanción de acciones que

²⁸Ibíd. 5.

atenten en contra de la recaudación tributaria de un país miembro de la OCDE o en su defecto de aquellos que tienen como base los parámetros determinados por la institución:

- Principio de libre competencia, que establece que en el momento que una empresa realiza una o más operaciones comerciales o financieras con otra empresa perteneciente al mismo grupo pero que no está establecida en el mismo territorio (país), cada una de estas debe establecer el valor de los beneficios imponibles de acuerdo al principio de libre competencia.²⁹ El rubro de los beneficios imponibles conseguido por una compañía mediante una o más operaciones comerciales con una empresa del mismo grupo, es de acuerdo con el principio de libre competencia si los parámetros de estas operaciones no son distintos de los que serían convenidos por empresas independientes en operaciones semejantes realizadas en circunstancias similares.
- Metodología para la determinación de precios de transferencia que establece la selección de un método de determinación de precios de transferencia apropiado para las circunstancias a ser analizadas, para lo cual es necesario ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos, análisis de la naturaleza de la operación, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad.
- Análisis de comparabilidad.- enfoque en la búsqueda de comparabilidad en la operación con vinculadas respecto de operaciones no vinculadas potencialmente comparables. Una buena práctica respecto a la comparabilidad utilizada por los contribuyentes para justificar el cumplimiento o no del principio de plena competencia corresponde a la selección de comparables fiables.

De este conjunto de parámetros, en los cuales se pueden realizar comparaciones entre operaciones de grupos multinacionales y empresas independientes obedeciendo al principio de libre competencia, se deriva la comparabilidad como elemento fundamental para evitar perjuicios a las arcas del Estado, mediante la detección de desviaciones tributarias.

²⁹ OCDE, “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque - junio 2011”, 12 de noviembre de 2018, num 8, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>.

2.1 Comparabilidad

En este sentido una operación comercial o financiera vinculada es comparable con una operación conexas en base a los siguientes parámetros:³⁰

- En el momento que no hay desacuerdos importantes entre las operaciones que puedan influir negativamente el índice financiero valorado con la metodología de precios de transferencia adecuada, o
- Cuando, existiendo las diferencias importantes entre las operaciones, es factible efectuar ajustes adecuadamente confiables al índice financiero utilizado en la operación no relacionada con el objetivo de excluir la incidencia de estas diferencias en la comparación.

Para establecer si las operaciones comerciales o financieras son comparables, se deben analizar los siguientes elementos de comparabilidad, en el grado económico que sea distinguan en referencia a las acciones y a los parámetros de las operaciones:³¹

- a) Los rasgos y atributos de los productos / bienes o los servicios trasladados;
- b) Las acciones practicadas por cada una de las compañías con referencia a las operaciones, integrando los activos empleados y los riesgos inherentes;
- c) Las estipulaciones convenidas de las operaciones comerciales y financieras;
- d) Los parámetros económicos en las que se desarrollan las operaciones; y
- e) Los lineamientos corporativos y comerciales que buscan las empresas asociadas en referencia a las operaciones.

Para el desarrollo de la comparabilidad la OCDE ha establecido un conjunto de métodos aplicables y viables, cuyo objetivo es facilitar la identificación de desviaciones en la práctica de operaciones comerciales y financieras entre empresas pertenecientes a un mismo grupo corporativo.³²

- a) El método del precio libre comparable: este método se basa en la comparación del precio de los productos o servicios trasladados en una operación conexas con el precio de los productos o servicios trasladados en el contexto de una operación no relacionada y comparable.
- b) El método del precio de reventa: este método se basa en cotejar el porcentaje de reventa logrado por el comprador de un producto o bien obtenido en una

³⁰ *Ibíd.*

³¹ *Ibíd.*

³² *Ibíd.*

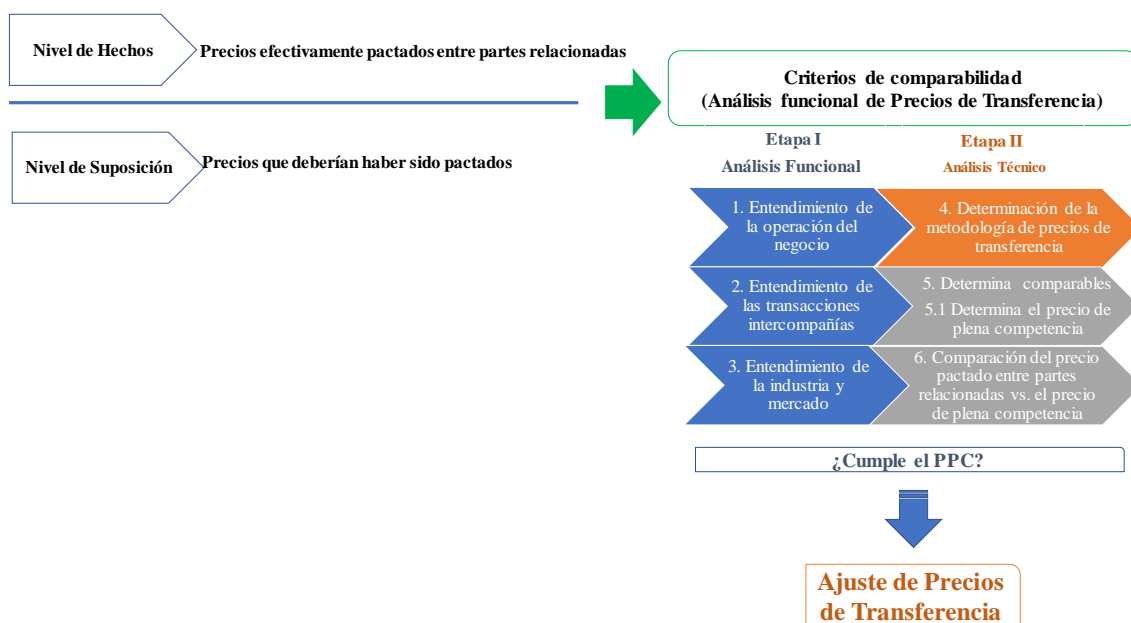
operación conexas, al revender este en el contexto de una operación no relacionada, con porcentaje de reventa que se ha logrado en operaciones de compra y reventa no relacionadas y comparables.

- c) El método del costo incrementado: este método se basa en comparar el porcentaje sobre los costos directos e indirectos generados en la distribución de productos o servicios dentro de una operación conexas con el porcentaje sobre los costos, tanto directos como indirectos, logrados en la distribución de productos / bienes o servicios en una operación no conexas.
- d) El método del margen neto de la operación: este método se concentra en realizar la comparación de porcentaje neto de utilidad establecidos de conformidad con un indicador adecuado que consigue una empresa en el contexto de una operación conexas con el porcentaje de utilidad neto establecido de acuerdo con el mismo indicador logrado en el contexto de una operación no conexas.
- e) El método de reparto del beneficio: este método se fundamenta en la atribución de cada compañía agrupada que forma parte de una operación conexas de la parte de la utilidad o pérdida total producida por esta operación que una compañía independiente esperaría efectuar en el contexto de una operación no conexas y comparable. En el momento que es viable establecer una retribución en libre competencia para ciertas actividades practicadas por las compañías vinculadas en el contexto de esta operación empleando algún método idóneo y detallado en el literal a y d, el método de reparto del beneficio se empleará a la utilidad total excedente lograda después de compensar estas actividades.

Entonces, la comparabilidad se constituye en el criterio más importante utilizado para lograr identificar una operación bajo términos de precios de transferencia. En este sentido, comparar las transacciones derivadas de empresas pertenecientes a un mismo grupo multinacional, e incluso, operaciones generadas entre empresas que realizan actividades similares, facilita el reconocimiento de prácticas de evasión tributaria. De esta forma, es como comúnmente se posibilita el reconocimiento de los precios de transferencia; y, consecuentemente el cumplimiento o no del principio de plena competencia. A continuación se presenta la relevancia respecto de este criterio para el régimen de precios de transferencia:

Gráfico 3

Relevancia del análisis de comparabilidad en precios de transferencia



Elaboración propia

3. Lineamientos internacionales aplicables en materia de precios de transferencia

Los lineamientos internacionales que se aplican para el tratamiento de precios de transferencia se basan en el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios desarrollada por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2017:

Directriz 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición³³

Actualmente la economía digital en su dimensión fiscal presenta nuevos desafíos. Estos están relacionados con el establecimiento de la presencia de una relación con los procedimientos fiscales de la información y con la evaluación de las rentas a efectos de la imposición directa, que usualmente están conectados. En este sentido, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), fundamentalmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero.

Directriz 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.³⁴

³³ OCDE, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, 2017, num 36, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

³⁴ *Ibíd.*

Los métodos combinados se alimentan de las divergencias del procedimiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero en convenio con las categorizaciones de dos o más competencias jurisdicciones, que puede dar como resultado una doble no imposición o el diferimiento de los tributos a largo plazo. Este tipo de métodos, cuya utilización está extendida, significa un desgaste importante de las bases imponibles de los países afectados, generando un efecto negativo global negativo desde la perspectiva de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.

Directriz 3: Refuerzo de la normativa sobre Controlled Foreign Corporation Rule (CFC) o Transparencia Fiscal Internacional (TFI).³⁵

Las normas de transparencia fiscal internacional son el producto normativo derivado del riesgo de que todo tipo de contribuyente con una intervención mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en determinados casos, también ubicados en otros países, transfiriendo sus utilidades a una CFC. Sin tener una regulación específica, las CFC se presentan como potenciales oportunidades para la transferencia de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos. Desde la entrada en vigor en el año 1962, se han adherido un mayor número de empresas cada vez mayor a las normas CFC, siendo estas disponibles en 30 de los países participantes en el Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Proyecto BEPS).

Por lo tanto, si se considera que las CFC tienen como objeto evitar principalmente el traslado de beneficios a través de la optimización de impuestos mediante la creación de estructuras empresariales en lugares donde la carga fiscal es nula o baja en relación al país de residencia poniendo especial cuidado en evitar la doble imposición; si las empresas fijan precios en las operaciones comerciales y/o financieras conforme el mercado se equilibraría la carga fiscal y se tributaría la renta que le compete; y, principalmente para empresas pymes, éstas podrían competir con empresas multinacionales a precios de mercado.

Directriz 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.³⁶

En la actualidad al hablar de dinero es preciso aseverar que éste es un bien móvil establecido para su consumo, lo que invade la alternativa para que las compañías multinacionales puedan conseguir resultados fiscales favorables modificando el grado de

³⁵ *Ibíd.*

³⁶ *Ibíd.*

endeudamiento de un integrante de conexo del grupo. Existen un sin número de investigación y estudios académicos que han identificado la influencia de las reglas tributarias en la localización de la deuda en las diferentes empresas pertenecientes a una multinacional, pues es conocido que los grupos pueden incrementar significativamente el nivel de endeudamiento sustentado por cada empresa perteneciente al grupo mediante préstamos intragrupo. Las compañías multinacionales pueden emplear instrumentos financieros para realizar pagos económicos semejantes a los intereses, pero con una diferente forma jurídica, eliminando de esta forma las limitaciones para la deducción de intereses.³⁷

Directriz 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.³⁸

Han pasado más de 15 años de la publicación de la OCDE (1998), del informe denominado “competencia fiscal perniciosa: un problema mundial emergente”, los factores que generan preocupación e incertidumbre en referencia a las dimensiones de la política fiscal estipulados en dicha publicación siguen teniendo la misma importancia actualmente como en aquel entonces. Las inquietudes de hoy en día son el riesgo que se deriva de la aplicación de regímenes fiscales preferenciales para transferir simuladamente los beneficios y por la ausencia de transparencia en referencia a determinadas decisiones administrativas en base a contribuyentes específicos.

Directriz 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.³⁹

La Acción 6 del Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios (BEPS) reconoce el uso excesivo de los acuerdos fiscales y de forma específica la búsqueda del ajuste más conveniente (*treaty shopping*), como una de los más importantes motivos por las que BEPS deriva en un problema. Los contribuyentes que caen en actividades que constituyen *treaty shopping* u otras acciones direccionadas al uso excesivo de los acuerdos fiscales que impactan la soberanía tributaria de los Estados afectados al solicitar indebidamente los beneficios derivados de la utilización de un acuerdo en condiciones en las que éstas no pueden ser aplicables, lo que desafía a los países involucrados a la resultante merma de ingresos fiscales o de recaudación tributaria.

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ *Ibíd.*

³⁹ *Ibíd.*

Estas operaciones de triangulación son frecuentemente utilizadas para modificar precios, de forma que por ejemplo se importen mercancías caras por medio de una sociedad instrumental y se exporten baratas por medio de otra sociedad. Para lo cual, una compañía que opera entre dos países de alta fiscalidad interpone a una empresa entre ambos (compañía intermediaria); y, los beneficios más importantes que obtiene y acumula la compañía intermediaria corresponden a la baja carga impositiva a la que está sujeta a una carga impositiva nula (esquema que busca reducir, eludir o evitar la carga impositiva). Por lo tanto, estas operaciones internacionales son de observación por el SRI debido al riesgo de fraude fiscal que pueden involucrar, debido a que en el momento en que una empresa abusa de los convenios para evitar la doble imposición, se disminuiría la base imponible de la sociedad ecuatoriana; y, no existiría tributación del intermediario en el país con el CDI (Treaty Shopping). Y si se demuestra que es una operación de triangulación que carece de sustancia económica, conforme el Art. 30 del RALRTI, “en el caso de establecerse que el contribuyente utilizó un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y aplicar indebidamente los beneficios del convenio, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar”.

Directriz 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).⁴⁰

De forma general, los acuerdos fiscales determinan que los beneficios económicos de compañías ubicadas fuera de su territorio nacional son susceptibles de imposición tributaria de un Estado exclusivamente en el momento que dicha organización tenga un establecimiento permanente, localizado dentro de ese mismo territorio, en donde son atribuibles los beneficios económicos como parte de la actividad recaudatoria. Como resultado, la definición del concepto de establecimiento permanente en los acuerdos es fundamental para si las rentas obtenidas por una compañía no residente ha de generar tributos en otro Estado.

Directriz 8 – 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.⁴¹

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ *Ibíd.*

Los intercambios comerciales entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial se han incrementado de forma importante en los últimos años, esto de la mano de la del desarrollo de actividades económicas con alcances mundiales resultado de la veloz globalización. Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de utilidades a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. La incidencia de dichas normas en empresas y Administraciones Tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo.

Estas directrices planteadas por la OCDE se centran en la generación de políticas nacionales y regionales para disminuir en primera instancia tanto elusión y evasión fiscal para posteriormente plantea mecanismos eficaces para la eliminación total, aunque este trabajo sea titánico e inalcanzable. Los nuevos restos que plantean las transacciones digitales se presentan como una de las principales dificultades al momento de generar procesos capaces de evaluar y controlar la información que se emiten como resultado de actividades económicas, considerando que las estructuras fiscales de cada país tienen un diferente tratamiento, por lo que progresivamente se deben unificar los flujos de datos para mejorar la calidad de la información fiscal. En este mismo sentido el siguiente obstáculo de mayor significancia es la normativa legal vigente en cada país, que, aunque buscan el mismo propósito; redistribuir la riqueza, existen ciertas jurisdicciones que presentan ciertos retrasos que producen vacíos legales de los cuales se puede hacer uso para evadir y eludir impuestos. Por lo que es importante reconocer de esta situación los esfuerzos generados por los países de Latinoamérica para obtener la mayor cantidad de ingresos fiscales buscando el equilibrio entre la carga y exenciones tributarias, pero que, sin embargo, necesitan aún más perfeccionamiento para evitar principalmente la fuga de capitales.

4. Normativa aplicable en materia de precios de transferencia en Ecuador

En Ecuador se ha desarrollado la regulación correspondiente a los precios de transferencia. En primera instancia se debe establecer el cambio al artículo número 91 del Código Tributario, reemplazado por el artículo número 4 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (99-24) siendo esta la primera medida para acondicionar y acoger

un sistema de precios de transferencia y a través del cual se le atribuye a la dimensión de gestión tributaria la regulación de los precios de transferencia de bienes o servicios para fines tributarios, inmersa en la fijación directa, en el momento que las ventas se realicen por debajo del costo o en el momento que las exportaciones e importaciones de bienes o prestación de servicios se efectúen de acuerdo a precios menores a los establecidos en el mercado.⁴²

En 1999 se integra los precios de transferencia ajustando el artículo 91 del Código Tributario para controlar los precios de bienes o servicios cuando se realicen exportaciones o importaciones a un precio menor al establecido por el mercado.⁴³

En el 2004, se genera el Decreto Ejecutivo No. 2430, Suplemento del Registro Oficial No. 494, en el que se cambia el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI); y, se integran por primera vez lineamientos fundamentales que permiten desarrollar controles en las operaciones realizadas bajo precios de transferencia, como; especificación de obligados, el principio de plena competencia, la definición de conexos económicos y los parámetros de comparabilidad. De forma similar; y, como intensificación sobre las directrices de precios de transferencia, de manera específica en la gestión de los procedimientos administrativos, el Servicio de Rentas Internas (SRI), emitió las resoluciones generales No. NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641 publicadas en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero del 2006.⁴⁴

En el 2006, el SRI desarrolla dos resoluciones en las cuales se integra el Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia y métodos para establecer la mediana y nivel de plena competencia.

En el 2007, se crea la instancia de Fiscalidad Internacional para controlar las transacciones internacionales que se relacionan principalmente con precios de transferencia.

En el 2008 se emite la reforma tributaria integral, en la cual se abordan temas fundamentales sobre precios de transferencia: Siendo los más importantes, el incremento

⁴² Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Ley para la reforma de las finanzas públicas”. 1999. http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/21f6d464-18d9-435e-8a36-01672f6b432d/06_90_Doc_LEY116%20-%20Ley%20Reforma%20Finanzas%20Publicas.pdf.

⁴³ Ecuador SRI, “Desarrollo normativo” 2017, párr. 3, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/biblioteca;jsessionid=iHpH2KkXdz2CwsKYth+07Ilt>

⁴⁴ Ecuador SRI, “Decreto Ejecutivo No. 2430, Registro Oficial 648”, 2012, <http://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/5308-suplemento-al-registro-oficial-no-812.html>.

a grado de ley al principio de plena competencia, la potestad de establecer cambios a precios de transferencia y la definición de partes conexas; la integración de un marco sancionatorio por la no exposición o exposición con deficiencias de los informes sobre el tema; la integración de la dimensión de fiscalidad internacional como competencia del Servicio de Rentas Internas, con la finalidad de controlar y supervisar las actividades comerciales internacionales en lo referente a la renta mundial, renta de no residentes con o sin establecimiento permanente, precios de transferencia, acuerdos de doble tributación y de forma general la planificación fiscal internacional.⁴⁵

En mayo del año 2009, de acuerdo a la Resolución N° NAC-DGERCGC09-00286 del Servicio de Rentas Internas, se reforma la resolución NAC-DGER2008-0464 emitida el 25 de abril del 2008, que eliminó el “Contenido del anexo y del informe integral de precios de transferencia”; efectuando el reemplazo de la terminología “Anexo de Precios de Transferencia” por “Anexo de Operaciones con Partes relacionadas”.⁴⁶

En el 2010 se le faculta al Servicio de Rentas Internas, la utilización de comparaciones confidenciales para las evaluaciones y definiciones institucionales.

En el 2012, se emite una circular respecto a la consideración de paraísos fiscales.

En el 2013, se emite una resolución respecto a la consideración de transacciones con partes conexas a nivel local y se ajusta los casilleros informativos de precios de transferencia del formulario 101 del Impuesto a la Renta e integración de la modificación de precios de transferencia con incidencia en la participación de trabajadores.

En el 2014, se determinó cambios en relación a precios de transferencia en referencia respecto del límite de deducibilidad de servicios administrativos, técnicos y de consultoría pagados por empresas residentes o no en Ecuador a sus partes conexas.

En el 2015 a través de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 emitida el 29 de mayo, se introducen cambios significativos respecto a: transacciones no contempladas anteriormente, rubros mínimos para presentación del informe de precios de transferencia y Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas; y, determinación de fichas a ser utilizadas para la elaboración del informe y anexo.

⁴⁵ Ecuador SRI, “Principio de Plena Competencia”, 2008, <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/c1bd81fa-98fa-4395-a93d-c79f1c197f70/Principio%20de%20Plena%20Competencia.pdf>.

⁴⁶ *Ibíd.*

En el 2016 se amplía las consideraciones respecto a regímenes fiscales preferentes, se establecieron medidas para evitar el abuso de precios de transferencia; y, controles respecto del régimen de precios de transferencia.

Por lo referido se puede evidenciar que en el país se restan realizando avances constantes en cuanto a al alcance de la legislación y normativa actual vigente, siguiendo los parámetros establecidos por la OCDE, por lo tanto, se convierte en uno de los primeros países de la región en sistematizar un modelo normativo para la gestión de precios de transferencia. Aunque, hay trabajo por hacer es notable el desarrollo que ha tenido el Ecuador en materia legislativa estableciendo los parámetros para la disminución de deficiencias de las operaciones comerciales entre empresas pertenecientes a un mismo grupo multinacional, las cuales pueden ser susceptibles a desviaciones que pueden resultar en fraude fiscal, que a la vez puede resultar en un perjuicio económico para las arcas recaudatorias del país.

Adicional, a la normativa descrita anteriormente es necesario destacar la siguiente disposición contenida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI).⁴⁷

- Artículo 78 que hace alusión a los precios de transferencia; y, en el cual se determina que el régimen de precios de transferencia se enfoca a controlar con propósitos tributarios las operaciones que se efectúen entre empresas conexas, de acuerdo a los parámetros establecidos por la Ley, de forma que las compensaciones entre estas sean equivalentes a las que se efectúan entre partes independientes.⁴⁸

También, dentro de la Ley se ajusta e incluye la definición y alcance del principio de plena competencia, conforme se transcribe a continuación:

- Principio de plena competencia, para fines tributarios se concibe por principio de plena competencia el elemento por el cual se determinen o asignen parámetros entre empresas relacionadas en sus operaciones comerciales o financieras, que puedan ser diferentes a las que se hayan establecido entre las empresas independientes, los beneficios económicos que hubiesen sido conseguidos por una de las empresas de no existir estos parámetros pero que,

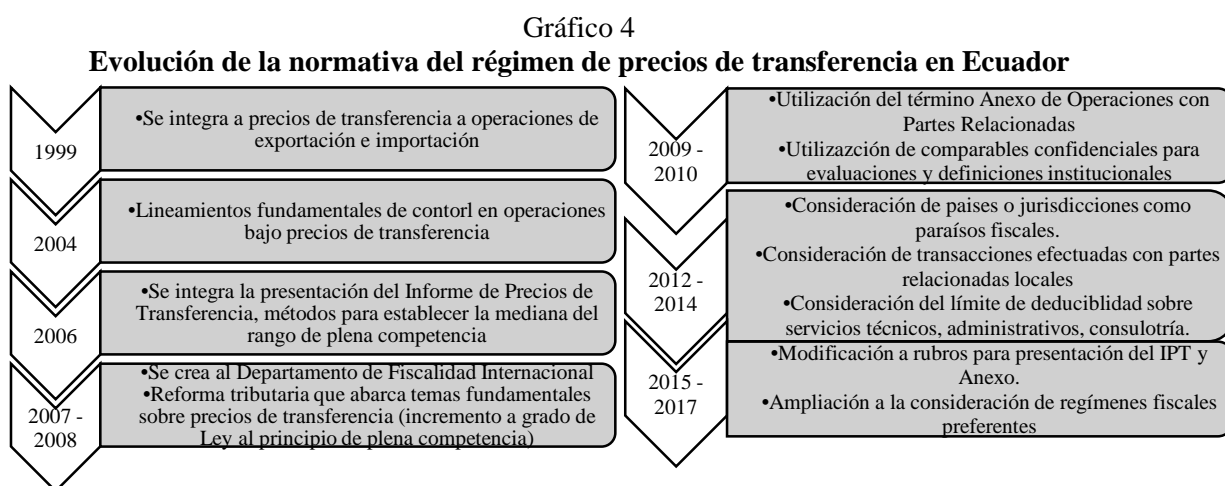
⁴⁷ Ecuador SRI, “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, 2015, <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>.

⁴⁸ *Ibíd.*

por motivo del cumplimiento de estos parámetros no fueron logradas, serán expuestas a imposición.⁴⁹

- Se incluyen los criterios necesarios para establecer los parámetros de comparabilidad.
- Las operaciones comerciales o financieras son comparables en el momento que no hay diferencias entre los parámetros económicos significantes, que influyan de forma importante en el precio de la contraprestación o la utilidad a que hacen referencia los métodos de comparabilidad seleccionados (en base a los desarrollados por la OCDE en Legislación en materia de precios de transferencia); y, en caso de haber diferencias, que su aplicación pueda excluirse a través de ajustes técnicos prudentes.⁵⁰

A continuación se presenta un resumen de la evolución normativa del régimen de precios de transferencia en Ecuador:



Elaboración propia

⁴⁹ Ecuador SRI, “Principio de Plena Competencia”, 2008, <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/c1bd81fa-98fa-4395-a93d-c79f1c197f70/Principio%20de%20Plena%20Competencia.pdf>.

⁵⁰ *Ibíd.*

Capítulo segundo

Antecedentes históricos

El desarrollo del marco normativo internacional para el control de los precios de transferencia ha tenido un desarrollo importante en beneficio de los Estados que albergaban a las multinacionales que utilizan este recurso para sus operaciones comerciales. Por ello, en este capítulo se presenta una recopilación de los principales acontecimientos que dieron lugar a los lineamientos para el tratamiento de precios de transferencias.

1. Antecedentes históricos más relevantes en materia de precios de transferencia

Como se mencionó en el capítulo anterior, los criterios para el tratamiento de los precios de transferencia se originan en la OCDE y se han implementado en distintos países del mundo, siendo los pioneros aquellos pertenecientes a la Unión Europea y posteriormente estos lineamientos fueron aceptados por los países de Latinoamérica. La normativa basada en transacciones relacionadas busca impedir que, a través del uso de precios diferentes a los regulares establecidos en el mercado, se trasladen ganancias de una empresa a otra que generalmente tiene objetivo práctico disminuir o aplazar la tributación de ingresos imposables resultantes de la interacción entre las partes que intervienen en la vinculación.

En la dimensión internacional, la implementación de precios de transferencia tiene relación con directa con los rubros a tributarse por parte de los involucrados en las operaciones comerciales implicadas.⁵¹ En este sentido este cuerpo normativo es fundamental para lograr que la transferencia de recursos fiscales entre países sea nula. La base de aplicación de las normas que controlan estas operaciones es el precio que debe establecerse entre las actividades comerciales desarrolladas por diferentes empresas que pertenecen a una multinacional; precio que debería fijarse en base a parámetros normales entre partes no asociadas, o, en otras palabras, de acuerdo con las condiciones del

⁵¹ Cecilia Goldemberg, “Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo Aventis Pharma”, *Doc player*, octubre de 2010, <https://docplayer.es/14362500-Reflexiones-sobre-precios-de-transferencia-a-partir-del-fallo-aventis-pharma.pdf>.

mercado.⁵² Esta base imputa a las instancias tributarias el derecho a adaptar los precios de transferencia una vez que se detecte que son diferentes a los que se generarían entre participantes independientes.

En este sentido se debe puntualizar que el principio en el cual se fundamenta esta norma es el denominado “Principio de Plena Competencia” que en síntesis busca establecer el precio óptimo resultante de las operaciones entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial en condiciones competitivas,⁵³ es decir, en base al funcionamiento del mercado, esto significa, como si la transacción se hubiese desarrollado entre partes no conexas. La mayoría de los marcos fiscales de los países que se acogen a la norma, determinan directrices de valoración de amplio alcance para evaluar y estimar las operaciones realizadas en un grupo multinacional.⁵⁴

Con estos preceptos entonces es factible establecer los acontecimientos históricos que llevaron a la consecución de la normativa que actualmente se ejecuta en varios países de Latinoamérica incluido el Ecuador.

Los precios de transferencia nacen en el siglo XX en paralelo con la conformación de los grupos empresariales multinacionales.⁵⁵ En la medida en que las compañías empezaron a utilizar determinados lineamientos para la maximización de utilidades y de disminución de pérdidas a través de la creación de diferentes líneas de producción, de intermediación o financieras que cada integrante conexo desarrollaba en puntos técnicos de prestación de servicios grupales,⁵⁶ generaron como consecuencia la estructuración de métodos de gestión de precios de transferencia entre las empresas. Provocando de esta forma un problema creciente en relación con la proliferación de prácticas anticompetitivas, lo cual requiere de una solución viable y aplicable sin importar el giro del negocio.

La primera autoridad fiscal que desarrolló una norma técnica de forma interna para hacer frente al manejo a conveniencia por parte de las empresas de los precios de transferencia fue el Reino Unido en el año 1915 a través de la denominada “Ley de Finanzas”.⁵⁷ Con esta Ley, se determinaba que en el imaginario de que una empresa no

⁵² *Ibíd.*

⁵³ Esteban Jaramillo, *Historia del impuesto sobre la renta* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 32.

⁵⁴ *Ibíd.*

⁵⁵ Luis, Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México D.F.: Limusa, 2003), 28.

⁵⁶ *Ibíd.*

⁵⁷ Herbet Bettinger, *Precios de transferencia y sus efectos fiscales* (México D.F.: EIFEL, 1999), 45.

residente realizará actividades comerciales con otra organización ubicada en el Reino Unido y que si la empresa fuera localizada fuera del país tenía una relación cercana y generará un control importante sobre la organización residente en el contexto inglés, si como resultado de esto la operación desarrollada entre estas produce en la empresa domiciliada en el Reino Unido una utilidad menor a la esperada, la compañía ubicada fuera del territorio tributaría como dependiente de la empresa residente por los recursos irregulares dirigidos hacia ella en la transacción conexas.⁵⁸

Avanzando un poco más en el tiempo se obtiene un segundo antecedente originado en los Estados Unidos en el año 1917, con el régimen de complemento a la sección 1331 de la War Revenue Act del 13 de octubre del año 1917,⁵⁹ que disponía el requerimiento de informes consolidados a las compañías relacionadas en el Impuesto Federal sobre el beneficio de las empresas; en concordancia con el federalismo. En este país la problemática surgida alrededor de los precios de transferencia se desató primeramente entre varios Estados de Estados Unidos.

Luego de 18 años en 1935, se estructura en Estados Unidos un nuevo régimen legal que abordaba los parámetros de la Sección 45 Internal Revenue Code –IRC, antesala de la Sección 482 del IRC que actualmente es la directriz empleada para el abordaje de los precios de transferencia en ese país.⁶⁰

Contemporáneamente se encuentra en Argentina una de las primeras regulaciones aplicadas a nivel latinoamericano, la cual daba tratamiento a los precios de transferencia en la región, mediante el art. 20 de la Ley 11682 del año 1932.⁶¹ Otros países de Latinoamérica se tardarían un poco más en establecer un régimen de regulación enfocado en ajustar los precios de transferencia entre empresas multinacionales.

Luego de Argentina viene México en que en el año 1992 desarrolló una normativa similar a la establecida por dicho país sudamericano; le sigue Brasil el cual en 1996 integró el tratamiento de precios de transferencia a su marco regulatorio y Colombia en el año 2002⁶² implementó medidas para fijar precios de operaciones entre empresa multinacionales.

Desde la perspectiva histórica, la definición de precios de transferencia tiene su origen en el siglo XX como producto del desarrollo de los grupos multinacionales, siendo

⁵⁸ *Ibíd.*

⁵⁹ Enrique Díez de Castro, *Gestión de precios* (Barcelona: ESIC, 1996), 115.

⁶⁰ *Ibíd.*

⁶¹ Enrique Mejía, “Consultoría fiscal”, *Nueva Consultoría Fiscal* 4, n.º. 24 (1998):33 – 40.

⁶² *Ibíd.*

Estados Unidos y la Unión Europea, mediante la OCDE, los primeros en incorporación de aplicación factibles para la regulación de precios de operaciones comerciales entre empresas de un mismo grupo. En Latinoamérica, no obstante, su aplicación comienza a ser evidente principalmente entre los años 1990 y 2000, al término del siglo XX.⁶³

Como parte del análisis de los antecedentes históricos se puede destacar notablemente que Latinoamérica ha tenido un retraso en cuanto a la intervención de posibles formas de evasión, elusión o desviación de tributos y por lo tanto se marca una diferencia importante en comparación a países desarrollados como Estados Unidos y gran parte de la Unión Europea.

Lo que en definitiva conllevó a la estructuración de ambientes propicios para la manipulación de precios y por tanto influenció de forma negativa en los ingresos de los Estados de la región. Este contexto abre la pauta para analizar los antecedentes que llevaron a Latinoamérica a buscar alternativas eficientes para el control de los precios de transferencias.

2. Determinación de los antecedentes más relevantes en materia de precios de transferencia en Latinoamérica

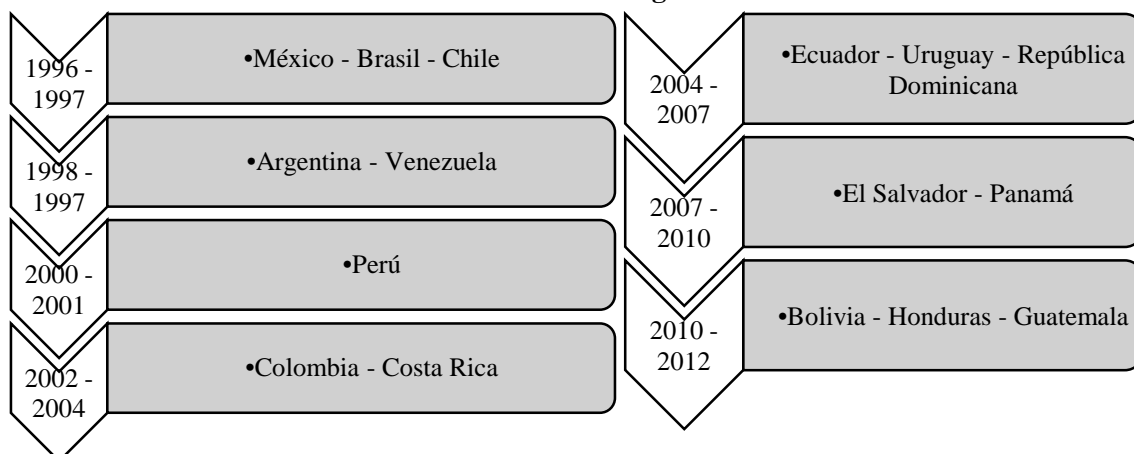
El desarrollo del marco normativo de los precios de transferencia en la región tiene sus inicios con el nacimiento del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 1967,⁶⁴ institución internacional de nivel público, no lucrativo que ofrece acompañamiento técnico integral el mejoramiento de los procesos de Gestión Tributaria; actualmente, lo integran 40 países asociados.

Para tener una visión general de la adhesión de los diferentes países al CIAT, se presenta a continuación una cronología en referencia a la integración de los principios de control de sobre precios de transferencia.

⁶³ María García, *Los precios internos de transferencia* (Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1996), 86.

⁶⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Administración Tributaria de clase mundial”, *CIAT*, marzo de 2009, 3, https://www.ciat.org/Biblioteca/SerieTematica/Espanol/2009_mar_n3_interc_inf.pdf.

Gráfico 5
Países Latinoamericanos integrantes del CIAT



Fuente: Países integrantes del CIAT.⁶⁵
Elaboración propia

Los Estados de la región que se han integrado al marco normativo lo han realizado mediante la normativa general precios de transferencia, es decir, mediante la Ley General, excepto República Dominicana, Panamá y El Salvador que se integraron a través de códigos tributarios. En consecuencia, se establece que alrededor del 80% de países latinoamericanos han elegido por adoptar un régimen de precios de transferencia haciendo cambios a la Ley General, mientras que el 20%⁶⁶ restantes realizan ajustes a sus sistemas de control mediante un Código Tributario.

Para la integración de la legislación de precios de transferencia en la región se tienen parámetros establecidos por la OCDE. No obstante, determinados Estados se han inclinado por desarrollar sus propios estándares de control para evitar el abuso del poder del mercado eliminando la posibilidad de la manipulación de los precios de transferencia.⁶⁷

En este sentido se presenta la siguiente clasificación de acuerdo a la forma en la cual se han establecido los primeros avances en el tratamiento de precios de transferencia a nivel latinoamericano.

⁶⁵ Isaác Arias, “El control de la manipulación de los precios de transferencia”, *International Tax Compact*, 2017, https://www.taxcompact.net/documents/ITC_2013-05_Control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-LAC.pdf.

⁶⁶ *Ibíd.*

⁶⁷ CIAC, “Administración Tributaria de clase mundial”, *CIAT*, mayo de 2018, https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2018/Espanol/2018_Programa-Presentaciones_52AG_canada.pdf.

Tabla 1
Criterios de aplicación de lineamientos normativos para el control de precios de transferencia

Criterios de la OCDE + lineamientos propios del país	Criterios de la OCDE	Lineamientos generados por el país
Argentina	Chile	Brasil
Bolivia	Colombia	
Ecuador, El Salvador	Costa Rica	
Guatemala		
Honduras		
México		
Panamá, Perú		
República Dominicana		
Uruguay		
Venezuela		

Fuente: Países integrantes del CIAT.⁶⁸

Desde una perspectiva general se puede deducir que la región está atravesando una etapa de transición y transformación activa en base a los lineamientos que se han generado para mejorar el control de precios de transferencia, existiendo una mixtura entre lo establecido por organismos como la OCDE y el propio desarrollo legal de los países de latinoamericanos, denotando así el interés por cada Estado para lograr evitar la evasión fiscal o traslado de beneficios económicos no regulares, que atentan contra la seguridad tributaria de cada legislación. Esto ha llevado a que las empresas acojan estas medidas como una alternativa para lograr mantenerse en el mercado respetando la libre competencia; y, sobre todo generando un ambiente equilibrado para el desarrollo de los sectores productivos, sin ejercer un control significativo en los parámetros de las operaciones comerciales.

No obstante, el campo de los precios de transferencia es álgido y necesita de un conjunto de características tanto legales como económicos para que puedan ser aplicadas adecuadamente, pues todo sistema al igual que este es perfectible, pues, aunque el régimen tenga un amplio alcance, aún existen pequeños grupos de poder que intentan manipular las condiciones del mercado para lograr un mayor beneficio económico.

Continuando, con el análisis de los antecedentes en Latinoamérica se tiene que los países de la Región en cuanto al desarrollo en temas de control de los precios de transferencia no han sido equilibrados debido a:⁶⁹

⁶⁸ CIAC, “Administración Tributaria de clase mundial”, *CIAT*, mayo de 2019, https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/EventosInstitucionales/Asambleas/2019-CU/Programa/Programa_12-03-19/es/AG2019_Programa.pdf?cid=e0098475-ff92-41b2-8eec-8b811270bd84

⁶⁹ CIAC, “Administración Tributaria de clase mundial”, *CIAT*, mayo de 2018, https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2018/Espanol/2018_Programa-Presentaciones_52AG_canada.pdf.

- El tiempo en que fueron promulgados y aplicados los marcos normativos.
- El desarrollo en referencia al control/auditoría.
- La dimensión del talento humano.

Es posible dividir en cuatro los grupos de aplicación de legislaciones para el control de precios de transferencia:⁷⁰

- El primer grupo está integrado por los países que han establecido normas desde hace 10 años, como por ejemplo México, Brasil y Argentina.
- El segundo conjunto de países se determina por la implementación de normativas de forma tardía, pero, que, sin embargo, han obtenido un desarrollo significativo en materia de control como: República Dominicana, Chile, Venezuela y Ecuador.
- El tercero está conformado por los países que han realizado esfuerzo por mejorar la normativa de precios de transferencia y han estructurado o se encuentran en un proceso de estructuración de unidades técnicas como: Uruguay y Perú.
- El cuarto grupo está constituido por países que están aún despegando en materia de regulación, por lo tanto, no tienen la experiencia suficiente para realizar un control eficiente de los precios de transferencia y aunque, los marcos normativos han sido decretados, estos tienen poco tiempo de aplicación o no en su defecto no están aún no es posible su total aplicación por vacíos legales. Otra de las características que tiene este grupo es que sus unidades de precios de transferencia están en etapa de estructuración; este grupo lo conforman: Panamá, El Salvador, Honduras y Guatemala.⁷¹

Los países que forman estos grupos tienen marcos normativos facultados para abarcar la mayor parte de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades especializadas para hacer cumplir la aplicación legal, las exigencias de documentación, auditorías, así como el procedimiento jurídico legal pertinente.

La mayoría de los marcos normativos de los países de Latinoamérica han desarrollado auditorías para el control adecuado de precios de transferencia, sin embargo,

⁷⁰ Isaác Arias, “El control de la manipulación de los precios de transferencia”, *International Tax Compact*, 2017, https://www.taxcompact.net/documents/ITC_2013-05_Control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-LAC.pdf.

⁷¹ *Ibíd.*

en determinados casos, como resultado de las normas ajustadas al contexto de cada legislación, sin integrar los factores guiados por las directrices internacionales que determinan los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE).⁷²

El fundamento utilizado por la región se concentra en la metodología de la normativa argentina, por otra parte, en República Dominicana métodos fijados en base a las determinaciones de hoteles; en México regímenes de protección para maquiladoras y en otros contextos los métodos simplificados de Brasil que han producido fuertes debates sobre la forma adecuada de aplicar los precios de transferencia. En este sentido se han obtenido interesantes ejes internacionales y respuestas para los países adoptantes para lograr contrarrestar con eficiencia la programación abusiva de los precios de transferencia.

No existe duda respecto a que se ha establecido un proceso de aprendizaje permanente en la región y como consecuencia de ello se ha adquirido experiencia a través de la observación y adaptación de buenas prácticas de control de precios de transferencia. Un ejemplo claro de esto, son los países que cinco de los países que integraron el proceso argentino con la aplicación de medidas semejantes a la del sexto párrafo de su normativa para valoración de bienes con cotización en mercados transparentes, cuando intercede un tercero ubicado en el exterior, estos países son Ecuador, Perú, Brasil, Guatemala, Uruguay, Bolivia, Paraguay y Colombia.

La situación descrita se refleja en la siguiente tabla a través de la cual se recoge información importante sobre la aplicación de normativas de control de precios de transferencia.

⁷² *Ibíd.*

Tabla 2
Países de América Latina en relación con los principales aspectos en precios de transferencia

Países	Contempla legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Áreas de Precios de transferencia	Grupos
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Bolivia	Si	No	Si	No	No	Si	V
Brasil	Si	Si	Si	No	Si	Si	I
Chile	Si	Si	Si	Si	Si	Si	II
Colombia	Si	Si	Si	Si	Si	Si	III
Costa Rica	Si	No	Si	Si	Si	Si	V
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
El Salvador	Si	No	Si	No	No	Si	IV
Guatemala	Si	No	Si	No	No	Si	IV
Honduras	Si	No	Si	No	No	Si	IV
Jamaica	No	No	Si	No	Si	No	V
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Panamá	Si	No	Si	No	Si	Si	IV
Nicaragua	No	No	No	No	No	No	V
Paraguay	No	No	No	No	No	No	V
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si	III
República Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
Uruguay	Si	No	Si	No	Si	Si	III
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si	II

Fuente: Países integrantes del CIAT respecto del régimen de precios de transferencia.⁷³

Desde un enfoque general, América Latina ha tenido un avance desproporcionado en referencia al control de precios de transferencia en comparación con los países con normativas especializadas en evasión fiscal como Estados Unidos y la Unión Europea. No obstante, la OCDE mediante sus lineamientos ha determinado una guía de aplicación replicable en todas las jurisdicciones de la región y por tanto se convierte en la hoja de ruta de los países que buscan mejorar considerablemente su gestión tributaria.

Ecuador por su parte dentro de este contexto se mantiene en una posición ventajosa pues, aunque la implementación de normativas se ha realizado de forma tardía presenta avances considerables en el control de precios de transferencia mediante la aplicación de directrices de la OCDE y de las experiencias de Argentina y Brasil.

⁷³ *Ibíd.*

3. Determinación de los antecedentes históricos más relevantes en materia de precios de transferencia en Ecuador

El marco normativo de los precios de transferencia en Ecuador es el producto de un proceso de adaptación continua de diferentes experiencias logradas en la región y sobre todo a la integración de los criterios emitidos por la OCDE. Adicionalmente, se han empleado los métodos aplicados en países como Argentina con la normativa argentina, República Dominicana con métodos fijados en base a las determinaciones de hoteles, México con regímenes de protección para maquiladoras y los métodos simplificados de Brasil.

En el Ecuador en 1999 integra los precios de transferencia ajustando el artículo 91 del Código Tributario, mismo que atribuye al Servicio de Rentas Internas (SRI) para controlar los precios de bienes o servicios con fines tributarios, en el momento que se realicen exportaciones o importaciones a un precio menor al establecido por el mercado.⁷⁴

Posteriormente en el año 2004, se emite el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLORTI), el cual integra lineamientos básicos para el control de los precios de transferencia.⁷⁵

- Partes conexas y parámetros de vinculación.
- Se establecen los parámetros de comparabilidad.
- Observancia del principio de plena competencia (“arm’s length”).
- Se determina la modificación en los precios de los productos y servicios que no efectúen con el principio de plena competencia (PPC).
- Se fija la metodología para la implementación del principio de plena competencia (PPC).

Dos años más tarde en 2006, el SRI desarrolla dos resoluciones No. NACDGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641, en las cuales se integra el Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia y métodos para establecer la mediana y nivel de plena competencia.⁷⁶

Para el año 2007, el SRI crea la instancia de Fiscalidad Internacional, la misma que tiene la función de controlar las transacciones internacionales que se relacionan con:

⁷⁴ Ecuador SRI, “Desarrollo normativo” 2017, párr. 3, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/biblioteca;jsessionid=iHpH2KkXdz2CwsKYth+07Ilt>

⁷⁵ *Ibíd.*

⁷⁶ *Ibíd.*

precios de transferencia y acuerdos para evadir la doble imposición, carga tributaria de no residentes, planificación fiscal.⁷⁷

Un año más tarde mediante la resolución No. NAC-DGERCGC08-0182 emitida el 29 de febrero de 2008, el SRI aplicando criterios técnicos y objetivos sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial determinó un listado países, dominios o jurisdicciones, territorios o Estados asociados que son considerados como paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes.

En abril del 2008, el SRI desarrolla la Resolución No. NACDGER2008-0464, en la cual se determinan los parámetros de tratamiento para los precios de transferencia:⁷⁸

- Atribución del SRI para pedir vía requerimiento de información la fundamentación del cumplimiento del principio de plena competencia.
- Nivel de transacciones para el requerimiento formal de presentación de Anexo de Operaciones con Partes Conexas e Informe Integral de Precios de Transferencia.
- Determina el contenido del Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia.

Para diciembre del año 2008, a través de la emisión de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador se introducen cambios en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamentación, teniendo como principales modificaciones.⁷⁹

- Determinación de las partes conexas, así como la suposición de las operaciones comerciales realizadas con paraísos fiscales o contextos tributarios con una imposición menor.
- Ratifica la utilización como base técnica los lineamientos en referencia a los precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) 1995.
- Establece la sanción económica de hasta 15.000 USD por la no presentación de anexo o por los errores cometidos en estos en referencia a precios de transferencia.
- Determina la antelación de metodologías para implementar el principio de plena competencia.

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ *Ibíd.*

- Consiente la utilización de Acuerdos Anticipados de Precios (APA).

Posteriormente en mayo del año 2009 a través resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-00286 cambia la resolución No. NAC-DGER2008-0464 y establece:⁸⁰

- La modificación de niveles para determinar la obligación formal Anexo de operaciones con partes conexas (AOPR) e Informe Integral de Precios de Transferencia (IIPT).
- La determinación del plazo de entrega del AOPR y IIPT el cual es de máximo dos meses después de la declaración de Impuesto a la Renta de acuerdo al noveno dígito del RUC.

En este mismo año en diciembre (2009), se determina en el artículo 14 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las motivaciones de exoneración del contexto regulatorio de los precios de transferencia.

Para el año 2010 se le faculta al Servicio de Rentas Internas, la utilización de comparaciones confidenciales para las evaluaciones y definiciones institucionales.

En julio del 2012, se emite la circular No. NAC- DGCCGC12-00013 en concordancia al artículo 3 de la resolución No. NAC-DGERCGC08-0182 que establece que se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno:

Tabla 3
Regímenes de Menor Imposición

País	Consideración Específica
Estonia Bulgaria Macedonia Irlanda	El régimen aplicable a personas jurídicas constituidas bajo la forma de Compañías de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company - LLC), cuyos propietarios no sean residentes de los Estados Unidos de América y que no estén, ni éstas ni sus propietarios, sujetos a impuesto a la renta federal. En dicho régimen tampoco existe sujeción a impuesto a la renta estatal en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida.
Estados Unidos	
Montenegro	
Serbia	

Fuente: Circular emitida por el SRI respecto de regímenes de menor imposición

⁸⁰ *Ibíd.*

En el año 2013, se emite la resolución No. NAC-DGERCGC13-00011 anunciada el 24 de enero una aplicación que competía a operaciones comerciales realizadas en el 2012, en la cual se integra transacciones con partes conexas a nivel local para establecer la presentación del Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia. También, mediante esta resolución se ajusta el formulario 101 del Impuesto a la Renta, casillas informativas de operaciones con partes conexas e integración de la modificación de precios de transferencia con incidencia en la participación de trabajadores.⁸¹

En el año 2014, a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal se determinó los cambios en relación a los precios de transferencia en referencia a las operaciones comerciales entre conexas desarrolladas por los participantes pasivos, entre las principales modificaciones se tiene; utilidades, servicios administrativos, técnicos y de consultoría pagados por empresas residentes o no en Ecuador a sus partes conexas, que determinan los parámetros de deducción en base a los límites que para cada clase de transacción o que integralmente se defina en la reglamentación para la aplicación de la ley.⁸²

En el año 2015 a través de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 emitida el 29 de mayo, se introducen las siguientes particularidades:⁸³

- Se determina las transacciones no contempladas en anteriores resoluciones.
- Se cambia los rubros mínimos para la emisión formal de Anexo e Informe.
- Se formula las fichas técnicas para la homogenización del análisis de precios de transferencia del Anexo de Operaciones con conexas e Informe Integral de precios de transferencia que se hace público en la página del Servicio de Rentas Internas.

Y, mediante la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 emitida el 3 de febrero de 2015, el SRI modificó el listado países, dominios o jurisdicciones, territorios o Estados asociados que son considerados como paraísos fiscales determinado inicialmente en la resolución NAC-DGERCGC08-0182; y, el 17 de agosto del 2017, el SRI incorporó a Hong Kong como paraíso fiscal. A continuación se presenta el listado de paraísos fiscales y su vigencia desde la consideración paraísos fiscales efectuada por el SRI:

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² *Ibíd.*

⁸³ *Ibíd.*

Tabla 4
Listado de paraísos fiscales

País	Vigencia				País	Vigencia				País	Vigencia			
	Desde 2008	Desde 2015	Desde 2016	Desde 2017		Desde 2008	Desde 2015	Desde 2016	Desde 2017		Desde 2008	Desde 2015	Desde 2016	Desde 2017
ANGUILA	Si	Si	Si	Si	ISLA DE NORFOLK	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE ALBANIA	Si	Si	Si	Si
ANTIGUA Y BARBUDA	Si	Si	Si	Si	ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE ANGOLA	Si	Si	Si	Si
ANTILLAS HOLANDESAS	Si				ISLA QESHM	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE CABO VERDE	Si	Si	Si	Si
ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD	Si	Si	Si	Si	ISLAS AZORES	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE CHIPRE	Si	Si	Si	Si
ARUBA	Si	Si	Si	Si	ISLAS CAIMÁN	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE DJIBOUTI	Si	Si	Si	Si
ISLA DE ASCENSIÓN	Si	Si	Si	Si	ISLAS CHRISTMAS	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL	Si	Si	Si	Si
BARBADOS	Si	Si	Si	Si	ISLAS DEL CANAL	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE LIBERIA	Si	Si	Si	Si
BELICE	Si	Si	Si	Si	ISLAS DEL PACÍFICO	Si				REPÚBLICA DE MALDIVAS	Si	Si	Si	Si
BERMUDAS	Si	Si	Si	Si	ISLAS SALOMÓN	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE MALTA	Si	Si	Si	Si
BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO		Si	Si	Si	ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE MAURICIO	Si	Si	Si	Si
BRUNEI DARUSSALAM	Si	Si	Si	Si	ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE NAURU	Si	Si	Si	Si
CAMPIONE D'ITALIA	Si	Si	Si	Si	ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE PANAMÁ	Si	Si	Si	Si
COLONIA DE GIBRALTAR	Si	Si	Si	Si	KIRIBATI	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE SEYCHELLES	Si	Si	Si	Si
COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS	Si	Si	Si	Si	LABUAN	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO	Si	Si	Si	Si
CURAZAO		Si	Si	Si	MACAO	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE TÚNEZ	Si	Si	Si	Si
MANCOMUNIDAD DE DOMINICA	Si	Si	Si	Si	MADEIRA	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE VANUATU	Si	Si	Si	Si
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	Si	Si	Si	Si	MONTSERRAT	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DEL YEMEN	Si	Si	Si	Si
ESTADO ASOCIADO DE GRANADA	Si	Si	Si	Si	MYANMAR (ex Birmania)	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA	Si	Si	Si	Si
ESTADO DE BAHREIN	Si	Si	Si	Si	NIGERIA	Si	Si	Si	Si	SAMOA AMERICANA	Si	Si	Si	Si
ESTADO DE KUWAIT	Si	Si	Si	Si	NIUE	Si	Si	Si	Si	SAMOA OCCIDENTAL	Si	Si	Si	Si
ESTADO DE QATAR	Si				PALAU	Si	Si	Si	Si	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS	Si	Si	Si	Si
ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)	Si	Si	Si	Si	PITCAIRN	Si	Si	Si	Si	SANTA ELENA	Si	Si	Si	Si
FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)	Si	Si	Si	Si	POLINESIA FRANCESA	Si	Si	Si	Si	SANTA LUCÍA	Si	Si	Si	Si
GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO	Si	Si	Si	Si	PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN	Si	Si	Si	Si	SAN MARTÍN		Si	Si	Si
GROENLANDIA	Si	Si	Si	Si	PRINCIPADO DE MÓNACO	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA DE SAN MARINO	Si	Si	Si	Si
GUAM	Si	Si	Si	Si	PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA	Si	Si	Si	Si	SULTANADO DE OMAN	Si	Si	Si	Si
HONG KONG	Si			Si	REINO DE SWAZILANDIA	Si	Si	Si	Si	TOKELAU	Si	Si	Si	Si
ISLA DE COCOS O KEELING	Si	Si	Si	Si	REINO DE TONGA	Si	Si	Si	Si	TRIESTE (Italia)	Si	Si		
ISLA DE COOK	Si	Si	Si	Si	REINO HACHEMITA DE JORDANIA	Si	Si	Si	Si	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)	Si	Si	Si	Si
ISLA DE MAN	Si	Si	Si	Si	REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA	Si	Si	Si	Si	TUVALU	Si	Si	Si	Si
										ZONA LIBRE DE OSTRAVA	Si	Si	Si	Si

Fuente: Resoluciones emitidas por el SRI respecto de paraísos fiscales.

Adicionalmente, el SRI contempla criterios de exclusión respecto de la lista de paraísos fiscales cuando:

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

En octubre del 2016, se amplía las consideraciones respecto a los regímenes fiscales preferentes señalados en el Art. 5 de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, los cuales tienen el mismo tratamiento de paraíso fiscal que cumpla con al menos dos de cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que establezca, expresa o tácitamente, que la actividad económica de quien se acoja al régimen no deba desarrollarse sustancialmente dentro de la jurisdicción a la que este pertenece. Se incluye dentro de estos regímenes a los de las sociedades plataforma. Se exceptúan aquellos regímenes de incentivos a la inversión o al desarrollo económico cuando la legislación aplicable asegure la realidad económica de las inversiones y de las actividades realizadas bajo dichos regímenes dentro de la jurisdicción a la que correspondan.
- Que la tarifa efectiva de impuesto sobre la renta, o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, cumpla para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la Resolución, o que dicha tarifa sea desconocida por el sujeto pasivo del Ecuador.
- Que contenga disposiciones que impidan la solicitud de información de la propiedad efectiva, registros contables o cuentas bancarias, o similares, o la

entrega de esa información, total o parcialmente, a las Administraciones Tributarias de la propia jurisdicción o de otras jurisdicciones. En el caso de fideicomisos, la información referida anteriormente incluye al objeto del fideicomiso, la identidad y los porcentajes de participación directa o indirecta de constituyentes y beneficiarios, sea con referencia a las autoridades tributarias de la jurisdicción bajo cuyas leyes fue creado el fideicomiso o a las de la jurisdicción bajo cuyas leyes actúa el fideicomisario, de ser diferente.

- Que permita a las sociedades mantener derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad.

Y, sin perjuicio de lo señalado precedentemente, se considerarán regímenes fiscales preferentes los siguientes:

- Los regímenes fiscales especiales para las empresas bajo control extranjero que no se conceden a empresas bajo control nacional (conocidos como "regímenes de delimitación"), incluyendo las compañías administrativas, domiciliarias, mixtas y principales.
- Los regímenes que permitan a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conozca quiénes son sus beneficiarios efectivos.
- Los regímenes de exención del impuesto a las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el exterior con mercaderías que no tengan ni origen ni destino en el territorio donde se estableció el régimen.
- Los regímenes de sociedades privadas creadas bajo las leyes establecidas para el efecto pero que no obligan a la inscripción de dicha sociedad ante la Administración Tributaria de ese país.
- Países Bajos.- (i) El régimen fiscal aplicable a las sociedades de inversión, exentas o calificadas para una tarifa nula de impuesto a la renta. (ii) Regímenes objeto de decisiones fiscales anticipadas o "tax rulings". (iii) Regímenes de "cajón de innovación" o "innovation box".
- Reino Unido.- (i) Regímenes que permitan a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conozca

quiénes son sus beneficiarios efectivos. (ii) Regímenes de "cajón de innovación " o "innovation box".

- Nueva Zelanda.- los regímenes fiscales aplicables a fideicomisos o "Trusts".
- Costa Rica.- los regímenes de sociedades privadas, creadas bajo sus leyes pero no inscritas ante la Administración Tributaria costarricense.

Mediante la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000531 emitida el 30 de diciembre el SRI estableció medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia y las consideraciones que deben tomarse en cuenta de manera obligatoria en operaciones con partes relacionadas:

- Se trate de operaciones que correspondan a: a) Exportaciones o cualquier otro tipo de enajenación de petróleo crudo, directa o indirecta, b) Exportaciones o cualquier otro tipo de enajenación de oro, plata o cobre u otro mineral metálico en cualquier estado y c) Exportaciones o cualquier otro tipo de enajenación de banano, directa o indirecta, bajo cualquier modalidad.
- Dichas operaciones se realicen entre el sujeto pasivo del impuesto a la renta y una o varias de sus partes relacionadas que se enmarquen en al menos una de las siguientes condiciones: a) Sean residentes o estén establecidas en los países, jurisdicciones o regímenes señalados como paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o estén sujetas a regímenes fiscales preferentes; y, b) Se trate de intermediarios internacionales sin residencia fiscal en el Ecuador que no residan en el país o jurisdicción de destino final de los bienes. Para el efecto, no se considerará como destino final de los bienes a puertos intermedios u otros espacios que se utilicen con fines logísticos u otros, cuando para ello la mercadería no ingrese en territorio aduanero o no se nacionalice.

Para no considerar a un intermediario internacional como parte no relacionada se debe obtener la siguiente información: i) tener presencia real en el territorio de residencia, contar con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción societaria y tributaria y de presentación de estados contables; y, sus activos, riesgos y funciones resulten acordes a los volúmenes negociados de operaciones, ii) la suma de sus ingresos provenientes de rentas pasivas, más los provenientes de la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, no supere el 50% de sus ingresos totales; y, iii) el valor total de

sus operaciones de comercio internacional con partes relacionadas no debe superar el 20% del valor de sus operaciones de comercio internacional.

A través de la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532 emitida el 31 de diciembre se especifican los siguientes puntos importantes para el control de precios de competencias en el Ecuador:⁸⁴

- Lineamientos técnicos para la implementación de métodos de márgenes para la aplicación del principio de plena competencia; índices de rentabilidad, comparativos con pérdida y empleo de información agregada de terceros.
- Normativa técnica para el acondicionamiento de comparabilidad.
- Priorización en el uso de los métodos.

Para el año 2017 el SRI realizó una última actualización para las disposiciones de la ficha técnica para la homogenización del análisis de precios de transferencia versión 5.00.⁸⁵ Esto con el fin de perfeccionar las declaraciones y obtener información que cumple eficientemente con las evaluaciones de comparación.

El desarrollo normativo en términos de precios de transferencia ha sido oportuno dentro del contexto ecuatoriano, no obstante, uno de los principales inconvenientes que tiene el marco regulatorio del Ecuador, es la aplicación efectiva de los parámetros de verificación y control de operaciones intragrupo. Por otra parte, los adelantos que han tenido las normas internas han sido el resultado de la adaptación de los avances desarrollados por la OCDE, así como las experiencias de países en donde el tratamiento de los precios de transferencia es mucho más efectivo.

4. Alcance del régimen de precios de transferencia

El alcance del régimen de precios de transferencia tiene dos dimensiones representadas por el Estado procura obtener el máximo de recaudación para cubrir las necesidades de la población; y, por las personas naturales y jurídicas quienes mediante su tributación se ajustan al contexto tributario del Ecuador para cumplir la legislación y aplicar el concepto de plena competencia.

⁸⁴ *Ibíd.*

⁸⁵ *Ibíd.*

En este sentido al aplicar el alcance de la normativa ecuatoriana se integran todas las personas naturales y jurídicas que integran el contexto regulatorio, alcanzado a diferentes niveles administrativos como:⁸⁶

- Contadores: son los encargados de desarrollar adecuadamente los registros que fundamenten los informes de comprobación.
- Gerentes: tienen a su cargo desarrollar una cultura de precios de plena competencia.
- Asesores: responsables de la definición de los parámetros de la aplicación para el cumplimiento de la norma.
- Funcionarios del Estado: encargados de interpretar y aplicar la norma.
- Público en general que necesita una guía especializada para el entendimiento de dimensiones importantes de los precios de transferencia.

Consecuentemente, la definición de los precios de transferencia ha experimentado significativas ampliaciones desde sus primeras implementaciones en la dimensión de las empresas. En el inicio se establecieron en base del valor de costo de los productos o servicios que eran transferidos de un punto productor o distribuidor hacia otro de la misma compañía o grupo empresarial.⁸⁷ Sin embargo, los cambios suscitados en el ámbito internacional con el constante incremento de la competitividad, han obligado a que las empresas generen sus actividades en un contexto globalizado, haciendo uso de las ventajas comparativas desarrolladas a través de la alternativa de operar en entornos económicos más beneficiosos para mejorar de esta forma su rentabilidad total.⁸⁸ Como resultado, se generó adicionalmente una transformación de la definición de los precios de transferencia puesto que se convirtió en significativo factor para la programación estratégica de las empresas para su desarrollo de negocios internacionales. Las investigaciones establecen que los precios de transferencia se emplean por las empresas multinacionales de forma prioritaria para evadir o disminuir la carga tributaria.

En este sentido, a partir de este enfoque, se pueden establecer los precios de transferencia como la expresión económica del flujo de bienes económicos pudiendo estos ser materias primas, productos intermedios, productos acabados, servicios que entran dentro de la categoría de intangibles, en una operación comercial entre empresas

⁸⁶ José Cotero, *Precios de transferencia frente al fenómeno de la globalización* (Sinaloa: Dofiscal, 2009), 246.

⁸⁷ Luciana Aguirrebengoa, *Un nuevo enfoque sobre precios de transferencias* (Buenos Aires: Errepar, 2012), 22.

⁸⁸ *Ibíd.*

que pertenecen a un mismo conjunto de organizaciones o compañías. En referencia a este concepto se pueden obtener tres directrices para la fijación de los precios de transferencia:⁸⁹

- El principio de grupo económico;
 - Las medidas guías; y
 - El valor determinado.
- a) La primera directriz es fundamental porque integra la necesidad fundamental del relacionamiento económico - jurídico entre los involucrado en la transacción comercial para que sea especializada como una operación en base a los parámetros de valoración de precios de transferencia.⁹⁰
- b) El siguiente punto se relaciona con el hecho de que, sin un buen planteamiento estratégico, no se pueden formular los factores internos y ajenos a considerar en la determinación de los precios de transferencia de modo que pueda establecerse una jerarquía entre ellos desde una perspectiva global.⁹¹
- c) Finalmente, el establecimiento de un valor para las transferencias tiene su importancia relativa ya que las transacciones partirán de ese valor e incidirán directamente sobre los resultados de cada centro productivo o unidad de negocio.⁹²

Considerando que los precios de transferencia establecen la valoración de los productos o servicios y que ésta es una necesidad generada por la presencia de relaciones entre unidades conexas de económica y jurídica, es necesario considerar un conjunto de elementos internos y externos que limitan la selección de parámetros para su determinación.

Para la toma de decisiones empresariales hay factores cuantificables y no cuantificables que necesitan ser valorados y considerados, sin dejar de lado que todos están influenciados por variables económicas y financieras, políticas y sociales, fiscales y tributarias del contexto en el cual se desarrollan el grupo empresarial, es decir donde efectúa sus operaciones. Conjuntamente con los costos, el contexto competitivo y la demanda es fundamental integrar también las políticas fiscales internacionales, las regulaciones gubernamentales de las jurisdicciones donde se generan las operaciones y

⁸⁹ Ariel Wolfshon, *Precios de transferencia* (Buenos Aires: Errepar, 2011), 96.

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ *Ibíd.*

⁹² *Ibíd.*

las normas aceptadas alrededor del mundo sobre comercio exterior.⁹³ Consecuentemente, el análisis de los precios de transferencia como elemento clave para desarrollar un negocio en base a la plena competencia para el empresario puede integrar tantas variables económicas y financieras, organizacionales y situacionales, como operaciones domésticas e internacional de productos y servicios.

De esta manera se establece como una dimensión internacional compleja, en donde se incluye rasgos dinámicos y aspectos controversiales de difícil solución. Del conjunto de objetivos de la política de precios de transferencia, de acuerdo a Noreen⁹⁴ se establecen cuatro ejes para la planificación tributaria de las empresas:

- Organización de la distribución de asignaciones de productos y servicios.
- Definición de los ingresos o rentas de los integrantes del grupo multinacional.
- Redistribución de utilidades para el cálculo de impuestos.
- Redistribución de utilidades para conseguir ventajas sostenibles.

En base a estos elementos clave la definición de precios de transferencia, adicionalmente al objetivo de evaluar los resultados y las contribuciones obtenidas por cada actividad, debe integrar adicionalmente características que promuevan a los gerentes a la búsqueda, de forma coherente y objetiva el desarrollo de la empresa de forma integral a través de su intervención en una dimensión específica. Para Pereira⁹⁵ los precios de transferencia deben ayudar a los empresarios a:

- d) Generar actividades que tengan un carácter económico concentradas mediante el consumo de los recursos y en la producción de bienes y servicios
- e) Considerar que, los recursos utilizados son limitados escasos y consecuentemente tienen un valor; y, de esta forma los bienes y servicios producidos que satisfacen las necesidades de la población también tienen valor económico.
- f) Promover la contribución de las actividades de comerciales a los resultados económicos de la empresa.

Adicionalmente, se pueden integrar dentro de esta dinámica para la toma decisiones de las empresas en base a los precios de transferencia, según Pereira,⁹⁶ las

⁹³ María Esteve, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales* (Valencia: Tirat lo Blanch, 2006), 26.

⁹⁴ Eric Noreen, Debra Smith y James Mackey, *La teoría de las limitaciones y sus consecuencias para la contabilidad* (Madrid: Diaz de Santos, 2007), 50.

⁹⁵ Gonzálo Pereira, *Relaciones internacionales de producción, ley del valor y distribución* (Bogotá: Homero, 2012), 30.

⁹⁶ *Ibíd.*

directrices de intermediación de las dimensiones de responsabilidad empresariales, la identificación del resultado producidos por las actividades de operación comercial; y, el comportamiento del patrimonio de la organización, integrando los eventos relacionados con la estructuración de sus resultados.

En este sentido los precios de transferencia, para Cosin,⁹⁷ tienen el fin de mejorar el proceso de decisión en una empresa con representación en varios países. En este sentido la eficiencia de un sistema de precios de transferencia será proporcional al nivel de ajuste y optimización de las acciones de la gerencia de acuerdo a tres criterios principales:

- La coherencia de los objetivos.
- La evaluación del desempeño.
- La autonomía.

Por lo tanto, garantizar la coherencia de los objetivos, ser equilibrado con todas las empresas filiales y disminuir los conflictos de interés entre ellas, según Lerian,⁹⁸ argumentan el éxito de una política de precios de transferencia bien aplicada.

⁹⁷ Rafael Cosín, *Fiscalidad de los precios de transferencia* (Valencia: LACLAVE, 2007), 21.

⁹⁸ Lerian Rossetto, *Precios de transferencia un enfoque empresarial* (Madrid: Diaz de Santos, 2015), 41.

Capítulo tercero

Análisis de Riesgos y Oportunidades del régimen de precios de transferencia

El desarrollo de esta capítulo se basa en la determinación de los riesgos y oportunidades derivados del régimen de precios de transferencia desde la perspectiva de las empresas multinacionales que operan en diferentes países y que recurrentemente escogen esta alternativa para beneficiarse económicamente, con énfasis en la situación particular de su presencia en el Ecuador. Por lo tanto, se analizan los peligros generados por la aplicación de precios de transferencia y las oportunidades asociadas una correcta planeación de los precios en operaciones intercompañías.

1. Determinación de los riesgos que asumen las empresas multinacionales al aplicar el régimen de precios de transferencia

El desarrollo en materia de regulación tributaria como se había mencionado en los capítulos anteriores ha tenido un lento avance en el entorno latinoamericano esto como consecuencia de la falta de recursos tanto técnicos como legales para realizar un análisis sistemático e integral de las operaciones comerciales entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico, la complejidad de la aplicación del régimen de precios de transferencia, la realidad de cada país y las barreras existentes de acceso a información que permitiría un mejor análisis sobre precios de transferencia.⁹⁹ En tal razón la legislación ecuatoriana al igual que otros marcos regulatorios de la región han entrado en un proceso perfeccionamiento normativo permanente, con el fin de evitar la evasión tributaria.

Los cambios que actualmente ha experimentado el entorno latinoamericano y sobre todo el ecuatoriano en el ámbito empresarial, han impulsado a las Administraciones Tributarias a tomar como referencia para el control de los precios de transferencia el marco normativo desarrollado por la OCDE, organismo que ha desarrollado estudios

⁹⁹ Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe “América Latina y el control de precios de transferencia” 2016, párr. 8, <https://www.justiciafiscal.org/2016/02/america-latina-y-el-control-de-precios-de-transferencia/>

especializados en la materia y que, por su experiencia, se ha convertido en la base para impulsar acciones coordinadas y eficientes en contra de la evasión tributaria.

Dentro de esta dinámica el sector empresarial, el Estado y la sociedad juegan un papel fundamental en la integración de políticas que buscan combatir el fraude y la evasión fiscal, transparentando las operaciones efectuadas entre partes relacionadas, incentivando la cultura tributaria en la cual, el estado busca una recaudación eficiente a través de la educación a los contribuyentes, respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales basada en derechos y responsabilidades, y supliendo las expectativas de todos los actores.¹⁰⁰ En este contexto, las dimensiones de los precios de transferencia han planteado un escenario dinámico que ofrece un abanico de oportunidades y amenazas que impulsan a las compañías multinacionales a especializarse en el tratamiento de las operaciones comerciales entre empresas del mismo grupo, para así obtener el mayor beneficio posible mediante la aplicación adecuada de la normativa de precios de transferencia.

La integración de las tecnologías de la comunicación ha supuesto un nuevo desafío para los países y en concreto para la OCDE que, en su afán por lograr una gestión tributaria eficiente, adoptaron principios de fiscalidad internacional para asegurar el impuesto correcto en cada jurisdicción y evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre las Administraciones Tributarias y promoviendo el comercio y las inversiones internacionales.¹⁰¹ Y, considerando que el régimen de precios de transferencia es significativo para los actores de las diferentes jurisdicciones, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos, los países miembros de la OCDE mediante las acciones BEPS establecieron guías para evitar la erosión de la base y el cambio en las ganancias que entre otros aspectos contienen estrategias de evasión fiscal aprovechadas y desajustes en las reglas tributarias para cambiar artificialmente ganancias a ubicaciones de baja o nula imposición.¹⁰²

Las prácticas empresariales negativas utilizadas para obtener mayores beneficios a partir de operaciones comerciales intragrupo, son riesgos que suelen desprenderse de los vacíos legales o deficiencias en el control fiscal, mismos que a la vez se han convertido en el punto de partida para la generación de alternativas de solución, que pueden ayudar

¹⁰⁰ OCDE, “Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía”, Publicaciones de la OCDE, Julio 2015, <http://www.oecd.org/ctp/fomentando-la-cultura-tributaria-el-cumplimiento-fiscal-y-la-ciudadania-9789264222786-es.htm>

¹⁰¹ OCDE, “Directrices de la OCDE aplicable en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias – julio 2010”.

¹⁰² OCDE, “Erosión de la base fiscal y traslado de beneficios”, OCDE, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/beps/>

a identificar las acciones específicas desarrolladas en torno a los precios de transferencia. En este sentido es evidente que las nuevas tecnologías digitales han abierto posibilidades ilimitadas para el desarrollo de las operaciones comerciales para las empresas. De acuerdo con esto la primera acción del Proyecto BEPS es un llamado a todos los actores del sistema económico para:

“Modificar la definición de establecimiento permanente, para considerar los casos en los que, el uso de métodos o diseños engañosos para la venta de productos o servicios de una empresa parte de una multinacional se convierta, en la práctica, en la concertación de contratos, de forma que se da por hecho que dichas ventas han sido realizadas por la empresa en cuestión.”

Este cambio propuesto en forma de estrategia plantea integrar la revisión de aquellos mecanismos utilizados por las empresas, en donde se busca asumir el contrato comercial como cierto, haciendo que los ingresos generados disminuyan o aumenten de acuerdo a mecanismos asimilables enfocados a la evasión tributaria de las compañías.

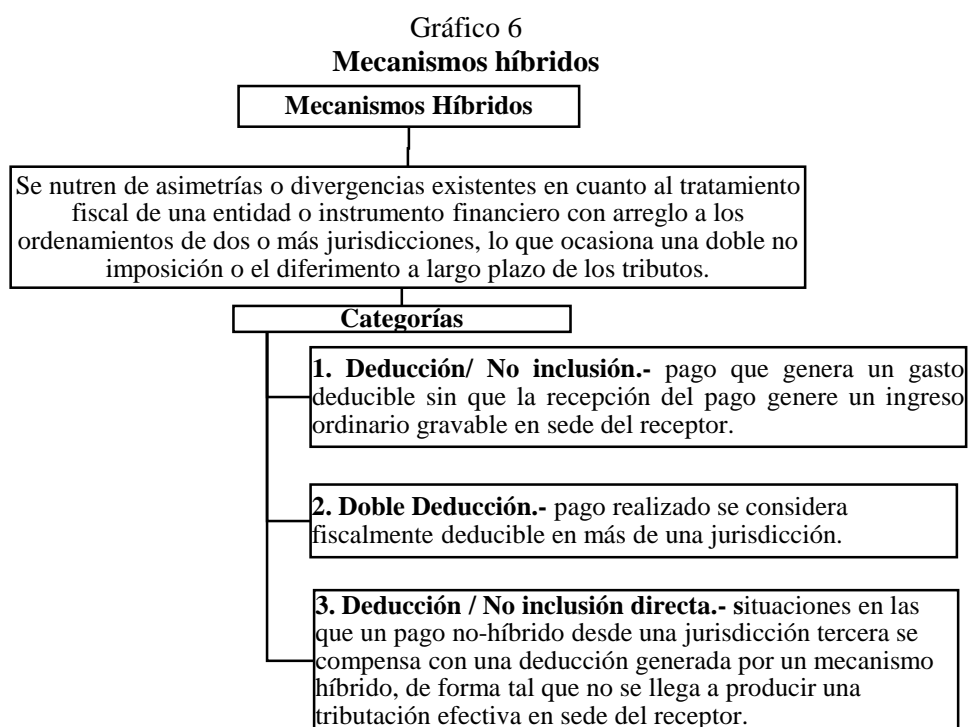
Otra de las estrategias planteadas dentro de esta acción en contra de las acciones BEPS, es la revisión del diseño de las normas de las compañías foráneas para lograr que los beneficios económicos comúnmente logrados en la dimensión de economía digital se sometan a imposición tributaria en la administración en la que se encuentre su matriz.

A través de esta acción se busca en consecuencia, ligar a las operaciones realizadas en mercados virtuales a las jurisdicciones en donde se encuentre el centro de operaciones de las compañías multinacionales, para así evitar inconsistencias de origen y de esta forma se logre establecer a cuál de estas corresponde la respectiva carga tributaria.

Se plantea la implementación de una metodología estándar, para mejorar la correlación de las prácticas nacionales mediante normas internas enfocadas a contrarrestar mecanismos híbridos como; la deducción / no inclusión (el pago realizado por la empresa contribuyente produce un gasto deducible, sin que el recibimiento de este pago genere un ingreso gravable en la sede del receptor); doble deducción (el pago efectuado es considerado dentro del nivel fiscal, deducible en más de una legislación); y deducción / no inclusión directa (el pago no - híbrido realizado en una tercera jurisdicción, se equilibra con una deducción producida por un mecanismo híbrido, lo que en consecuencia, no genera un tributo efectivo en sede del destinatario).¹⁰³ Este tipo de

¹⁰³ OCDE, “Acción 2 -Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, Publicaciones de la OCDE, julio de 2017, <http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>.

acuerdo se desarrolla en base a los vacíos y discrepancias de la gestión fiscal de una entidad o de una herramienta financiera, con modificaciones realizadas en base a las clasificaciones de dos o más administraciones, lo que puede derivar en una doble exclusión de carga tributaria o en el aplazamiento del pago de impuestos. Un ejemplo sobre los pasos a seguir para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos es como sigue:¹⁰⁴



Fuente: Mecanismos híbridos.
Elaboración propia

En consecuencia, son varios los países que aplican normas anti-híbridos, de los cuales algunos proceden a las BEPS; sin embargo, la aplicación requiere no solo un conocimiento detallado de la normativa fiscal de la propia jurisdicción y de la jurisdicción de la contraparte, sino también de la de terceros países; por lo tanto, lo idóneo sería que los estados asuman aquellas recomendaciones que se adapten mejor a los objetivos de política tributaria, para que su administración sea eficiente.¹⁰⁵ De esta forma, esta herramienta sería capaz de lograr la eliminación de los efectos fiscales en métodos de comercialización mixtos, con el fin de proteger los intereses de los países en los cuales

¹⁰⁴ Fundación Impuestos y Competitividad, “Acción 2: Neutralizar los Efectos de los Mecanismos Híbridos”, Septiembre 2016, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCIÓN-2-PWC.pdf>

¹⁰⁵ *Ibíd.*

desarrollan sus operaciones las compañías multinacionales; y, por tanto, la correcta identificación de la utilización de instrumentos mixtos es fundamental para lograr reducir; y, en el mejor de los casos, eliminar la evasión tributaria. Este planteamiento desde la perspectiva del Estado como régimen recaudador, le permite desarrollar un conjunto de métodos dispuestos para disminuir el riesgo de elusión fiscal.

También se plantea una estructura normativa para compañías foráneas controladas seguras (regulaciones “CFC”, por sus siglas en inglés), identificando a la vez la probabilidad de que cada Administración Tributaria, de acuerdo a sus preferencias, pueda conceder a estas normas unos fines políticos distintos. Esta acción en específico se establece para asegurar que cada Estado logre evitar de manera eficientemente que los contribuyentes transfieran rentas a dependencias no residentes. Además, dentro de las recomendaciones establecidas por la OCDE se hace referencia al tratamiento exhaustivo de los nuevos desafíos de las Administraciones Tributarias, los cuales se han abierto a partir de la implementación de tecnologías de la información, estos radican en los beneficios trasladables generados por la propiedad intelectual y las transacciones digitales. En este sentido, esta acción es un llamado a las jurisdicciones para optimizar las políticas más convenientes, para darle el tratamiento adecuado a este tipo de operaciones que pueden servir como sustento para la evasión fiscal.

El régimen de precios de transferencia tiene como objetivo evitar la manipulación de precios en las transacciones efectuadas entre partes relacionadas cuyo resultado afecte la base gravable y se produzca evasión fiscal, las compañías sujetas al régimen; y, principalmente las compañías multinacionales deben considerar que precios de transferencia requiere especial atención y planificación para evitar posibles contingencias tributarias.

El régimen busca potenciar el marco normativo utilizado por cada país, para integrar nuevas formas para evitar la evasión tributaria que se regula mediante los precios de transferencia. En este sentido, blindar la normativa en base al comportamiento de las empresas foráneas puede llegar a ser la única alternativa viable para limitar la acción de operaciones intragrupo.

La relevancia económica del régimen y la utilidad de la normativa tributaria local aplicada para preservar la base gravable han dado como resultado una adopción e incorporación global de las distintas jurisdicciones.

Es importante mencionar que precios de transferencia en Ecuador se rige a través de la normativa tributaria local y supletoriamente en las directrices de la OCDE, que

establece sanciones en caso de incumplir con el régimen de precios, formas y plazos de presentación; y, conforme el Art. 86 del RALTI la Administración Ecuatoriana mediante resolución estableció medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia, la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización y la interposición de intermediarios.

Normalmente, los grupos económicos son constituidos como una alianza estratégica de mercado que tiene como propósito intensificar fuerza en cuanto a infraestructura, posicionamiento de mercado, canales de distribución, venta de productos; y, dichas ventajas pueden ser aprovechadas para aplicar beneficios tributarios de manera incorrecta para disminuir la carga impositiva; en tal sentido, las operaciones intragrupo deben ser evaluadas a través del régimen de precios de transferencia con el propósito de demostrar que los precios pactados entre partes relacionadas no han sido manipulados para disminuir la carga impositiva y afectar a los ingresos fiscales obtenidos por la Administración Tributaria.¹⁰⁶

Por lo tanto, para estos grupos económicos no es nada fácil aplicar el régimen de precios de transferencia y en inobservancia o en alteraciones de precios pueden asumir los siguientes riesgos:

- Cuando se efectúan transacciones con empresas relacionadas que no están debidamente sustentadas con documentación probatoria, la Administración Tributaria podría cuestionar la pertinencia del gasto.
- Cuando las empresas perciben utilidades por debajo de los resultados del sector; y/o pérdidas operativas.
- Cuando se efectúan transacciones significativas con partes relacionadas del exterior y/o para efectos tributarios.
- Cuando el nivel de endeudamiento es superior al legalmente establecido en préstamos provenientes de partes relacionadas; y, el resultado tiene incidencia fiscal.
- Aplicación de planificación fiscal agresiva.

¹⁰⁶ Transfer Pricing Specialist, “el creciente abuso de los precios de transferencia”, mayo 2007, <https://spanishtaxes.blogspot.com/2007/12/el-creciente-abuso-de-los-precios-de.html>

- Revisión de costos y gastos sujetos a límites de deducibilidad y/o el incremento de los ingresos proveniente de precios pactados entre partes relacionadas.
- Cuando la Administración Tributaria rechaza el análisis del régimen en estudios de precios de transferencia debido a que no están justificados debidamente.
- Evaluación de la metodología aplicable a cada una de las transacciones efectuadas con partes relacionadas con el propósito de comprobar que las mismas han sido pactadas a precios de plena competencia.

Con el propósito de disminuir los índices de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, los países miembros de la OCDE han establecido directrices y acciones para identificar prácticas evasivas generadas mediante precios de transferencia, cuyos indicadores pertinentes para dicha evaluación se resumen en:

Indicador 1: Número de filiales de empresas multinacionales localizadas en países de reducida carga tributaria. Indican márgenes mayores superiores a los conseguidos a nivel mundial por el grupo económico que integra.

Indicador 2: Numero de tipos impositivos efectivos pagados por empresas multinacionales líderes se registran en 4% - 8,5 % por debajo de los aplicados a empresas comparables que desarrollan transacciones únicamente nacionales. Indica el deterioro de las empresas locales y el grupo multinacional que no realizan prácticas de planificación fiscal agresiva, no obstante, también se contempla que esto puede producirse, en determinados casos, al envío progresivo por parte de las empresas multinacionales a Administraciones Tributarias negociados en el país referenciado.

Indicador 3: Nivel de agrupación de la inversión extranjera, el cual muestra la cantidad de este tipo de inversión en países con índices medidos en referencia al producto interno bruto.

Indicador 4: Retirada de los beneficios impositivos de las administraciones en donde se realizan las actividades que los producen. Esto se evidencia en base a los activos intangibles, los cuales tienden a aumentar.

Índice 5: Indicador de pagos de rendimientos obtenidos en referencia al gasto en investigación y desarrollo en una serie de países de baja tributación. Muestra el valor del indicador por pago de rendimientos de países de baja tributación, lo que establece la evidencia de prácticas evasivas BEPS.

Índice 6: Integrantes de la multinacional localizadas en países con cargas tributarias más altas que muestran altos indicadores de gastos por intereses pagados tanto a empresas conexas como independientes.

Este conjunto de indicadores se establece como una herramienta práctica para la identificación de actividades evasivas que pueden erosionar la base impositiva; y, por tanto, genera a partir de un riesgo la oportunidad de lograr una gestión efectiva de las cargas impositivas aplicadas a las operaciones comerciales intragrupo.

Otra estrategia planteada para disminuir el riesgo de evasión tributaria generado por los precios de transferencia, se centra en exigir a los contribuyentes la divulgación sus métodos de planificación fiscal agresiva, pues una de los principales desafíos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias es la limitada información oportuna sobre las acciones de planificación fiscal agresiva. El rápido y congruente acceso esta clase de información genera la oportunidad para dar respuesta adecuadamente a imprevistos riesgos fiscales, ya sea través la correcta evaluación del riesgo, las oportunas supervisiones tributarias o cambiando la regulación aplicable.

Entorno a esta dinámica de información se plantean las directrices de estructuración y propósitos centrales de los parámetros de declaración obligatoria, considerando que para su correcta aplicación deben ser claros y comprensibles; deben buscar permanentemente el equilibrio entre los costos de cumplimiento agregados fundamentados por los contribuyentes y los beneficios que se producen para la jurisdicción fiscal. También, deben ser eficientes para lograr las metas preestablecidas; y, finalmente, deben reconocer con certeza las estructuras que tiene la obligación de declarar.

Esta dinámica orientada hacia el perfeccionamiento constante de la normativa en relación a los parámetros de declaración es fundamental para obtener un entorno libre de evasión tributaria, puesto que uno de los riesgos que se generan por la falta de información oportuna en cuanto a las exigencias tributarias, es precisamente la inobservancia por desconocimiento, lo que conlleva al desarrollo de operaciones comerciales entre empresas del mismo grupo empresarial al margen de lo establecido en la noma.

Los indicadores de riesgo fiscal potencial establecidos por la OCDE¹⁰⁷ se han estructurado en base a las principales deficiencias encontradas alrededor de la gestión

¹⁰⁷ OCDE, “BEPS Acción 13 Informe país por país – Manual sobre uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal”, septiembre 2017, <http://www.oecd.org/ctp/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf>

tributaria de precios de transferencia. Estos indicadores a la vez evidencian el riesgo que se desprende de este tipo de operaciones, lo que los convierte conjuntamente en la evidencia de los resultados de las transacciones intragrupo.

Tabla 5
Indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar usando un informe país por país

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
Efecto de operaciones de una multinacional para la Administración Tributaria	Una multinacional con operaciones mínimas puede tener menos probabilidades de caracterizar un riesgo fiscal importante.	Una multinacional con operaciones mínimas puede tener menos probabilidades de caracterizar un riesgo fiscal alto.
Las actividades de una multinacional en una Administración Tributaria se circunscriben a aquellas que generan un riesgo menor.	Las actividades de una multinacional en una Administración Tributaria pueden ser de una clase sujeto a un grado menor de impuestos; en el momento que las ganancias logrados por una entidad tenedora toman partido de una exoneración de las participaciones.	Una multinacional que ejerce su actividad principal habitualmente significaría un menor riesgo fiscal puede continuar ejerciendo BEPS. Es necesario considerar otras informaciones disponibles para generar evidencia de que la renta impositiva en la Administración Tributaria debería ser mayor.
Los resultados de una Administración Tributaria no muestran el comportamiento mercado.	Los resultados podrían estar influenciados por los criterios parcializadas aplicados.	Influencia de miramientos comerciales. Falta de análisis y entendimiento del entorno en el que opera la empresa multinacional y los factores clave ser utilizados para la evaluación del comportamiento.
Hay Administraciones Tributarias con utilidades importantes, pero con limitada actividad valiosa.	Las utilidades pueden haberse trasladado de la Administración Tributaria donde desarrolla la actividad económica subyacente.	Puede haber motivaciones comerciales por las que los resultados en una Administración Tributaria puedan mostrarse altos en referencia con las medidas de actividad en un informe país por país.
Hay Administraciones Tributarias con rendimientos significativos, pero con reducida carga fiscal devengada.	Una clase impositiva efectiva reducida muestra que una multinacional está empleando BEPS para resguardar el ingreso gravable.	Motivaciones diferentes a los BEPS explican los reducidos niveles de carga impositiva acumulada.
Una multinacional tiene operaciones comerciales en Administraciones Tributarias que genera un riesgo de BEPS.	Una multinacional puede desarrollar en una actividad conocida de BEPS.	Puede haber motivos distintos de BEPS para argumentar por qué Una multinacional tiene actividades en una Administración Tributaria.
Una multinacional desarrolla actividades móviles localizadas en Administraciones Tributarias donde el grupo paga un nivel de impuestos reducido	Una multinacional puede haber trasladado actividades móviles a una Administración Tributaria para lograr beneficios de un régimen fiscal favorable.	Los beneficios económicos logrado mediante las actividades móviles se puede imputar adecuadamente a la Administración Tributaria baja, cuando se identifique actividad suficiente, los precios de transferencia estén a la mano y no exista otro índice de BEPS.

Fuente: OCDE.¹⁰⁸

¹⁰⁸ OCDE, “BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal”, *Publicaciones de la OCDE*, septiembre de 2017,

Este conjunto de riesgos fiscales se traduce en las deficiencias que las Administraciones Tributarias deben enfrentar, para consecuentemente lograr descifrar las prácticas BEPS que pueden erosionar la base fiscal y disminuir los ingresos fiscales. Por lo tanto, el análisis recurrente de las acciones más comunes y de aquellas que no lo son, es clave para disminuir la evasión tributaria y mejorar la recaudación de impuestos. Si bien es cierto que, el Ecuador hasta el momento únicamente se ha aplicado indirectamente las recomendaciones de las acciones 8, 9, 10 y 13 de las BEPS en su normativa, la intención de la Administración Tributaria durante los últimos años ha sido transparentar las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes para evitar evasiones tributarias; por lo tanto, es muy probable que de aquí a pocos años estas acciones sean aplicadas en el país; y, dicha aplicación inicie con las empresas multinacionales, además se debe mencionar que estas acciones analizan las directrices relativas a la aplicación de las normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a ciertas entidades, como son las denominadas cash boxes establecidas en países de baja o nula imposición que sirven para evitar impuestos sobre sus beneficios.¹⁰⁹ Y Ecuador en abril del 2016 mediante reforma a la resolución de paraísos fiscales se ha contemplado la inclusión de compañías que bajo la modalidad señalada precedentemente son consideradas como regímenes fiscales preferentes que para efectos tributarios son consideradas como paraísos fiscales; consecuentemente, las acciones BEPS si han sido tomadas en cuenta en la aplicación del régimen de precios de transferencia ecuatoriano; y, para el presente análisis aporta información trascendental para comprender de manera más detallada el enfoque de la OCDE para evitar la erosión de la base fiscal.

En la práctica, mediante los estudios realizados OCDE, es posible reconocer la práctica de BEPS, como se aprecia en la siguiente tabla:

<http://www.oecd.org/ctp/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf>.

¹⁰⁹ Ideas Tributarias, “BEPS. Situación Actual. Implicaciones locales y mundiales”, agosto 2018, <https://ideatributarias.wordpress.com/2018/08/02/beps-situacion-actual-implicancias-locales-y-mundiales/>

Tabla 6
Las estimaciones de la escala de BEPS

Enfoque de estimación fiscal	Alcance	Rango USD (miles de millones)	Año (nivel)
Diferencial tipo impositivo agregado OCDE	Global	100-240 (4-10% de IBS)	2014
Otras estimaciones			
Eficiencia IBS FMI 2014	Global	5% de IBS	
Matriz de inversiones offshore UNCTAD 2015	Global	200 (8% de IBS)*	2012
Eficiencia IBS FMI 2014	Países en desarrollo	13% de IBS	
Matriz de inversiones offshore UNCTAD 2015	Países en desarrollo	66-120 (7,5-14% % de IBS)*	2012
*Únicamente incluye BEPS relacionadas con la inversión: no precios comerciales indebidos.			

Fuente: OCDE.¹¹⁰

Como se muestra en la tabla las estimaciones del nivel de BEPS y el efecto en las administraciones tributaciones no coinciden. En el año 2015, el Informe de Acción 11 BEPS de la OCDE/G20 Measuring and Monitoring BEPS valoró que la actividad BEPS genero una pérdida de entre 4% y 10% de los ingresos totales por impuesto sobre las utilidades de las empresas multinacionales.

Desde la perspectiva de los contribuyentes en referencia a los precios de transferencia una de las más importantes inquietudes que surge es ¿Qué ocurre si no se cumplen con los requerimientos técnicos para lograr desarrollar operaciones comerciales entre empresas intragrupo? En consecuencia, una de las principales falencias de las compañías es no tener la documentación comprobatoria o análisis de precios de transferencia que sustente y demuestre las transacciones efectuadas entre conexos tanto a nivel nacional como en territorio extranjero.

Como resultado es necesario establecer cuáles son las consecuencias reales a las que están expuestos las empresas o compañías multinacionales que no tienen un estudio integral de precios de transferencia.

La falta de elaboración y presentación del estudio de precios de transferencia deja expuesto al contribuyente a las siguientes sanciones:

¹¹⁰ *Ibíd.*

- Multa de hasta US\$15 mil por falta de presentación del informe de precios de transferencia en los plazos establecidos en la normativa tributaria ecuatoriana.
- Multa de hasta US\$15 mil si la información proporcionada y relacionada con precios de transferencia adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del impuesto a la renta.
- Sanciones por ocultamiento de información o defraudación fiscal.
- Clausuras en el caso de no entrega de información.
- Apertura de procesos de revisión.
- La falta de evaluación del régimen de precios de transferencia en las transacciones efectuadas entre partes relacionadas podría no cumplir el principio de plena competencia; y, consecuentemente al ajuste de precios de transferencia que deberá pagar el contribuyente debe sumarse el valor de intereses y recargo “si la Administración Tributaria efectúa la determinación”.

Cuando una empresa relacionada tiene pérdidas consistentemente, los hechos podrían traer como consecuencia un escrutinio especial de los aspectos relacionados con los precios de transferencia. Es obvio que las empresas relacionadas igual que las independientes pueden tener pérdidas reales; sin embargo, una empresa independiente no estaría preparada para tolerar pérdidas indefinidamente. Una empresa independiente que experimentara pérdidas recurrentes eventualmente cesaría de realizar negocios en esos términos. El hecho de que exista una compañía que tenga pérdidas, la cual está efectuando negocios con empresas del grupo multinacional de empresas que son rentables, puede indicar a las Administraciones Tributarias que los precios de transferencia se deben revisar.¹¹¹ En Ecuador, la normativa tributaria establece que las compañías que las pérdidas que se generan en transacciones efectuadas entre partes relacionadas no serán deducibles; y, si el contribuyente incurre en pérdidas recurrentes pueden ser sujetos de revisión por parte de la Administración Tributaria.

En definitiva, los riesgos fiscales desprendidos de los precios de transferencia son tanto para las Administraciones Tributarias cómo para las empresas multinacionales, razón de análisis permanente, pues su incidencia a nivel económico puede llegar a tener un gran impacto en la recaudación del Estado y en las finanzas empresariales. Por una parte, las jurisdicciones si no cuentan con una normativa especializada en la detección de

¹¹¹ OCDE, “Legislación en materia de precios de transferencia”, julio 2017, núm 1.71

prácticas de elusión, pueden obtener menores rentas, lo que limita su capacidad de desarraigo; por otra parte, si los grupos económicos incurren en faltas derivadas de los precios de transferencia que eventualmente resulta en evasión fiscal pueden verse sancionados económicamente.

En virtud de ello, la importancia de contemplar las causas y consecuencias de la utilización de precios de transferencia es fundamental para equilibrar la normativa reguladora y las acciones que ejecutan las empresas para obtener ventajas fiscales. En tal sentido, existe un riesgo mayor para las Administraciones Tributarias si su gestión fiscal es ineficiente y su adaptación normativa no es lo suficientemente rápida; y, de este contexto se desprenden más oportunidades de evasión para las multinacionales que frecuentemente buscan nuevas alternativas para incrementar sus beneficios económicos.

2. Determinación de las oportunidades que conlleva una correcta planeación de los precios en operaciones intercompañías

Las oportunidades para las empresas que en base a lo establecido por la Ley y la normativa de una Administración Tributaria desarrollen sus transacciones comerciales intragrupo, se presentan mediante un mejor desempeño económico y tributario, que como resultado se muestra en el corto, mediano y largo plazo como una ventaja por sobre las empresas.

Dentro del contexto de las oportunidades, la documentación sobre precios de transferencia, ofrece una ventaja para las empresas que cumplan con lo establecidos en el contexto normativo de cada país, puesto que el régimen de precios de transferencia representa las siguientes oportunidades para los contribuyentes:¹¹²

- La aplicación correcta del régimen de precios de transferencia en operaciones intercompañía da como resultado el cumplimiento del principio de plena competencia; y, no se genera una mayor carga impositiva.
- Ahorro fiscal debido a que los impuestos son tributados observando la normativa de precios de transferencia.
- Se realizan evaluaciones respecto a las políticas de precios de transferencia y pueden ser ajustadas las diferencias de precios previo el cierre del ejercicio

¹¹² Crónica Tributaria, “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, 2005, <https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/Prats.pdf>

fiscal al cuartil inferior del rango intercuartil de plena competencia; y, no en conciliación tributaria ajustada a la mediana del rango antes mencionado.

- Se realizan deslocalizaciones de actividades. La reacción contra la utilización de los precios de transferencia como mecanismo de deslocalización/reasignación de rentas entre jurisdicciones fiscales, o como mecanismo de elusión fiscal constituye una de las formas más depuradas con las que cuentan los Estados para asegurar sus exigencias internas de justicia tributaria exigiendo el gravamen por la porción de renta transnacional que les corresponde gravar de forma legítima.
- Aplicación de consultas de valoración previa para incrementar el porcentaje de deducibilidad de costos y gastos.
- Formulaciones de consultas acerca de la metodología a ser utilizada en la determinación de precios de transferencia, presentando toda la información, datos, documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente.
- La utilización de una correcta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que permite reducir la carga fiscal global de los rendimientos de las multinacionales, habiéndose convertido en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal internacional.

Los contribuyentes que desarrollan posiciones concluyentes, coherentes y sustentadas en materia de precios de transferencia, contribuyen dentro del sistema tributario a la creación de una cultura fiscal de cumplimiento, lo que evita sanciones y no están sujetos a la recaudación del Estado, siempre y cuando las transacciones efectuadas entre partes relacionadas cumplan el principio de plena competencia.

La documentación bien estructurada brindará a las jurisdicciones fiscales garantías de que las empresas han realizado el análisis integral de las posiciones, entregadas en las declaraciones de impuestos y que también han considerado la información comparable para establecer un enfoque coherente en el tratamiento de precios de transferencia. Adicionalmente, la exigencia de documentar conjuntamente con la elaboración de las transacciones comerciales intragrupo, contribuye al aseguramiento de la probidad de las posiciones de las empresas contribuyentes e impide la elaboración posterior de una justificación de sus posiciones; por lo tanto, este tipo de obligaciones les permite a las compañías lograr estructurar una documentación más completa e integral,

en cumplimiento de los establecido en su contexto fiscal, estimulando prácticas tributarias que fomentan la recaudación eficiente; y, el respeto de las multinacionales por la libre competencia.

El fin de la observancia de la normativa tiene un doble efecto que a la final se traduce en oportunidades para las empresas; el primero se determina mediante las Administraciones Tributarias que al exigir que las responsabilidades de documentación referente a precios de transferencia sean realizadas simultáneamente con el desarrollo de las transacciones comerciales intragrupo, garantiza que la documentación sea estructurada en el instante de la operación, o prorrogar hasta el momento máximo de la presentación de la declaración de impuestos del ejercicio fiscal en donde se efectuó la operación comercial y como resultado de esto, se toman decisiones acertadas conforme a la información que proporcionan; y, se evita que se incurran en prácticas evasivas y en posibles sanciones y multas; y, se sujetan al control fiscal que regula el régimen de precios de transferencia desvirtuando que exista erosión de la base fiscal.

No obstante, el escenario ideal sería que los grupos económicos emplearán los documentos de precios de transferencia como una oportunidad para proporcionar de un sustento consistentes a sus políticas para el tratamiento eficiente de estas operaciones comerciales, cumpliendo de esta forma el fin fundamental de las mencionadas obligaciones. Por esto las empresas deben considerar los problemas que pueden ocurrir en el desarrollo de la documentación como los costos, el tiempo limitado y otras actividades que requieren la atención de los responsables de la gestión tributaria, que en definitiva dificultan la consecución de objetivo de cumplimiento. Por ende, es importante que los países instituyan obligaciones documentales moderadas y ajustadas a las transacciones importantes, con el propósito de garantizar que los temas más relevantes obtengan la atención que precisan; y, en el caso específico de Ecuador, que la Administración Tributaria evalúe las condiciones más comparables a las transacciones efectuadas con partes relacionadas para determinar el método de precios de transferencia que le es aplicable para evaluar si dichas transacciones cumplen o no el principio de plena competencia.

En este mismo contexto, las empresas multinacionales que tengan en regla la documentación comprobatoria se podrían verse beneficiadas de acuerdo a la Administración Tributaria en donde se encuentren realizando operaciones comerciales intragrupo, con una disminución en la multa del 50%, que resulta en el nivel de entre el 35% al 50% de la imposición omitida.

En conclusión, con la globalización de la economía cuyo desarrollo ha sido acelerado en los últimos 20 años; y, considerando que gran porcentaje del comercio internacional se realiza a través de empresas multinacionales, que llevan a cabo transacciones entre partes relacionadas; el concepto de precios de transferencia adquiere mayor relevancia e impacto en la gestión de los negocios y en el cumplimiento fiscal. Así lo corrobora Freddy Jaramillo, Gerente General de la empresa TRANSTEX S.A, exportadora textil, quien establece que, a partir de una correcta aplicación de los precios de transferencia, la eficiencia de la gestión comercial se ha incrementado, logrando exportar su materia prima a otro país a un mejor precio. De forma detallada explica que, en el momento en que se realiza esta operación con una filial en Colombia, el ingreso como los costos que determinan la utilidad, son comparados con el mismo producto comercializado internacionalmente, fijando una operación bajo los parámetros tributarios establecidos por el SRI. A opinión del gerente, este tipo de transacciones le permiten ser más competitivo y a la vez obtener incentivos tributarios.¹¹³

Así, mismo lo establece Horacio Dinice, Subgerente Comercial de Deloitte, empresa de servicios de consultoría, quien mediante la larga experiencia que ha logrado la empresa en materia de consultoría y asesoría comercial, establece que las compañías que solicitan sus servicios, luego de aplicar correctamente los precios de transferencia, logran dinamizar su gestión comercial, obteniendo beneficios acordes a los establecidos en el mercado internacional. Según Horacio Dinice, la intervención del SRI, ha sido fundamental para que las compañías multinacionales puedan asimilar de mejor forma las condiciones tributarias establecidas para que exista un entorno competitivo saludable, a favor de todos sus participantes.¹¹⁴

En contexto, la empresa multinacional se ha transformado en un elemento crucial de la economía latinoamericana, ya que para descubrir su verdadera rentabilidad hay que realizar un profundo análisis de los principales elementos que configuran la estructura industrial en donde operan.¹¹⁵

¹¹³ Kevin Moscol, “Aplicación del modelo de precios de transferencia en una empresa comercializadora de cacao en el Ecuador en el 2011” (tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2013), 105, <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/8425/1/T-UCSG-PRE-ECO-CECO-201>.

¹¹⁴ Cristhyan Herrera, “Influencia de los precios de transferencia en la Administración Tributaria de la ciudad de Guayaquil” (tesis de grado, Universidad de Guayaquil, 2013), 88, <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/13614/1/TESIS%20FINAL>.

¹¹⁵ Daniel Chudnovsky, “Empresas Multinacionales y Ganancias Monopólicas en una economía latinoamericana”, (Argentina: Editores S.A., 1974), 44.

Como elemento de control en operaciones en las que se involucran más de dos empresas y con el ánimo de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad y que no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, se creó el procedimiento que se ha denominado precios de transferencia, el cual se ha venido utilizando con una figura para evitar estrategias que permita dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país, hacia otro que les dé más facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras.¹¹⁶

Por lo tanto, es necesario y oportuno para las empresas multinacionales cumplir con todos los requerimientos legales para la declaración de impuestos derivados de operaciones comerciales, puesto que la generación de oportunidades multidimensionales pueden ayudar a las empresas multinacionales a ser más eficientes en el tratamiento de precios de transferencia y en el mercado internacional, incrementando su responsabilidad social para mostrarse ante el mundo como una organización flexible y respetuosa de la Ley, consiguiendo de esta manera confianza en los clientes, en sus socios, en sus inversionistas y en el Estado en donde ejercer sus actividades empresariales.

3. Determinación de riesgos y oportunidades en una transacción efectuada con un intermediario comercial

“Por su importancia en la economía, el comercio internacional de commodities constituye un tema de atención para las Administraciones Tributarias, quienes mediante regulaciones locales buscan controlar las transacciones que contribuyentes realizan con intermediarios relacionadas con materias primas; y, la OCDE mediante el plan de acción Nro. 10 de las BEPS que hace referencia a “Cuestiones de precios de transferencia en transacciones de alto riesgo” aborda aspectos concernientes a la cadena de suministros en el comercio internacional de commodities.¹¹⁷

Particularmente en Ecuador, el SRI mediante la resolución No. NAC-DGERCGC16-0000053 anteriormente citada, estableció medidas técnicas para evitar el

¹¹⁶ Herbert Bettinger Barrios, “Normas fiscales que los contribuyentes deben observar en la realización de operaciones internas o internacionales, con el fin de evitar la innecesaria acumulación de ingresos”, (México: Ediciones Fiscales ISEF, 2005), 39.

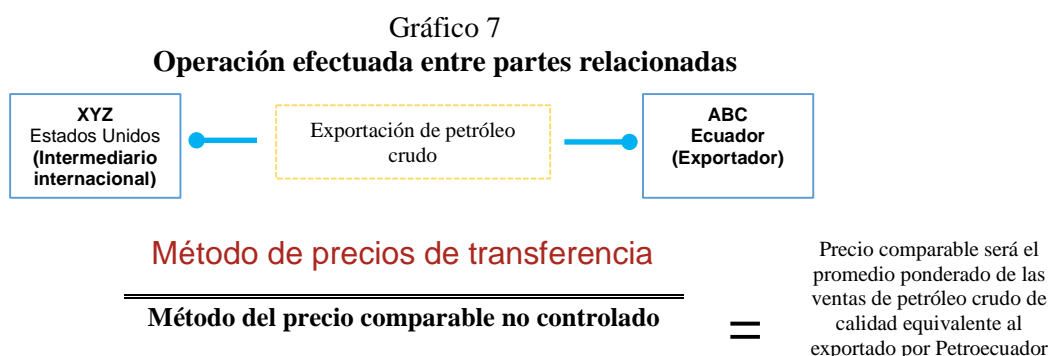
¹¹⁷ iProfesional, “Precios de transferencia cual es el rol de los intermediarios en el comercio de commodities”, 2015, <https://www.iprofesional.com/notas/208521-Precios-de-transferencia-cual-es-el-rol-de-intermediarios-en-el-comercio-de-commodities>

abuso de precios de transferencia de uso obligatorio para operaciones que se efectúan con partes relacionadas que corresponden a intermediarios comerciales.

Para las Administraciones Tributarias, las operaciones que empresas multinacionales llevan a cabo con intermediarios comerciales son de alto riesgo ya que podrían implicar una erosión de la base fiscal si se consideran los siguientes aspectos:

- Manipulación de fecha en la fijación de precios, a fin de pactar la más ventajosa desde el punto de vista impositivo.
- Aplicación de descuentos por calidad, fletes, procesamiento como un mecanismo para erosionar el precio final.
- Involucramiento de empresas con funciones limitadas domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula tributación.

Conforme lo señalado precedentemente, a continuación se efectuó el siguiente ejercicio respecto de una transacción efectuada por una empresa multinacional con un intermediario comercial, considerado parte relacionada para efectos tributarios:



Datos generales respecto de la transacción:

- ABC, compañía ecuatoriana que presta servicios de exploración y explotación de petróleo crudo; y, durante el ejercicio bajo análisis exportó el petróleo crudo recibido como pago en especie por parte de la Secretaría de Hidrocarburos a la Compañía XYZ domiciliada en Estados Unidos.
- Compañía XYZ se dedica a la comercialización de commodities con enfoque en petróleo; y, adquirió el petróleo crudo de ABC para revenderlo a un tercero domiciliado en Alemania.
- Compañía XYZ es considerada como intermediario internacional debido a que no tiene residencia fiscal en el país de destino final del petróleo crudo

(Alemania); y, por lo tanto, para el análisis de precios de transferencia es considerada como parte relacionada.

- El precio pactado en esta transacción se encuentra soportado en un contrato; y, establece que corresponde al precio promedio ponderado de las ventas de petróleo crudo de calidad equivalente al exportado por Petroecuador en el mes calendario anterior al mes de liquidación del pago en especie.

Análisis del régimen de precios de transferencia en la transacción:

- Se comparó el precio pactado en la transacción efectuada entre partes relacionadas vs. el precio de plena competencia (el precio promedio ponderado de las ventas de petróleo crudo de calidad equivalente exportado por Petroecuador en el mes calendario anterior al mes de la liquidación del pago) con el propósito de determinar si la transacción cumple el principio de plena competencia:

Tabla 7
Análisis del MCUP en exportación de petróleo crudo

Mes de Embarque	Precio Unitario por Barril Entregado Pago en Especie	Análisis de Precios de Transferencia		
		Precio Plena Competencia (Precio de Petróleo Mes calendario anterior al Mes de Liquidación del Pago)	Resultado	Ajuste de Precios de Transferencia
Febrero	46.69	46.69	Sí Cumple PPC	-
Abril	44.43	44.43	Sí Cumple PPC	-
Junio	42.00	42.37	No Cumple PPC	4,665.13
Agosto	42.73	42.73	Sí Cumple PPC	-
Octubre	50.49	48.49	Sí Cumple PPC	-
			Total	4,665.13

Elaboración propia

- Las exportaciones de petróleo crudo efectuada por ABC en los meses de febrero, abril y agosto **sí** cumplen el principio de plena competencia considerando que el precio pactado se corresponde al precio de plena competencia.
- Respecto de la exportación de petróleo crudo efectuada por ABC en el mes de junio **no** cumple el principio de plena competencia considerando que el precio pactado no se corresponde al precio de plena competencia. ABC exportó petróleo crudo a un precio más bajo, por lo tanto, percibió un ingreso inferior al que debió haber percibido; por lo tanto, se evidencia un ajuste de

precios de transferencia de US\$4,665 correspondiente al valor del ingreso no percibido por ABC.

- Respecto de la exportación de petróleo crudo efectuada por ABC en el mes de octubre **sí** cumple el principio de plena competencia considerando que ABC exportó petróleo crudo a un precio mayor; por lo tanto, percibió un ingreso mayor al que debió haber percibido si pactaba la transacción al precio de plena competencia; por lo tanto, no existe afectación fiscal.

Conclusión respecto de las operaciones que se llevan a cabo con intermediarios:

El método aplicado en el ejemplo señalado precedentemente, es una medida que busca evitar la manipulación de precios por parte de las empresas multinacionales que utilizan operaciones de triangulación (con intermediarios) y puede ser objeto de deslocalización de la renta ecuatoriana; por lo tanto, el ajuste determinado es el resultado de la negociación llevada a cabo que buscó beneficiar al tercero al otorgar un precio menor y percibir menor ingreso para erosionar la base fiscal.

“Es importante mencionar que las principales características que destacan de las operaciones de commodities que se llevan a cabo en el mercado internacional son las siguientes:

- Facturación principalmente a intermediarios comerciales (traders) y cuyo destino de mercaderías no se corresponde al del comprador sino a otro sujeto ubicado en un país diferente y que si corresponde al beneficiario de la mercadería.
- No existe sustancia económica en la transacción considerando que el trader es un revendedor, no existe valor agregado a la operación y tampoco involucra esfuerzo de ventas.
- Falta de transparencia respecto del lugar en el que operan, lo cual dificulta el acceso de información a la Administración Tributaria.
- Riesgos de diferencias en el precio pactado conforme la extensión de plazos a considerarse (fecha de concertación de la operación y fecha del embarque) cuyo resultado corresponde a un precio pactado inferior.

- Origen de pagos que no provienen desde el país del trader sino desde otra jurisdicción que posiblemente tenga una flexibilidad cambiaria.”¹¹⁸

Y por otro lado, el marco regulatorio relacionado al comercio internacional de commodities presenta numerosos desafíos, especialmente en lo relacionado al régimen de precios de transferencia que involucra un análisis de toda la cadena de valor de los grupos multinacionales y cuya información será de fácil acceso para las entidades de control; por lo tanto, las empresas multinacionales que se adapten a las regulaciones respecto de estas transacciones tendrán una ventaja comparativa con respecto a aquellos que no se logran adaptar; y, no realizan transacciones que cumplan el principio de plena competencia.

¹¹⁸ CIAT, Asamblea General del CIAT, 5, “Aspectos de la Tributación Internacional que afectan en la gestión de las Administraciones Tributarias”.

Conclusiones

Luego de haber realizado un análisis integral de los precios de transferencias desde de los riesgos y las oportunidades se tienen las siguientes conclusiones:

Desde la perspectiva del cumplimiento los Estados mediante sus Administraciones Tributarias a través de las normativas definidas por la OCDE, han realizado esfuerzos por disminuir la evasión fiscal, haciendo un especial énfasis en el marco sancionatorio, para de esta forma conseguir que las prácticas elusorias sean mínimas y casi nulas en beneficios de los ingresos tributarios. No obstante, aunque el marco normativo se especialice constantemente, las empresas se encuentran a la vez buscando nuevas formas de mejorar sus beneficios mediante operaciones intragrupo, por lo tanto, la problemática parece recaer en la cultura, valores y principios que se han enraizado en las actividades de los grupos económicos.

Dentro de la dinámica tributaria, la OCDE se ha convertido en el eje transversal de las Administraciones Tributarias, para el desarrollo de políticas especializadas en el tratamiento de precios de transferencia, lo que ha conllevado a países que acogen sus recomendaciones a fortalecer su normativa interna para lograr detectar eficientemente las prácticas evasivas, que se han convertido en herramientas sistemáticas al margen de la Ley para incrementar los beneficios de operaciones intragrupo, hoy denominadas BEPS. De los esfuerzos orientados hacia la lucha contra estas prácticas, nace el Proyecto BEPS de la OCDE, cuyos planteamientos muestran un claro interés por parte de la organización, por hacer un llamado permanente a las diferentes jurisdicciones a perfeccionar los sistemas de evaluación tanto de la documentación como de las declaraciones fiscales que realizan las multinacionales, con el fin de generar procesos de detección eficientes, y de esta forma lograr disminuir los perjuicios económicos al Estado.

Uno de los puntos en donde hace mayor énfasis la OCDE es en el actual uso de las tecnologías de información, como una nueva alternativa para las compañías multinacionales para evadir impuestos, instando a las Administraciones Tributarias a mejorar, flexibilizar e incluir en sus marcos normativos procesos de análisis y reconocimiento de formas de operaciones virtuales como las transacciones electrónicas y la propiedad intelectual.

Entrando en materia de riesgos, las mayores amenazas que asumen las empresas multinacionales al aplicar el régimen de precios de transferencia, se concentran básicamente en las medidas sancionatorias que han establecido los Estados para castigar

la práctica perniciosa. Entre los principales riesgos se tiene, la no deducibilidad de las operaciones omitidas en la información documentada de declaración, pago de la carga tributaria omitida además de su actualización y multas que pueden variar entre el 50% y 100% del impuesto omitido en la declaración de impuestos. Por otra parte, los riesgos desde la perspectiva del Estado son varios y comienzan con la existencia de formas de elusión viabilizadas mediante los precios de transferencia. Entonces, estas amenazas se convierten en las deficiencias que las jurisdicciones deben revolve, para lograr identificar las practicas BEPS que pueden erosionar la base fiscal y disminuir los ingresos fiscales.

Considerando, que el Ecuador a través de la normativa actual vigente, toma como referencia a las directrices de la OCDE, es necesario, que se planteen reformas, principalmente para fortalecer el control y la evaluación de los valores a través de los cuales se realizan las operaciones intragrupo; y, sería importante únicamente implementar las acciones 8, 9, 10 y 13 de las BEPS. Esto puede materializarse mediante un doble control, es decir, antes de realizar la transacción y después de realizarla, esto con el fin de tener un doble registro de la operación, y adicionalmente para evitar cambios en el momento de las actividades comerciales, es decir, evitar cambios en las características del bien o servicio transferido, lo que puede generar a gran escala, beneficios significativos.

La transparencia de la información es también un problema que aqueja sobre todo a los entornos comerciales en desarrollo, como el ecuatoriano, en donde el ocultamiento de información es recurrente para obtener beneficios tributarios y consecuentemente económicos, por lo que es conveniente desarrollar acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia, entre las compañías multinacionales y el SRI, mismo que puede estar avalado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), para mejorar el alcance de la información presentada, y sobre todo, para sistematizar el flujo de datos interinstitucionales. Es fundamental, a la vez, establecer que este control debe realizarse de forma conjunta, y no independiente (como se realiza en la actualidad), lo que potenciaría, los mecanismos para evitar la evasión de impuestos entre empresas multinacionales, esto considerando que, en las Administraciones Tributarias utilizadas como referencia, existe un solo conjunto multinivel, que permite realizar un control comparativo transparente y eficiente.

En cuanto a las oportunidades para las empresas, estas se presentan a través del cumplimiento de las normas internas promulgadas en las Administraciones Tributarias en

donde se desarrollan sus operaciones comerciales intragrupo. De hecho, la OCDE recomienda además del establecimiento de un régimen sancionatorio, uno que recompense la observación de la normativa. Estos beneficios pueden ir desde la eliminación de la carga administrativa, hasta la disminución de multas de acuerdo las características de los impuestos omitidos.

Adicionalmente; y, considerando que las empresas multinacionales han crecido de forma rápida, las operaciones efectuadas con partes relacionadas de diferentes jurisdicciones son más frecuentes; por lo que, las cuestiones fiscales son más complejas para las Administraciones Tributarias, ya que no se puede considerar únicamente la normativa fiscal aplicable que les rige en el país en el que operan, sino que debe abordarse en un contexto internacional amplio porque se involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, cualquier ajuste de precios de transferencia en una jurisdicción implica la necesidad de practicar un ajuste correlativo en otra jurisdicción; y frente a la negativa de la otra jurisdicción al realizar el ajuste correlativo, el grupo multinacional tributaría dos veces por esa parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar, a efectos fiscales, los precios de transferencia de las operaciones transfronterizas.¹¹⁹

Por lo tanto, es importante que las Administraciones Tributarias participe de manera activa en foros internacionales del régimen de precios de transferencia a fin de mantenerse capacitados y en conformidad al entorno en que operan las empresas multinacionales que llevan a cabo operaciones con partes relacionadas sean un pilar de apoyo para que éstas cumplan con las obligaciones fiscales que les compete mediante capacitaciones que incentiven la cultura tributaria, asociaciones con las diversas cámaras para dar charlas y estar abiertos a recibir y contestar consultas respecto de las inquietudes que puedan surgir en aplicación al régimen por sector; la preocupación que tienen las empresas respecto a las determinaciones efectuadas.

¹¹⁹ OCDE, Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, julio, 2010, 27.

Bibliografía

- Adroque, Ricardo. *Precios de Transferencias. Rango Intercuartil*. Buenos Aires: Estudio Adroque, 2010.
- Aguirrebengoa, Luciana. *Un nuevo enfoque sobre precios de transferencias*. Buenos Aires: Errepar, 2012.
- Arias, Isaác. “El control de la manipulación de los precios de transferencia”. *International Tax Compact*. 2017. https://www.taxcompact.net/documents/ITC_2013-05_Control-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-LAC.pdf.
- Bettinger, Herbet. *Precios de transferencia y sus efectos fiscales*. México D.F.: EIFEL, 1999.
- . “Normas fiscales que los contribuyentes deben observar en la realización de operaciones internas o internacionales, con el fin de evitar la innecesaria acumulación de ingresos”, México D.F.: Ediciones Fiscales ISEF, 2005.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Administración Tributaria de clase mundial”. *CIAT*, marzo de 2009. https://www.ciat.org/Biblioteca/SerieTematica/Espanol/2009_mar_n3_interc_inf.pdf.
- . “Administración Tributaria de clase mundial”, *CIAT*, mayo de 2018, https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2018/Espanol/2018_Programa-Presentaciones_52AG_canada.pdf.
- Chudnovsky Daniel. *Empresas Multinacionales y Ganancias Monopólicas en una economía latinoamericana*. Argentina, 1974.
- Cosín, Rafael. *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Valencia: LACLAVE, 2007.
- Cotero, José. *Precios de transferencia frente al fenómeno de la globalización*. Sinaloa: Dofiscal, 2009.
- D’Agostino, Hernán. *Jurisprudencia relevante en materia de operaciones internacionales entre partes vinculadas*. 2010. [https://www.errepar.com/resources//anexos libros/colecciones/Anexo_preciostranf_201006_1.pdf](https://www.errepar.com/resources//anexos/libros/colecciones/Anexo_preciostranf_201006_1.pdf)
- Delgadillo, Luis. *Principios de derecho tributario*. México D.F.: Limusa, 2003.
- Díaz, Diana. “Análisis del principio de plena competencia de las operaciones con partes relacionadas de la empresa Alamedaacu Comercio s.a. del periodo fiscal 2015 y

- carta diagnóstico que incluye la evaluación obtenida de precios de transferencia” (tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017). <http://repositorio.puce.edu.ec/handle/22000/14038>.
- Díez de Castro, Enrique. *Gestión de precios*. Barcelona: ESIC, 1996.
- Ecuador Centro de Estudios Fiscales. “Formas de elusión y evasión”, *Centro de Estudios Fiscales*, 12 de noviembre de 2018. <https://cef.sri.gob.ec/>.
- Esteve, María. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Valencia: Tirat lo Blanch, 2006.
- García, Francisco. *Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*. Valencia: Universidad de Valencia, 2005.
- García, María. *Los precios internos de transferencia*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1996.
- Goldemberg, Cecilia. “Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo Aventis Pharma”, *Doc player*, octubre de 2010. <https://docplayer.es/14362500-Reflexiones-sobre-precios-de-transferencia-a-partir-del-fallo-aventis-pharma.pdf>.
- Herrera, Cristhyan. “Influencia de los precios de transferencia en la Administración Tributaria de la ciudad de Guayaquil” (tesis de grado, Universidad de Guayaquil, 2013). <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/13614/1/TESIS%20FINAL>.
- Jaramillo, Esteban. *Historia del impuesto sobre la renta*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- Mejía, Enrique. “Consultoría fiscal”, *Nueva Consultoría Fiscal* 4, n°. 24 (1998):33 – 40.
- Moscol, Kevin. “Aplicación del modelo de precios de transferencia en una empresa comercializadora de cacao en el Ecuador en el 2011” (tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2013). <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/8425/1/T-UCSG-PRE-ECO-CECO-201>.
- Noreen, Eric, Smith, Debra y Mackey, James. *La teoría de las limitaciones y sus consecuencias para la contabilidad*. Madrid: Diaz de Santos, 2007.
- Owens, Jeffrey. *La Tributación de las empresas multinacionales*. México, 2010.
- Pereira, Gonzálo. *Relaciones internacionales de producción, ley del valor y distribución*. Bogotá: Homero, 2012.
- Quispe, Tania. *Precios de Transferencia: Nuevas reglas y oportunidades en un mundo globalizado*. Santo Domingo: Deloitte, 2009.

Rizzo, Susana. *Precios de transferencia en la legislación Argentina actual*, enero de 2010.

https://www.researchgate.net/publication/28131345_La_Documentacion_de_los_Precios_de_Transferencia_en_Argentina

Rodríguez, Rossi y Víctor, E. “Precios de Transferencia”, *Equipo Federal de Trabajo* 4, n.º. 34 (2008): 39 – 60.

Rossetto, Lorian. *Precios de Transferencia un enfoque empresarial*. Madrid: Diaz de Santos, 2015.

Wolfshon, Ariel. *Precios de transferencia*. Buenos Aires: Errepar, 2011.

Fuentes Normativas:

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Decreto Ejecutivo No. 2430, Registro Oficial 648”, 2012, <http://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/5308-suplemento-al-registro-oficial-no-812.html>.

———. “Desarrollo normativo”. 2017. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/biblioteca;jsessionid=iHpH2KkXdz2CwsKYth+07Ilt>

———. “Ley para la reforma de las finanzas públicas”. 1999. http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/21f6d464-18d9-435e-8a36-01672f6b432d/06_90_Doc_LEY116%20-%20Ley%20Reforma%20Finanzas%20Publicas.pdf.

———. “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”. 2015. <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>.

———. “Principio de Plena Competencia”. 2008, <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/c1bd81fa-98fa-4395-a93d-c79f1c197f70/Principio%20de%20Plena%20Competencia.pdf>.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. “BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal”. *Publicaciones de la OCDE*, septiembre de 2017, <http://www.oecd.org/ctp/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf>.

- . *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias*. París: OCDE, 2016.
- . “Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque - junio 2011”. 12 de noviembre de 2018. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>.
- . “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios”. 2017. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.