

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría Profesional en Derecho

Mención Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

Identificación de las buenas prácticas tributarias internacionales en materia de los APA y su posible aplicación en Ecuador

Pedro Orlando Armijos González

Tutor: Rómulo Darío Velasteguí Enríquez

Quito, 2023



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Pedro Orlando Armijos González, autor de la tesis intitulada “Identificación de las buenas prácticas tributarias internacionales en materia de los APA y su posible aplicación en Ecuador”, 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 Profesional en Derecho, mención Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional, 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 formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora 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.

29 de septiembre de 2023

Firma: _____

Resumen

El presente trabajo investigativo identifica las buenas prácticas tributarias producto de la implementación de los APA o *advance pricing arrangements*, a través del análisis del derecho comparado, con el objetivo de realizar recomendaciones tendientes a mejorar la consulta de valoración previa vigente en Ecuador. En el plano internacional, los programas APA presentan gran relevancia debido a la seguridad jurídica que transmiten a los contribuyentes que los solicitan y obtienen. En el Ecuador, se han implementado las consultas de valoración previa, que no son propiamente acuerdos entre la Administración y los contribuyentes, sino actos unilaterales de la administración. Por tanto, no se cuenta con un programa APA; tampoco se cuenta con equipos negociadores exclusivos para otorgarlas o negociarlas ni se ha previsto la posibilidad de requerir una reunión previa informal con la administración tributaria para inquirir sobre la viabilidad de la consulta. El análisis comparado de la normativa importante que rige los APA en otras jurisdicciones, permitirá conocer detalles del tratamiento que tienen en otros ordenamientos jurídicos, como regulaciones especiales en procedimientos APA abreviados, la imposibilidad de compartir información ingresada para su suscripción en otros procedimientos como determinaciones futuras, entre otros. Los APA son un mecanismo de avanzada que proporcionan seguridad jurídica a los contribuyentes, en el desarrollo de sus actividades económicas, por lo que resulta de gran importancia identificar las buenas prácticas que existen en otros países, con el objetivo de realizar recomendaciones que permitan mejorar el régimen aplicable en Ecuador.

Palabras clave: APA, precios de transferencia, partes relacionadas, consulta de valoración previa, buenas prácticas internacionales.

Agradecimientos

Mi más profundo agradecimiento a mis familiares, director de tesis, personal docente que contribuyó directamente en este trabajo investigativo, personal administrativo de la Institución; y amigos, por apoyarme siempre y darme la oportunidad de crecer a su lado.

Tabla de contenidos

Introducción	11
Capítulo primero: Los precios de transferencia.....	15
1. Definición de precios de transferencia	15
2. Los precios de transferencia en la normativa ecuatoriana.....	18
3. La comparabilidad.....	21
4. Métodos para determinar los precios de transferencia.....	23
5. Partes relacionadas	27
6. El principio de plena competencia.....	30
7. La importancia de los precios de transferencia dentro de las consultas de valoración previa.....	32
Capítulo segundo: Los acuerdos anticipados de precios (advance pricing arrangements - APA) y las consultas de valoración previa.....	35
1. Definición de APA	35
2. Los APA en la legislación comparada.....	41
3. Fases para la formación de los APA.....	42
4. La consulta de valoración previa vigente en Ecuador a la luz de las facultades reglamentaria y resolutive de la administración tributaria.....	47
5. Similitudes y diferencias entre los APA y las consultas de valoración previa vigentes en Ecuador.....	55
Capítulo tercero: Estudio comparado de los APA	57
1. Examen de los principales pronunciamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) relacionados con los APA.....	57
2. Análisis de los APA de legislaciones importantes	61
3. Identificación de las mejores prácticas tributarias en materia de APA	67
Conclusiones	73
Bibliografía.....	81

Introducción

Hasta hace algunas décadas atrás, se pensaba imposible el hecho que los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria pudieran convenir en compromisos que eviten futuros conflictos y que les faciliten las cosas a ambas partes, pues simplemente el uno era el antagonista del otro. Afortunadamente, esto ha ido cambiando a lo largo de las últimas décadas, gracias a una nueva corriente de pensamiento que privilegia el diálogo y compromiso por sobre la inevitable contraposición.

Es así que, aparecen los APA o advance pricing arrangements en el contexto internacional, específicamente en la década de los ochenta en Japón, siendo concebidos con la intención de proporcionar al sujeto pasivo la oportunidad de acordar la administración tributaria las reglas que han de regir las transacciones que realice con sus partes relacionadas, de tal forma que, los lineamientos acordados entre sujetos rijan por un determinado tiempo. Esto ha posibilitado que los contribuyentes soliciten la suscripción de un APA, para poder acceder a las garantías que brinda la seguridad jurídica.

Los países desarrollados siguieron el ejemplo de Japón, estructurando programas de APA integrales que entienden que la interacción permanente de las administraciones tributarias, dentro del contexto globalizado en el que se efectúan las operaciones de los contribuyentes, es ineludible y un deber al que deben atender si buscan controlar las mismas. Países como Estados Unidos, Reino Unido, Francia, entre otros, cuentan con regulaciones detalladas en cuanto al procedimiento para solicitar la suscripción de un APA, buscando siempre facilitar la obtención de estos mecanismos de avanzada.

Los programas APA de las naciones desarrolladas privilegian el diálogo entre el solicitante y el otorgante, señalando en sus normativas la posibilidad de pedir a la autoridad tributaria que señale una fecha para que se lleve a cabo una reunión informal, previa al envío formal de la solicitud, con la exclusiva intención de obtener del sujeto activo, un pronunciamiento en cuanto a la viabilidad de la petición futura.

Los diferentes pronunciamientos de la OCDE, como institución de importancia en el contexto internacional en materia de precios de transferencia e impulsora de los APA, sugieren que las naciones cuenten con programas APA bien estructurados en los que los equipos especializados sean los que negocien o acuerden con los solicitantes los términos de cada caso.

En el Ecuador, no se ha previsto propiamente la posibilidad de suscribir un APA, sino que se ha contemplado la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria, la emisión de una consulta de valoración previa, que constituye una actuación unilateral del sujeto activo. Si bien la consulta de valoración previa ya lleva varios años vigente, el Servicio de Rentas Internas no cuenta con equipos especializados dedicados exclusivamente a conocer y resolver las consultas de valoración previa presentadas, tampoco la norma señala la posibilidad de una reunión previa informal, ni la posibilidad de realmente alcanzar un acuerdo con el sujeto activo a través de una negociación. Es así que tal como se presenta el escenario local, la respuesta de la administración tributaria es impuesta y no consensuada.

Considerando lo anterior, aparece la interrogante: ¿Cuáles son las buenas prácticas fiscales relacionadas con la implementación de los acuerdos anticipados de precios que se identifican en el derecho comparado? ¿Esas buenas prácticas podrían ser implementadas en Ecuador, para lograr que las consultas de valoración previa se presenten con más frecuencia y que existan más casos en los que los contribuyentes puedan conocer por anticipado su situación jurídica particular frente a los precios de transferencia en sus transacciones con partes relacionadas? Con el objetivo de responder a estas preguntas, el presente trabajo investigativo cuenta con tres capítulos que son: los precios de transferencia, igualmente se trata el tema de los acuerdos anticipados de precios (advance pricing arrangements - APA) y las consultas de valoración previa, para finalmente, en el tercer capítulo desarrollar el estudio comparado de los APA, de tal forma que se conocen pronunciamientos de organismos importantes en el contexto internacional y países desarrollados.

El primer capítulo se adentra al estudio de los precios de transferencia, por lo cual empieza este recorrido definiéndolos, conociendo su regulación normativa en el plano local, de la misma forma como presentando los rasgos más sobresalientes de la comparabilidad. Esto se complementa además con los métodos que se utilizan para determinar los precios de transferencia, conocer qué se conoce como partes relacionadas, el análisis del principio de plena competencia, para al concluir esta sección, hacerlo puntualizando la importancia de los precios de transferencia dentro de las consultas de valoración previa.

En el segundo capítulo se atiende temas vitales de los acuerdos anticipados de precios (advance pricing arrangements - APA) y las consultas de valoración previa, empezando por puntualizar sus orígenes e identificar aquellas definiciones claras y útiles

que transmiten la idea de lo que se debe entender por este mecanismo, complementándolo con lo señalado en la legislación comparada, así como señalando las fases para la formación de los APA. También se trata la consulta de valoración previa vigente en el Ecuador a la luz de las facultades reglamentaria y resolutive de la administración tributaria; y, este capítulo se cierra puntualizando las similitudes y diferencias entre los APA y las consultas de valoración previa vigentes en Ecuador.

Finalmente, en el tercer capítulo se elabora un estudio comparado de los APA y las consultas de valoración previa, para lo cual, se examinan los principales pronunciamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se presenta un análisis de los APA de las legislaciones importantes y para concluir, se identifican las mejores prácticas tributarias del derecho comparado que podrían ser aplicables a las consultas de valoración previa.

Capítulo primero

Los precios de transferencia

En este capítulo se definen los precios de transferencia, de forma doctrinaria y normativamente, identificando sus rasgos más característicos, pues los precios de transferencia son el núcleo de las consultas de valoración previa y de los APA, justificándose así su trascendencia y estudio obligatorio.

En este apartado se analizan los precios de transferencia desde la óptica normativa local, con la intención de identificar los rasgos fundamentales que los distintos cuerpos jurídicos han atribuido a este régimen.

Inmediatamente, se profundiza en el tema de la comparabilidad, enfocándose estrechamente en su análisis, de la misma forma como en los factores determinantes del mismo.

También se analizan brevemente los distintos métodos para determinar los precios de transferencia, resaltando sus aspectos más relevantes e indicando su utilidad en cuanto a las transacciones en los que son o pueden ser empleados, todo esto desde la perspectiva de pronunciamientos importantes, de diversas instituciones.

El estudio de lo que debe entenderse por partes relacionadas no puede quedar de lado, debido a que este presenta numerosa casuística en virtud de la cual determinados contribuyentes pueden ser alcanzados por la norma, con la correspondiente obligación de satisfacer sus deberes para con la administración tributaria.

Tampoco puede quedar de lado el estándar de los precios de transferencia, como es el principio de plan competencia; aquí, se analizan sus rasgos esenciales y la utilidad y pertinencia del mismo en la celebración de transacciones entre partes relacionadas.

El capítulo se cierra determinando la importancia de los precios de transferencia al analizar los APA y las consultas de valoración previa.

1. Definición de precios de transferencia

Los precios de transferencia surgen en Gran Bretaña en 1915 aproximadamente, en la Ley de Finanzas, conjuntamente con las empresas multinacionales y su desarrollo. Seguidamente, Estados Unidos los acogió en 1917 en su normativa impositiva. Mientras

que, en 1979 la OCDE emitió los lineamientos denominados “Transfer Pricing Guidelines”.¹ En nuestro país, aparecen cuando se modificó el art. 91 del Código Tributario, a través del art. 4 de la Ley 99-24 (Registro Oficial 181, 30 de abril de 1999). Esta norma procuraba regular los costos de las transferencias de los servicios y bienes en cuanto a las determinaciones directas por debajo del costo o también, en el evento de las exportaciones e importaciones realizadas con valores por debajo de los del mercado.

Localmente, en el año 2008 en Ecuador entró en vigencia un régimen para efectuar el control de los precios de transferencia que tuvo como fundamento los pronunciamientos de la OCDE, específicamente, sus directrices, procurando que las mismas guardaran relación con la normativa interna entonces vigente.²

Ahora bien, seguidamente se presentan algunas definiciones de lo que implican los precios de transferencia:

“Transfer pricing” is the general term for the pricing of transactions between related parties. Transfer pricing refers to the setting of prices for transactions between associated enterprises (i.e. members of the same MNE) involving the transfer of property or services. These transactions are also referred to as “controlled” transactions, as distinct from “uncontrolled” transactions between persons that are not associated with each other and can be assumed to operate independently (“on an arm’s length basis”) in setting terms and conditions for such transactions.³

Según la Organización de las Naciones Unidas, los precios de transferencia son un término general para identificar los valores de las transacciones entre partes relacionadas. Esta transferencia puede incluir bienes o servicios. Estas negociaciones son conocidas como controladas, que difieren de las no controladas celebradas entre partes no relacionadas que operan con observancia del principio de plena competencia, cuando fijan los términos de las operaciones.

Para Bettinger Barrios, los precios de transferencia son “todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las

¹ Maria Victoria Foscale Cremades, Juan Matias Rossello y Luis Farid Massud Maron, “Precios de Transferencia” (trabajo investigativo, Universidad Nacional de Cuyo, 2013), 3, https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf.

² Romeo Carpio Rivera, “Las Cláusulas Antiabuso Específicas y los Convenios de Doble Imposición”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. Romeo Carpio Rivera, César Montaña Galarza y Pablo Villegas Landázuri (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Ius et Historiæ, ediciones, 2019), 551.

³ ONU Department of Economic & Social Affairs, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*, 30.

utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”.⁴ Los precios de transferencia pretenden evitar que los contribuyentes actúen de manera desleal con el territorio en el cual efectúan sus transacciones, evitando operaciones que erosionen la base imponible, de alguna manera, en el país fuente.

Así los precios de transferencia son valores “a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas”.⁵ Por lo cual, es necesario que dentro de las valoraciones, el tema de precios de transferencia entre partes relacionadas se encuentre perfectamente reglamentado, a fin de evitar contratiempos futuros.

También se puede identificar a los precios de transferencia como aquellos que se refieren al importe que fijan las partes relacionadas en las transacciones que comprendan sus bienes o servicios, al momento de formalizar negociaciones que atraviesen fronteras.⁶ La fijación de precios que respeten el principio de plena competencia es fundamental, pues de ello dependerá que en el futuro, la administración tributaria sancione o no a los contribuyentes que hayan inobservado los lineamientos que tutelan el desenvolvimiento justo del mercado.

Debe entenderse que los precios de transferencia tienen como objetivo, evitar que los resultados positivos o negativos de las transacciones efectuadas en un país, se transfieran a otro a través de operaciones que puedan ser ratificadas, como por ejemplo: regalías, dividendos, intereses, entre otras; es decir, mecanismos por los cuales los sujetos pasivos pretendan reducir el monto de sus obligaciones tributarias, exportando utilidades de las transacciones que, por intermedio de valores o tasas menores, trastoquen la política fiscal de las naciones en las que operan.⁷ De esta forma, los precios de transferencia ambicionan que el mercado, de cierta forma, mantenga el equilibrio dentro de las operaciones diarias, controlando las relaciones entre las partes vinculadas.

Para concluir con este apartado, es pertinente indicar que estudiar los precios de transferencia está relacionado con la tasación económica que se da sobre las operaciones comerciales celebradas entre partes relacionadas, lo que pone de relieve los beneficios

⁴ Herbert Bettinger Barrios, *Precios de Transferencia y sus Efectos Fiscales* (México: ISEF, 1999), 54.

⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (Bogotá: Cámara de Comercio, 2003), 3.

⁶ John Henshall, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice* (Reino Unido: Bloomsbury-Deloitte, 2013), 1.

⁷ José de Jesús Gómez Cotero, *Precios de transferencia: Una visión jurídica* (México: Dofiscal, 1999), 54.

obtenidos por los participantes, generando la contingencia del traslado de utilidades entre ellas, con el propósito de maximizar el provecho de la inversión, aminorando la carga impositiva.⁸

2. Los precios de transferencia en la normativa ecuatoriana

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) en vigencia, se encarga de definir a los precios de transferencia como sigue: “Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes”.⁹ Es evidente que esta disposición ambiciona que se lleven a cabo transacciones entre partes relacionadas, en las que se fijen valores como si no lo fueren, es decir, como si estuvieren negociando con terceros.

Por otra parte, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno refiere a los precios de transferencia a partir de su artículo primero, a lo largo de su articulado. Tanto las disposiciones legales como reglamentarias son complementadas con diversas resoluciones por parte del SRI, buscando agilizar la aplicación de los precios de transferencia en el país a través de normativa secundaria.

Sin duda alguna, la Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455,¹⁰ de 27 de mayo de 2015, en la que se resuelve establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia, constituye una de las cardinales, pues con ella se posibilitó la aplicación de los precios de transferencia en el país.

Entre los aspectos más importantes que señala, está la obligación que tienen los sujetos pasivos del impuesto a la renta, de su presentación.¹¹ Además, los contribuyentes que dentro de un mismo periodo fiscal hubieren realizado transacciones con partes relacionadas en un monto superior, acumulado, a tres millones de dólares, estarán

⁸ Colombia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “Documento para presentar, en términos generales, la información relevante a tener en cuenta en materia de precios de transferencia”, *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*, 2018, 3, <https://global.co/wp-content/uploads/2018/11/Cartilla-Precios-de-Transferencia-Dian-17-Sep-2015.pdf>.

⁹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, artículo innumerado primero a continuación del Art. 15.

¹⁰ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455*.

¹¹ *Ibíd.*, art. 1.

obligados a presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. En cambio, aquellos contribuyentes cuyas transacciones superen los quince millones de dólares, tienen que presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia, adicionalmente al anexo indicado.¹² Resulta necesario conocer que esta resolución también contempla determinadas operaciones que no suman sus montos al total de las operaciones con partes relacionadas. Por ejemplo: aportes patrimoniales en efectivo, compensaciones o reclasificaciones, pagos en efectivo, ingresos señalados en los arts. 27 y 31 de la LRTI (entre otros detallados en la nota al pie respectiva).¹³

El contenido del informe integral de precios de transferencia, al cual se hace referencia en esta resolución, no se encuentra detallado, sino que se hace un reenvío a la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, la cual se publicó en marzo de dos mil diez y nueve.

¹² *Ibíd.*, art. 2.

¹³ *Ibíd.*, art. 3.

“Art. 3.- Operaciones no contempladas.- Para efectos de calcular el monto acumulado referido en el artículo anterior para la presentación tanto del anexo como del informe, se sumarán los montos de operaciones con partes relacionadas, excepto las que correspondan a:

- a) Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América;
- b) Compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados;
- c) Pagos en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos; d) Ingresos señalados en los artículos 27 y 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos;
- e) Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas públicas ecuatorianas;
- f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y,
- g) Operaciones con otras partes relacionadas locales con referencia al período fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones:

1. La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realiza tales operaciones obtenga ingresos provenientes de los casos señalados en los artículos 27 ó 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno; o

2. El sujeto pasivo:

- i. Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero;
- ii. Haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión;
- iii. Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades;
- iv. Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico;
- v. Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o,
- vi. Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales.

No obstante, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades legales podrá solicitar, mediante requerimientos de información, a los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas al interior del país o en el exterior, por cualquier monto y por cualquier tipo de operación o transacción, la presentación de la información conducente a determinar si en dichas operaciones se aplicó el principio de plena competencia, de conformidad con la ley, quienes para dar cumplimiento a este requerimiento tendrán un plazo no menor a 2 meses.”

Esta ficha técnica profundiza lo dispuesto en la resolución, estableciendo “la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar, para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia”. El contenido del informe integral de precios de transferencia, en líneas generales, es como sigue: I. Resumen ejecutivo, II. Transacciones inter-compañía, III. Características de las operaciones, IV. Análisis funcional, V. Términos contractuales, VI. Análisis de mercado; y, VII. Análisis económico.¹⁴

En diciembre de 2016, el SRI emitió la Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000531, en la que señaló las medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia. Lo relacionado con este estudio se encuentra en el art. 7, pues contempla que las metodologías que han sido indicadas en esta resolución, no aplican en el caso de las transacciones que están cubiertas por una consulta de valoración previa absuelta, en la cual el SRI haya aceptado otra metodología, siempre y cuando esta no hay perdido sus efectos.¹⁵

En el mismo mes y año que la resolución anterior, el SRI emitió la Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000532, que contempla “las normas técnicas para la aplicación del régimen de precios de transferencia y la prelación en la utilización de los métodos para aplicar el principio de plena competencia”.¹⁶ También existen dos resoluciones más, las cuales reforman instrumentos previos, estas son: la NAC-DGERCGC17-00000617¹⁷ que reforma a la NAC-DGERCGC16-00000532; y, la NAC-DGERCGC20-00000046¹⁸ que reforma a la NAC-DGERCGC16-00000531 y NAC-DGERCGC16-00000532. En estas resoluciones no se contempla regulaciones que atañen primariamente al objeto de estudio.

Un punto esencial que no se puede pasar por alto es que, de acuerdo a la norma tributaria, se debe utilizar las “*Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*”, como referencia técnica en materia de precios de transferencia.¹⁹ De esta manera la administración tributaria nacional

¹⁴ Ecuador SRI, *Ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia*, marzo de 2019. 2-13.

¹⁵ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000531*, Registro Oficial 913, Suplemento, 30 de diciembre de 2016, art. 7.

¹⁶ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000532*, Registro Oficial 913, Suplemento, 30 de diciembre de 2016.

¹⁷ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC17-00000617*, Registro Oficial 149, Suplemento, 28 de diciembre de 2017.

¹⁸ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC20-0000046*, Registro Oficial 925, Suplemento, 26 de agosto de 2020.

¹⁹ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 89.

concede la posibilidad para que los contribuyentes utilicen este documento, muy detallado, para lo que no contemplen las regulaciones normativas internas, en cuestiones técnicas.

3. La comparabilidad

La comparabilidad es el criterio cardinal con el objeto de reconocer una transacción bajo los estándares de los precios de transferencia. De esta forma, examinar las operaciones procedentes de compañías pertenecientes a una misma transnacional, incluso, transacciones celebradas entre compañías que llevan a cabo labores semejantes, permite el reconocimiento fácil de prácticas evasivas. Entonces, así es dable identificar a los precios de transferencia y la consecuente observancia o no del principio de plena competencia.²⁰ El análisis que permite desarrollar la comparabilidad posibilita la identificación de eventuales procedimientos evasivos que pudieren estar acaeciendo dentro de las multinacionales, principalmente, más no únicamente.

Dentro de la comparabilidad está el análisis, mismo que se lo identifica como:

A comparison of a controlled transaction with an uncontrolled transaction or transactions. Controlled and uncontrolled transactions are comparable if none of the differences between the transactions could materially affect the factor being examined in the methodology (e.g. price or margin), or if reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the material effects of any such differences.²¹

El análisis de comparabilidad consiste en la comparación de transacciones, controladas con no controladas. Consecuentemente, para que estas pueden ser comprables, no debe existir diferencias determinantes que alteren el factor sometido a análisis en la metodología o estas puedan ser eliminadas a través de ajustes razonables. El producto de esta exposición determinará si las transacciones trabajadas pueden o no ser utilizadas como comparables dentro de un estudio de precios de transferencia. Además, este análisis consta de nueve pasos típicos para desarrollar un análisis de comparabilidad, que se detallan en la nota al pie.²²

²⁰ Geovanna Alexandra Cerda Mosquera, “Precios de transferencia. Riesgos u oportunidades que afrontan las empresas multinacionales, según la legislación ecuatoriana vigente” (Tesis de posgrado, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020), 30, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8068/1/T3503-MT-Cerda-Precios.pdf>.

²¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 20.

²² *Ibíd.*, 150-1.

“Step 1: Determination of years to be covered.

Step 2: Broad-based analysis of the taxpayer's circumstances.

Al mismo tiempo, la comparabilidad presenta algunos factores, los cuales han sido detallados por la OCDE como sigue:

- The contractual terms of the transaction (D.1.1).
- The functions performed by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices (D.1.2).
- The characteristics of property transferred or services provided (D.1.3).
- The economic circumstances of the parties and of the market in which the parties operate (D.1.4).
- The business strategies pursued by the parties (D.1.5).²³

Estos factores indicados anteriormente, son recogidos por la normativa tributaria ecuatoriana cuando en la LRTI se establecen los criterios de comparabilidad o también denominados elementos. Debe quedar claro que no deben existir diferencias significativas en cuanto a las características económicas para que las transacciones sean consideradas como comparables; no debe haber afectación apreciable al precio o margen de utilidad referidos por los métodos; y, en caso de existir, deben utilizarse ajustes técnicos.²⁴

Step 3: Understanding the controlled transaction(s) under examination, based in particular on a functional analysis, in order to choose the tested party (where needed), the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, the financial indicator that will be tested (in the case of a transactional profit method), and to identify the significant comparability factors that should be taken into account.

Step 4: Review of existing internal comparables, if any.

Step 5: Determination of available sources of information on external comparables where such external comparables are needed taking into account their relative reliability.

Step 6: Selection of the most appropriate transfer pricing method and, depending on the method, determination of the relevant financial indicator (e.g determination of the relevant net profit indicator in case of a transactional net margin method).

Step 7: Identification of potential comparables: determining the key characteristics to be met by any uncontrolled transaction in order to be regarded as potentially comparable, based on the relevant factors identified in Step 3 and in accordance with the comparability factors set out in Section D.1 of Chapter I.

Step 8: Determination of and making comparability adjustments where appropriate.

Step 9: Interpretation and use of data collected, determination of the arm's length remuneration.”

²³ *Ibíd.*, 40.

²⁴ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, artículo innumerado tercero a continuación del Art. 15.

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

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

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

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

Sobresale el hecho que las operaciones financieras y comerciales vinculadas son comparables con una transacción conexas cuando no se identifican disconformidades mayores entre operaciones que pudieren llegar a afectar el índice financiero negativamente, mismo que es estimado a través de la metodología de precios de transferencia. Además, aunque sean identificadas diferencias significativas, estas sean superadas con ajustes razonables.

4. Métodos para determinar los precios de transferencia

Los métodos reconocidos por la norma ecuatoriana son: “1. Método del Precio Comparable no Controlado; 2. Método del Precio de Reventa; 3. Método del Costo Adicionado; 4. Método de Distribución de Utilidades; y, 5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional”.²⁵ Sirven para acordar el precio de las operaciones entre partes vinculadas, debiendo reflejar el principio de plena competencia. Además, las directrices de la OCDE son tomados como lineamientos técnicos.

Los métodos identificados en el párrafo anterior pueden ser tradicionales y no tradicionales. Los primeros se basan en la operación, en cambio los segundos en el resultado de la misma.

b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

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

d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,

e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia.”

²⁵ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 85.

Los métodos tradicionales son:

Método del Precio Comparable no Controlado (Comparable uncontrolled price (CUP) method):

Este es “a transfer pricing method that compares the price for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances”.²⁶

El recorrido de esta técnica es bastante circunspecta, pues coteja los precios cobrados en transacciones controladas (servicios o propiedades), con el valor de operaciones no controladas comparables, en contextos equivalentes. Las diferencias que resulten de este tratamiento serían tratadas de acuerdo a la normativa de cada nación, usualmente, tributable. La traba con este método radica en que, si las condiciones no son similares, repercutirá en los precios siendo comparados y el CUP devendría infructuoso.²⁷

Método del Precio de Reventa (Resale price method):

A transfer pricing method based on the price at which a product that has been purchased from an associated enterprise is resold to an independent enterprise. The resale price is reduced by the resale price margin. What is left after subtracting the resale price margin can be regarded, after adjustment for other costs associated with the purchase of the product (.g. custom duties), as an arm's length price of the original transfer of property between the associated enterprises.²⁸

El método toma en cuenta el precio de un producto comprado a una empresa asociada y revendido a una independiente. Es vital tener presente que el precio de reventa se reduce por el margen del precio de reventa. El sobrante, después de restar el margen del precio de reventa puede ser tenido, después de ajuste por otros costos asociados con la compra del producto, como un precio de plena competencia de la transferencia original de propiedad entre las partes asociadas.

²⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 20.

²⁷ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, 59.
 “Comparable Uncontrolled Price Method (CUP): The Comparable Uncontrolled Price method (CUP) establishes the transfer price by comparison to an uncontrolled transaction of similar goods or services, sold between similar entities, in similar conditions. Unfortunately, if the conditions are not sufficiently similar, this can have an influence on the prices being compared, and the CUP will be deemed unusable. This influence can come from dissimilarities between the business strategies or economic circumstances of the entities, the currency or geographical location of the transaction, the utility or branding of the product, etc. The OECD maintains that the CUP method is preferable over all other methods, it allows the taxpayer to avoid choosing a tested party, and that it is the ‘most direct and reliable way to apply the arm’s length principle’. From a conceptual standpoint, this method is easy to understand and quick to use, however, in practice, it is the hardest to apply as acquiring the necessary level of comparability might be challenging. The CUP is most recommended when pricing commodity products or financial transactions for which comparables can be found in transparent markets.”

²⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 25.

Un inconveniente considerable que presenta este método, radica en el hecho de que se basa en el beneficio bruto, entonces no considera pérdidas operativas, siendo trastocado por las diferencias de contabilidad en las comparables. El valor añadido extra a la marca por el vendedor hace que este método no sea utilizable.²⁹ A través de este método se busca que las transacciones entre relacionadas no coloquen en una posición desfavorable a las compañías que no son vinculadas y que se rigen por las fuerzas del mercado, ley de la oferta y la demanda.

Método del Costo Adicionado (Cost plus method):

A transfer pricing method using the costs incurred by the supplier of property (or services) in a controlled transaction. An appropriate cost plus mark-up is added to this cost, to make an appropriate profit in light of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) and the market conditions. What is arrived at after adding the cost plus mark up to the above costs may be regarded as an arm's length price of the original controlled transaction.³⁰

A la transacción controlada original, se le debe agregar la marca del costo adicionado para que sea tenido como un precio de plena competencia. Aquí se consideran los costos en los que incurre el proveedor de la propiedad o servicio en una transacción controlada. La marca del costo adicionado considera las funciones realizadas (activos y riesgos), así como las condiciones del mercado. Este método es útil cuando quien elabora los productos, no les da valor agregado, o cuando este es mínimo.³¹ De esta manera igualmente se pretende ajustar las circunstancias, de tal manera que sean lo más

²⁹ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, 60.

“The Resale Price Method (RPM) calculates the transfer price by subtracting an appropriate markup from the sales price. This markup is equal to that which would have been earned by another distributor performing the same functions. The RPM is more reliable when the transactions being priced involve products with an inelastic demand. It is also recommended when the manufacturer adds most of the value, while the distributor has functions that are simple and easy to compare. In general, this method tends to allocate more profits to the country where the manufacturer is located, however, as with the CPM, the RPM is based on gross profits, thus, not taking operating losses into account and being distorted by accounting differences in the comparables. Similarly, the addition of any marketing or brand value by the seller will deem this method unusable.”

³⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22.

³¹ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, 59-60.

“The Cost-Plus Method (CPM) establishes the appropriate transfer price by using the cost of goods sold or the cost of manufacturing plus an appropriate markup. This markup is based on a benchmark such as the profit margin of comparable entities or the industry average. The CPM is recommended in situations where the manufacturer has simple functions that are easy to identify and compare, or, when the manufacturer adds little value to the products, such as a ‘contract’ or a ‘toll’ manufacturer. It may also be used to remunerate commission agents as long as they are performing low value-added services.

A major advantage of the CPM is that it uses readily available internal information for the cost analysis. However, this method is based on gross profits and therefore any differences between comparables in the calculations of operating expenses or cost of goods sold will distort the results.”

equivalentes a las del mercado común, libre de vínculos o relaciones internas entre sociedades.

Por otra parte, se encuentran los siguientes métodos no tradicionales:

Método de Distribución de Utilidades (Profit split method):

Applying the profit split method might be challenging, however, the method is gaining in popularity as technological advances and the use of intangibles are making transactions more complex. This method is recommendable when all the entities involved in the transaction have valuable contributions and unique functions, which are highly integrated and therefore not comparable to the functions of other entities. This method is also recommended, when the parties involved create synergy and economies of scale (e.g. if the transaction derives significant value from the employment of intangible assets which work together to form a consumer benefit). There are three common ways to apply the profit split method: the ‘Residual PSM’, the ‘Contribution PSM’, and the ‘Comparable PSM’.³²

Este método es recomendado cuando entran en juego contribuciones valiosas y funciones únicas, las cuales son altamente integradas y por consiguiente no comparables con las funciones de otras entidades. También es aplicable cuando las partes involucradas crean sinergias y economías de escala. Debido a los avances tecnológicos y el empleo de intangibles, que a su vez complejizan las transacciones, la popularidad de este método ha ido en progresión.

Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional (Transactional Net Margin Method [TNMM])

The Transactional Net Margin Method (TNMM) arrives at the transfer price by analyzing profit level indicators such as the Return on Sales, Return on Assets, or the Berry Ratio. Choosing the most appropriate indicator will depend on the functional analysis and the nature of the transaction (e.g. using the ‘Return on Capital Employed’ for capital intensive projects). Like the previous two methods, the TNMM is appropriate when there is a ‘least complex’ party that does not add substantial value or perform key functions. The TNMM is also recommended to situations where the comparables are slightly different in their functions and accounting processes because net margins are less affected by transactional and functional differences than the gross margins. Also, the TNMM is recommended when there is lack of information in the comparability analysis (e.g. it is commonly used in countries where the domestic financial reporting regulations do not require multinational companies to release financial reports, as this leads to deficiencies in comparable financial data).

³² *Ibíd.*, 60. Al respecto, así mismo se encuentra el siguiente pronunciamiento valioso: OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22. “A transactional profit split method that identifies the relevant profits to be split for the associated enterprises from a controlled transaction (or controlled transactions that it is appropriate to aggregate under the principles of Chapter III) and then splits those profits between the associated enterprises on an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been agreed at arm's length.”

The TNMM is a ‘unilateral’ method, meaning that it is applied to only one of the parties involved in the transaction: the tested party. This allows its use even when there are intangible assets for which comparable returns cannot be determined.³³

Este método es ventajoso cuando una de las partes no añade valor substancial o desarrolla funciones importantes. También es aplicable cuando hay escasa información en el análisis de comparabilidad o las comparables son un poco diversas. Solo es adoptado en la parte analizada, por esto incluso es dable su aplicación cuando existen activos intangibles para los cuales no sean determinables ganancias comparables. Por su flexibilidad y las consideraciones expuestas, este método es ampliamente empleado.

Finalmente, el *Sexto Método Argentino* surgió como un enfoque para sujetar los esquemas fiscales de planificación abusiva en las cuales entren en juego *commodities* o materias primas, con la participación de intermediarios simulados o que no existan.³⁴ Algunos consideran que este, así llamado sexto método, puede llegar a ser considerado un safe harbor, una medida simplificada, una forma para aplicar el método CUP, una SAAR o inclusive, otro método de transferencia en sí.³⁵ Lo interesante de este método es que la OCDE le ha prestado mucha atención hablando de él.

5. Partes relacionadas

Con el objeto de delimitar el rango de estudio de la presente investigación, resulta inevitable ceñirlo a lo señalado por la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Inicialmente, la norma tributaria contempla que son partes relacionadas las personas naturales y jurídicas que se encuentren o no domiciliadas en el país, con participación directa o no en la administración, dirección, capital o control de la otra, o así también en aquellas que un tercero, sociedad o persona natural radicada o no en el país, intervenga directamente o no, en la administración, dirección, capital o control de estas.³⁶

³³ Ibíd., 60. Así también está el pronunciamiento de la OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 27. “A transfer pricing method that examines the profits that arise from particular controlled transactions of one or more of the associated enterprises participating in those transactions.”

³⁴ Carlos Pérez Gómez Serrano, Enrique Bolado Muñoz e Isaác Gonzalo Arias Esteban, “*Cóctel de medidas para el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia, con enfoque en el contexto de países de bajos ingresos y en vías de desarrollo*”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT Agencia Alemana de Cooperación Internacional – GIZ, 2009, 38, 01-4.

³⁵ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, 61.

³⁶ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, primer artículo innumerado a continuación del art. 4.

Los casos que la misma norma taxativamente propone son, entre otros: la sociedad matriz y las filiales de esta, así como también sus establecimientos permanentes o subsidiarias; las subsidiarias, sociedades o establecimientos permanentes, entre ellos; la sociedad en relación con los esposos, parientes hasta el grado de consanguinidad cuarto y de afinidad segundo en relación con los administradores, directivos, así como comisarios de la compañía. También constan en esta apreciación, los contribuyentes que efectúen operaciones con empresas localizadas, domiciliadas o constituidas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición. Incluso, al sujeto activo le es dable fijar partes relacionadas por presunción.³⁷ En la nota al pie ubicada en la parte inferior, se puede encontrar el contenido de la disposición tributaria de forma integral.

A continuación, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) complementa a lo prevenido por la ley, al disponer que será calificada

³⁷ *Ibíd.* “Art. [...] - Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

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

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

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

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

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

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

como parte relacionada aquella situación cuando un contribuyente sea propietario del 25 % o en un porcentaje mayor, directamente o no, de fondos propios en otra compañía o del capital social.³⁸ Igualmente, debe considerarse el caso de las ventas o compras en un porcentaje igual o superior al 50 %, efectuadas con personas domiciliadas o no en el país. Por consiguiente, los sujetos pasivos tendrán que presentar el anexo o informe de precios de transferencia.³⁹ La casuística detallada de lo que la norma reconoce como partes relacionadas puede encontrarse en la nota al pie previa.

Resulta interesante señalar que la norma tributaria mexicana también identifica al control, administración, capital de otra, como rasgos esenciales para configurar partes relacionadas. Así como, la casa matriz es parte vinculada del establecimiento permanente.⁴⁰ Como se puede advertir, la norma guarda mucha similitud con el lineamiento ecuatoriano, debido a que han sido perfiladas siguiendo las directrices de la OCDE.

A propósito de esta organización, ella sugiere la utilización de su Modelo de Convenio para cuanta celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs) se lleve a cabo, por consiguiente, al tratar el tema de las empresas asociadas sostiene que, éstas se configuran cuando una empresa o las mismas personas, de un estado contratante participa en el control, dirección, o capital, directamente o no, de una compañía ubicada en el otro estado contratante. En el evento de que dos empresas estén unidas en sus

³⁸ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 4. “Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

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

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

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ Mexico, *Ley de Impuesto sobre la Renta*, 11 de diciembre de 2013, art. 222.

relaciones comerciales o financieras, por condiciones fuera de las normales pactadas por partes independientes, los beneficios generados por este particular habrán de someterse a tributación.⁴¹

Finalmente, conviene no pasar por alto que el término partes relacionadas es el continente de más acepciones que la tributaria únicamente, debido a que ésta denominación también puede ser utilizada dentro del plano contable, económico, legal y financiero.⁴²

Sin lugar a duda, la definición contable de partes relacionadas siempre guarda una estrecha relación con la tributaria, debido a que esta considera que: “des parties liées se fonde sur l’influence notable que celles-ci peuvent exercer sur les décisions financières ou opérationnelles dans les entreprises soumises à la présentation des comptes. En plus des éléments chiffrés (créances/dettes), les transactions importantes doivent également figurer dans le rapport”.⁴³ Se destaca la influencia financiera u operacional que las partes relacionadas pueden ejercer en las compañías sujetas a la presentación de cuentas. Las cifras importantes deben igualmente figurar en el reporte.

6. El principio de plena competencia

Esta máxima tributaria surge en la década de los treinta en los estudios llevados a cabo por la Liga de Naciones, enfocándose exclusivamente en la problemática que representaba los precios de transferencia para las naciones desarrolladas.⁴⁴ Enfoque que no ha cambiado en su raíz.

El principio de plena competencia o arm’s length principle, concibe que la dinámica del mercado fija la forma cómo han de acaecer las interacciones financieras y comerciales entre las partes relacionadas. No obstante, cuando las negociaciones toman lugar entre partes relacionadas, podría pasar que la dinámica del mercado no afecte de

⁴¹ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2017* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2019), 38-9.

⁴² Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, 28.

⁴³ Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes, “Swiss GAAP RPC 15. Transactions avec des parties liées (related parties)”, *Swiss GAAP RPC*, accedido 10 de abril de 2022, párr. 1, <https://www.fer.ch/fr/standards/swiss-gaap-rpc-15-transactions-avec-des-parties-liees-related-parties/>.

⁴⁴ Mitchell B. Carroll, *Methods of allocating taxable income, vol. 4 of League of Nations, taxations of foreign and national enterprises operating in more than one country* (Ginebra: Liga de Naciones, 1933), Reporte Carrol, No. c425 (b). 1933II.A.

forma directa sobre los precios, ya sea por las relaciones entre compañías, la planificación fiscal o las economías de escala.⁴⁵ Así mismo se debe entender que esta máxima tributaria:

Exige que las transacciones realizadas entre partes relacionadas deben tener los mismos resultados tributarios como si hubieran sido realizadas entre partes independientes; por lo que, en caso de que los resultados sean distintos, la administración tributaria deberá cuantificar las utilidades que debieron ser obtenidas por las partes de no mediar la vinculación y cobrara los tributos sobre eso reconformada.⁴⁶

Está claro que lo que este principio pretende en última instancia es conceder la potestad a la administración tributaria para recaudar los valores que dejó de percibir por concepto de tributos, cuando las transacciones entre partes relacionadas han alterado el normal desenvolvimiento del mercado, trasladando beneficios a alguna de las partes relacionadas, perjudicando por consiguiente al Estado. El desarrollo de esta máxima ha obedecido al resultado del trabajo conjunto de las naciones desarrolladas, orientado a fijar un estándar semejante entre las demás naciones, buscando desalentar la doble imposición internacional.⁴⁷ Lo que en síntesis pretende este principio, es identificar el valor apropiado residual de las transacciones entre partes relacionadas que se encuentran en contextos competitivos.⁴⁸

El art. 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, atiende a lo que debe entenderse por principio de plena competencia, cuando señala que este estándar actúa cuando las:

Conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.⁴⁹

Es notorio que los pronunciamientos anteriormente señalados guardan estrecha relación con lo que la OCDE entiende por principio de plena competencia, pues la

⁴⁵ José Luis Galindez Narváez, “Breves comentarios de las Directrices de Precios de Transferencia en la era Post-BEPS en Latinoamérica”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*, accedido 22 de marzo de 2022, párr. 2, <https://www.ciat.org/breves-comentarios-de-las-directrices-de-precios-de-transferencia-en-la-era-post-beps-en-latinoamerica/>.

⁴⁶ Mario A. Prado, Carlos Licto Garzón y Jorge Isaac Valarezo, *Precios de Transferencia. Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador* (Quito: Processum, 2008), 155.

⁴⁷ Eduardo Baistrocchi, *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica* (Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008), 53.

⁴⁸ Esteban Jaramillo, *Historia del impuesto sobre la renta* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 32.

⁴⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 19.

influencia de este organismo en las legislaciones internas de los países y doctrina de los tratadistas ha sido vasta.

En línea con lo anterior, la norma tributaria ecuatoriana también recoge lo que debe entenderse por la máxima de plena competencia, cuando establece que serán sometidas a tributación, las utilidades percibidas por una parte relacionada que hubiere aprovechado los vínculos estrechos con su vinculada para alterar las condiciones normales del mercado, obteniendo mayores réditos en sus operaciones comerciales o financieras.⁵⁰ Esta norma local también presenta rasgos sugeridos por la OCDE.

7. La importancia de los precios de transferencia dentro de las consultas de valoración previa

Los precios de transferencia son una parte esencial de las consultas de valoración previa, que la misma norma tributaria se encarga de recalcar, cuando dispone que es dable consultar la metodología a ser empleada para determinar los precios de transferencia, para lo cual el contribuyente está en la obligación de presentar toda la información necesaria, a fin de que la administración tributaria tenga todos los datos necesarios para fundamentar su respuesta, absolviendo positiva o negativamente dicho requerimiento.⁵¹ Pero además, a través de la consulta de valoración previa es posible solicitar al sujeto activo que amplíe el límite de deducibilidad, en lo concerniente a regalías, servicios de consultoría, técnicos y administrativos con partes vinculadas.⁵² También requerir un límite mayor de deducibilidad quienes mantengan contratos de transporte de recursos naturales no renovables, exploración y explotación.⁵³ La norma reglamentaria prescribe “la obligación de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos”.⁵⁴

Ahora bien, debe considerarse que los contribuyentes que realicen transacciones con sus partes vinculadas, dentro de un mismo periodo fiscal, en un valor acumulado superior a tres millones de dólares americanos, deben presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas; mientras que los contribuyentes que superen los quince millones de dólares, el Informe Integral de Precios de Transferencia, adicional al anexo.⁵⁵

⁵⁰ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, artículo innumerado segundo a continuación del Art. 15.

⁵¹ *Ibíd.*, artículo innumerado cuarto a continuación del art. 15.

⁵² Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 28, num. 16.

⁵³ *Ibíd.*, num. 18.

⁵⁴ *Ibíd.*, art. 88.

⁵⁵ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455*, art. 2.

En los precios de transferencia, debe determinarse la metodología a ser empleada por el sujeto pasivo para encuadrar sus actividades al estándar de este mecanismo identificado como principio de plena competencia. Esta metodología será determinante en la forma cómo el contribuyente habrá de operar, respetando las fuerzas del mercado, como si no hubiera relación con sus vinculadas.

Así, las consultas de valoración previa se presentan como el vehículo por intermedio del cual, al contribuyente del impuesto a la renta que celebre transacciones entre parte vinculadas y que esté sujeto al régimen de precios de transferencia, le es dable presentar una consulta ante el SRI para taxativamente, determinar los precios de transferencia.

La importancia de los precios de transferencia dentro de las consultas de valoración previa, radica en que estos determinan las operaciones que están sujetas a su régimen y la necesidad de que todas las transacciones entre partes relacionadas se ajusten a su estandarte principal, como es el principio de plena competencia.

Cuando el anexo o estudio de precios de transferencia se encuentran correctamente elaborados, siguiendo los lineamientos otorgados por la administración tributaria, existe mayor posibilidad de que la consulta de valoración previa sea admitida favorablemente; sin embargo, cuando estos procedimientos ignoran la normativa y no proporcionan lo necesario para analizar los negocios, éstas se desechan.

La utilización de las nuevas tecnologías, los intangibles y la digitalización de la economía, han complejizado ponderadamente el accionar de las administraciones tributarias, pues los sujetos pasivos emplean esquemas de planificación tributaria cada día más sofisticados con el designio de reducir la carga impositiva que conocen, deben satisfacer en fuente o residencia. El empleo de estos *artilugios* coloca al sujeto activo en un plano intrincado, pues debe también entrar en la órbita de actualización de conocimiento con su personal, o adquisición de tecnología que le permitan entender cómo operan los negocios en la actualidad. Correspondientemente, es fundamental que el estudio de precios de transferencia, clave dentro de una consulta de valoración previa, sea comprendido por quien lo solicita y por quien lo acepta o rechaza.

En el capítulo siguiente, se analizan los APA contrastándolos con las consultas de valoración previa, para lo cual, se definen y estudian con base en la legislación comparada y se identifican sus fases esenciales; se revisa la figura vigente en la legislación ecuatoriana; y, finalmente, se establecen las semejanzas y diferencias entre estos mecanismos.

Capítulo segundo

Los acuerdos anticipados de precios (advance pricing arrangements - APA) y las consultas de valoración previa

Este capítulo tiene como objetivo el análisis de los APA en contraste con las consultas de valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas, lo cual se procura con los contenidos teóricos y normativos comprendidos en el mismo.

De esta manera, esta parte de la investigación inicia con la definición de APA, dentro de la cual se presenta, sucintamente, contenido histórico importante acerca de este instrumento en el tiempo, señalando los aspectos más sobresalientes desde su aparición en el contexto global.

Seguidamente, se analizan los APA en la legislación comparada, identificando los cuerpos legales que los contienen y realizando su correspondiente análisis y presentado sus características fundamentales.

También, se identifican aquellas fases esenciales que deben constar en los procedimientos de negociación de un APA, destacando la importancia de los mismos y determinando la trascendencia de su simplicidad.

Adicionalmente, se analiza la consulta de valoración previa vigente en Ecuador, a la luz de los límites de las facultades reglamentaria y resolutive de la administración tributaria frente a los derechos y obligaciones del contribuyente, puntualizando la trascendencia de que las administraciones tributarias encuentren límites a sus actuaciones al emitir las resoluciones a estas consultas.

Para cerrar este capítulo, se efectúa una revisión de las similitudes y diferencias entre los APA y las consultas de valoración previa vigentes en Ecuador.

1. Definición de APA

Según la OCDE, el APA o advanced pricing arrangement es:

An arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. An advance pricing arrangement may be

unilateral involving one tax administration and a taxpayer or multilateral involving the agreement of two or more tax administrations.⁵⁶

Los APA aparecieron en el contexto internacional inicialmente en Japón hace 40 años aproximadamente, resultando ser el producto de la normativa sobre precios de transferencia que la Japanese National Tax Agency instituyó en marzo de 1986, sin ser vinculantes. Posteriormente, en 1987 Japón publicó el primer programa APA en el documento denominado *Guidance on Calculation of Arm's Length Prices*.⁵⁷

Seguidamente, Estados Unidos (1991) fue el segundo país en establecer los APA, configurándolos de acuerdo a un procedimiento propio como parte del U.S. Revenue Procedure 91-22 (1991-1 C.B. 526).⁵⁸ En el mismo año Australia configuró su procedimiento propio y después Canadá en 1993. México fue el primer país en América Latina en implementar los APA en la normativa interna, debido especialmente a la presencia de transnacionales en su territorio como producto de la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) en 1994, en el que también intervienen Estados Unidos y Canadá.⁵⁹

En la actualidad el procedimiento APA de Estados Unidos es considerado como uno de los más novedosos, de avanzada y activos a nivel global, es por ello que, muchos países lo han tomado como referente para la confección de sus procedimientos propios en materia de APA.

Por otra parte, los APA se encuentran por primera ocasión en las Directrices de la OCDE del año 1995, en los párrafos 4.124 a 4.170, Capítulo IV, siendo aplicables en lo afín a los Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

⁵⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD Publishing, 2022), 19, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

⁵⁷ Rafael Cosín Ochaíta, *Fiscalidad de los precios de transferencia* (Valencia: CISS grupo Wolters Kluwer, 2007), 586. “El origen de los APA hay que referirlo a los sistemas de preconfirmación de las estructuras de precios que las multinacionales japonesas presentaban a su Administración tributaria, por las que se proponía un método de ajuste de los precios de transferencia. La Administración japonesa acordaba aprobar los intervalos preconfirmados, sin que dicho acuerdo fuera vinculante para la Administración. Ahora bien, si la empresa mantenía el método de ajuste (se utilizaban los tres métodos de la OCDE más el unitario de división del beneficio) el acuerdo tácito comprometía a la Administración a no efectuar ningún tipo de ajuste”.

⁵⁸ Diane M. Ring, “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation”, *Michigan Journal of International Law* 21, n.º 1 (1999): 154, <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol21/iss2/1/>.

⁵⁹ Israel Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)” (tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2018), 15, <https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/1/T39514.pdf>.

En línea con lo anterior, en octubre del 2015, la OCDE y el G20 aprobaron el Plan de Acción BEPS⁶⁰ (Base Erosion and Profit Shifting),⁶¹ el mismo que se encuentra compuesto por 15 acciones orientadas a contrarrestar los efectos nocivos que causa la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, en la capacidad recaudatoria de las naciones.

La OCDE sugiere que las Directrices sobre precios de transferencia se interpreten relacionándolas con lo contemplado en el Plan de Acción BEPS, pues tienen influencia directa en lo concerniente a los APA, debido a que señala como requisitos fundamentales para su solicitud, tanto al análisis de comparabilidad, como a la justificación documental en precios de transferencia y al *masterfile*. Resulta imposible desconocer la relación que los APA y el Plan de Acción BEPS concretan en las acciones: 5 (Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia), 8-10 (Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor), 13 (Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias), pues inciden en aspectos como: intercambio de información en materia de APA, obligaciones de documentación sobre precios de transferencia y transparencia.⁶²

Una vez conocido el breve antecedente expuesto, se puede concluir que un APA es aquel acuerdo en el cual las partes (unilateral: una administración tributaria y un sujeto pasivo o multilateral: dos o más administraciones tributarias involucradas) conoce anticipadamente las transacciones que pueden llegar a celebrar partes relacionadas, acordando los métodos, comparables, ajustes y otros detalles de importancia en la fijación de los precios de transferencia dentro de un periodo de tiempo.

Hortalá Vallvé y Soler Brava definen a este mecanismo como un “acuerdo escrito que fija, con anterioridad a la realización de operaciones intragrupo, los criterios apropiados (por ejemplo, metodología, elementos comparables y asunciones críticas) para la determinación de los precios de dichas operaciones durante un periodo de tiempo

⁶⁰ OCDE/G20, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Resúmenes, Informes Finales 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

⁶¹ Lisbeth Esmeralda Bonilla Montoya, “Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT*, n.º 76 (2017): 161. “Es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional consolidado a través de un paquete de medidas, elaborado por la OCDE y el G20 en coordinación con los otros países en vías de desarrollo que han participado, debido a la creciente evasión fiscal por parte de las empresas multinacionales a través de BEPS.”

⁶² Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 10.

determinado”.⁶³ Los autores destacan el valor de que este acuerdo es continente de criterios con los cuales un sujeto actuará y el otro revisará dichas acciones, dentro de una temporalidad fijada, con la intención de instituir si se ha respetado el principio de plena competencia cuando las transacciones celebradas entre partes relacionadas tomaron lugar.

En línea con lo anterior, Trapé Viladomat define a los APA como:

Acuerdo que determina, con carácter anterior al inicio de determinadas operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia relativos a estas operaciones. Estos criterios suelen alcanzar la selección del método más apropiado, su forma de implementación, la identificación de los comparables, los ajustes necesarios en función de los datos de comparabilidad o la descripción de las hipótesis críticas a que se puede condicionar el acuerdo.⁶⁴

Como se evidencia, la definición transcrita guarda muy estrecha relación con las anteriormente analizadas, pues todas ellas convergen en lo necesario de que los APA contengan los criterios que deben regir los negocios que partes relacionadas lleven a cabo.

No debe olvidarse que los APA han aparecido en el estadio internacional como una nueva corriente ideológica orientadas a reducir la intervención del Estado y promover la apertura de los intereses públicos, con la participación permanente de las personas en el quehacer administrativo.⁶⁵ Es decir, pretenden evitar la fricción permanente entre sujetos, vinculándolos en un mecanismo de avanzada que los regule en sus actuaciones.

Por consiguiente, se puede apreciar un cambio de paradigma en cuanto relación sujeto activo-pasivo,⁶⁶ en la que el administrado se reviste de mayor protagonismo en lo concerniente al desenvolvimiento administrativo, pasando a ser parte como cogestor y coautor en las decisiones públicas.⁶⁷ Es necesario reflexionar que la unilateralidad administrativa divulgada por las administraciones tributarias se ve restringida, limitada para satisfacer los intereses de los sujetos dentro de un Estado democrático.

⁶³ Joan Hortalá Vallvé y Regina Soler Brava, “Los acuerdos previos de valoración”, en *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, dir. Teodoro Cordón Ezquerro (Madrid: CEF, 2016), 843-4.

⁶⁴ Montserrat Trapé Viladomat, “Acuerdos previos de valoración”, en *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, coord. Néstor Carmona Fernández (Valencia: CISS grupo Wolters Kluwer, 2011), 534.

⁶⁵ Fernando Serrano Antón, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje* (Madrid: Civitas-Thomson Reuters, 2010), 42.

⁶⁶ José Vicente Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el Derecho tributario internacional”, *Foro Revista de Derecho*, n.º 3 (2004): 14, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/288/287>.

⁶⁷ Francisco Delgado Piqueras, *La terminación convencional del procedimiento administrativo* (Pamplona: Aranzadi, 1995), 161.

Para finalizar con este apartado, a fin de comprender de forma integral lo que un APA implica, es menester conocer los tipos de APA existentes, mismos que atienden a diversos criterios clasificadores:

Tabla 1
Clasificación de los APA

En atención a las Administraciones que intervienen	<ul style="list-style-type: none"> * <i>Unilaterales</i>: Acuerdo entre contribuyente y su Administración tributaria de residencia, sin la intervención de otras Administraciones. * <i>Bilaterales</i>: Acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y una Administración tributaria extranjera. * <i>Multilaterales</i>: Acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y dos o más Administraciones tributarias extranjeras.
En atención a su ámbito de aplicación	<ul style="list-style-type: none"> * <i>Internos</i>: Se corresponden con los APA unilaterales. * <i>Internacionales</i>: Se corresponden con los APA bilaterales y multilaterales.
En atención a las operaciones que cubren	<ul style="list-style-type: none"> * <i>Globales</i>: Comprenden la totalidad de las operaciones del contribuyente y la totalidad de sus empresas vinculadas. * <i>Limitados</i>: Abarcan ciertas operaciones de precios de transferencia o entidades vinculadas del contribuyente.
En atención a los efectos que producen	<ul style="list-style-type: none"> * <i>Prospectivos</i>: Surten efectos respecto de operaciones de periodos impositivos futuros. En ocasiones permiten la prórroga del acuerdo. * <i>Retroactivos</i>: Surten efectos respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a la obtención del acuerdo, siempre que se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada.

Fuente y elaboración: Santos Flores (2018, 120).

Como puede apreciarse en el cuadro anterior, existen diversos tipos de APA que responden a una clasificación específica, tal como nos presenta Santos Flores de forma resumida en la tabla anterior. Al respecto, se ha de resaltar que no solamente existen los Acuerdos Unilaterales (APA) y Bilaterales/Multilaterales (BAPA/MAPA), sino también otros que obedecen a la clasificación dada. A pesar de ello, no es menos cierto que los APA y BAPA/MAPA, que sigue la clasificación que considera el número de administraciones tributarias intervinientes, son los más conocidos y consecuentemente empleados.

Un punto que no puede pasar inadvertido en esta parte del presente estudio, por su aporte y valía, lo presenta la ONU como sigue:

15.3.5.4 A tax administration's resources are normally best used to conclude APA on complex issues. However, in the interest of fairness to smaller taxpayers who also need certainty, tax administrations may wish to consider establishing special simplified APA procedures for SMEs. A 2011 OECD survey of OECD member and observer countries found that a number of countries have adopted simplified measures for SMEs (see 11.4.3.3), small transactions and/or low value-added services and that Canada, France, Germany, the Netherlands and the United States have simplified APA procedures for

SMEs. These programmes generally require SME taxpayers to provide less information and may also lower the application fee, if there is one.⁶⁸

Del apartado citado es pertinente extraer la iniciativa de contar con APA simplificados para empresas que no sean grandes o transnacionales, sino que sean también aplicables y accesibles a medianas y pequeñas corporaciones. Para ello, tal como lo han hecho algunos países desarrollados, es importante implementar procedimientos simplificados con menores requerimientos de información y consecuentes gastos para el consultante.

Es una verdad conocida por todos que las administraciones tributarias prestan mayor atención a los grandes contribuyentes, de los cuales pueden recaudar mayores ingresos, por lo cual, cuando estos formulan una consulta de valoración previa/APA, están llamados a atender dicha solicitud por la importancia que viene implícita. Entonces, como bien lo señala la ONU, con la finalidad de que sea justo para las medianas y pequeñas empresas, los sujetos activos deben contar con procedimientos diferenciados que sean aplicables de acuerdo a las transacciones y valor añadido de los servicios prestados por estas.

Los MAPA pueden llegar a representar un desafío en su celebración pues para iniciar, no existe una definición precisa al respecto, así como tampoco existe consenso en cuanto a los casos en los que éstas serían aplicables. Tampoco hay acomodo entre jurisdicciones sobre la mejor forma de tratar estos eventos, por ejemplo: si es necesario que existan tratados entre las jurisdicciones involucradas y si solicitudes múltiples son requeridas. También hay preocupaciones sobre el procedimiento, ejemplo: a través de discusiones multilaterales o discusiones bilaterales múltiples y el hecho de compartir la información con jurisdicciones múltiples.⁶⁹

Estas preocupaciones deben ser despejadas óptimamente para que la multilateralidad sea factible, caso contrario no parecería siquiera valer la pena aventurarse con este tipo de instrumentos. Aún existe mucho camino por recorrer en este campo, en el que las iniciativas son bienvenidas.

⁶⁸ ONU Department of Economic & Social Affairs, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*, New York, mayo 2021, 521, ST/ESA/377. Los perfiles de los países están disponibles en: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

⁶⁹ OECD, *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*, 13.

2. Los APA en la legislación comparada

Para iniciar con este punto, conviene identificar algunas naciones que cuentan con cuerpos normativos importantes y relacionados con el tema en mención, así será factible puntualizar las características más relevantes presentes en los APA.

Primero, identificando las normas de los países desarrollados, se evidencia que Estados Unidos cuenta con la: Rev. Proc. 2015-41, Procedures for Advance Pricing Agreements, Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers); España con: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades); Reino Unido con: Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, Chapter 8, UK Public General Acts; Alemania con: Código Fiscal, Federal Ministry of Justice, Section 89a Advance mutual agreements; Francia con: Direction Générale des Finances Publiques, “Advance Pricing Arrangement”; Japón con: Commissioner’s Directive on the Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines). En todas estas legislaciones los APA son convenios vinculantes entre el sujeto activo y pasivo, dentro de un procedimiento dúctil, prácticamente sin formalidades.⁷⁰

En primera instancia, se colige que éstos son acuerdos obligatorios entre el contribuyente y la administración tributaria, lo que equivale a decir que estos arreglos deben respetarse entre las partes de forma obligatoria debido a que se supone que, para llegar a los mismos se lo ha hecho de forma libre, sin ningún tipo de coacción o presión, sino, solamente con el propósito de allanar el camino hacia la realización de transacciones complejas. Además, el procedimiento es flexible, sin pasos innecesarios y capaz de modificarse. También, estos procedimientos se llevan a cabo prácticamente libres de formalismos excesivos que entorpezcan la buena marcha del acuerdo en discusión.

Evidentemente, lo anterior no se traduce en que el contribuyente presente la documentación, cuando y como quiera. Precisamente para evitar discordancias las administraciones tributarias emiten normativa secundaria, de tal manera que todo el trámite esté perfectamente delineado con antelación para que sea común a todos los interesados. En definitiva, lo que se busca con los APA es dar vía libre a la configuración de relaciones fructíferas entre sujetos.

Segundo, los APA no se caracterizan por dar solución a los conflictos tributarios, sino en prevenirlos, anticipándose a ellos; por consiguiente, estos intervienen previo a

⁷⁰ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 23.

que la operación que pudiere ocasionar conflictos se realice.⁷¹ Así las actividades de los sujetos no se trastocan negativamente, afectando su normal desarrollo.

Tercero, al hablar de APA, esto implica que “los procedimientos nacionales unilaterales de resolución de litigios fiscales se han revelado inadecuados, toda vez que difícilmente se puede resolver a nivel unilateral una problemática donde han intervenido autoridades fiscales de diferentes países”.⁷² Sin dejar de atender seguidamente un punto neurálgico al que hace alusión Calderón Carrero, es claro que los APA son compromisos celebrados dentro de un país que, indubitadamente son aplicables y útiles dentro de las fronteras de una nación específica. Entonces, el punto de la controversia mencionado radica en que, un APA no es del todo favorable en los tiempos actuales en los que las transacciones con otras jurisdicciones están a la orden del día. Es decir, la celebración de APA bilaterales/multilaterales deviene obligatoria, pues los unilaterales son insuficientes.

A través de los APA a las administraciones tributarias les es dable identificar y discutir potenciales riesgos dentro de las transacciones que podrían devenir en un conflicto, antes de que ello suceda, por lo que este desafío se ve aliviado con la utilización de un APA, de allí que se recomienda su desarrollo y utilización.⁷³

Finalmente, se debe tener presente que el procedimiento APA es cooperativo y negocial, pues permite participar al sujeto pasivo para establecer un valor, cuando se trata de precios de transferencia. Esto presenta ventajas para el consultante como: negociación directa con el sujeto activo, de forma anticipada; previene la doble imposición; evita posibles inspecciones fiscales; litigios y sanciones; provee seguridad jurídica.⁷⁴ Todas estas representan justificaciones convincentes y convenientes para el contribuyente que pretende obtener un pronunciamiento de la administración que le brinde certeza y confianza en la realización de sus actividades generadoras de renta.

3. Fases para la formación de los APA

Las fases más importantes para la formación de un APA, también conocido como procedimiento APA, son:

⁷¹ *Ibíd.*, 2.

⁷² José Manuel Calderón Carrero, “El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE”, *Civitas Revista española de Derecho financiero*, n.º 151 (2011): 905, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3737831>.

⁷³ Jeffrey Owens, *The role of Tax Administrations in the current political climate* (Ámsterdam: Bulletin for International Taxation IBFD, vol. 67, no. 3, 2013), 158-160.

⁷⁴ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 2-3.

1) “los encuentros preliminares, que constituyen una serie de encuentros informales entre contribuyente y Administración de cara a evaluar la viabilidad del acuerdo;”⁷⁵

A manera de referencia útil, se ha de tener presente que la Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048 emitida el 1 de diciembre de 2014, señalaba que se debía presentar previamente al envío de la consulta formal, un borrador de la misma al Servicio de Rentas Internas, indicando brevemente: las partes relacionadas intervinientes, descripción corta de las operaciones que originan la consulta, elementos de la propuesta que se busca formalizar y los periodos fiscales que involucran las transacciones que ocasionan la consulta. Sin importar la respuesta del SRI, al consultante se le daba la posibilidad de formular formalmente la consulta.⁷⁶ Esta actuación previa buscaba afirmar la viabilidad de la consulta de valoración previa, antes de que la misma sea realizada formalmente. Dicho requisito contenido en el artículo 2 fue derogado por la Disposición Reformatoria de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. 571, publicada en Registro Oficial 567, de 18 de agosto de 2015. En la actualidad no existe este requerimiento.

De acuerdo con la OCDE, “experience has generally shown that the ability to have such preliminary discussions expedites the processing of any subsequent formal MAP APA proposal”.⁷⁷ Estos encuentros informales entre sujetos, de forma preliminar, permiten explorar la posibilidad de la formulación de la consulta, allanando el camino para que la misma sea absuelta en lo posterior. A través de esta actuación es dable depurar el procedimiento, eliminando cuestiones innecesarias que limiten su admisibilidad.

⁷⁵ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 32.

⁷⁶ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*, art. 2. Esta disposición señala: “Artículo 2.- Actuación previa.- A efectos de asegurar la viabilidad de la consulta sobre valoración previa de sus operaciones con partes relacionadas, los sujetos pasivos del impuesto a la renta podrán presentar por escrito, en forma previa a la presentación de la consulta formal, un borrador de consulta al Servicio de Rentas Internas, el cual contendrá los siguientes requisitos:

- a) Identificación de las partes relacionadas objeto de consulta;
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto de la consulta;
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretende formular y,
- d) Periodos fiscales de las operaciones objeto de la consulta.

El Servicio de Rentas Internas analizará la documentación presentada, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes, con la finalidad de determinar la viabilidad o no de la consulta, lo que será comunicado al solicitante.

Sea cual sea el pronunciamiento del Servicio de Rentas Internas acerca de la viabilidad de la consulta, el solicitante podrá de cualquier manera presentar su consulta formal.”

⁷⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 524.

Lo importante de esta primera fase radica en los aspectos preliminar e informal que las reuniones con la administración tributaria deben mantener, pues se trata simplemente de aproximaciones, de cierto punto informativas, que colaborarán para la toma de decisión final en cuanto presentación de una consulta formal. Inclusive, con esta reunión previa las partes podrían determinar lo menos oneroso para el consultante, sin desatender lo fundamental para la absolución de la consulta.

2) “el inicio del procedimiento, que consiste en la presentación formal de la solicitud APA por parte del contribuyente y la instrucción del procedimiento;”⁷⁸

El mismo instrumento al cual se hizo referencia en el numeral uno, en su artículo tres instruye sobre las partes de las cuales debe estar conformada una consulta de valoración previa. Estas son: datos generales de la consulta, información de las partes intervinientes y de las operaciones sujetas a consulta, propuesta de metodología de valoración previa acorde al principio de plena competencia y supuestos críticos.⁷⁹

Obviamente, cada una de las partes indicada es continente de información pormenorizada sobre las transacciones, partes relacionadas, precios de transferencia, métodos, comparables, ajustes, rangos, hipótesis, propuesta, entre otros datos indispensables.

Es menester hacer hincapié que, esta parte no solamente involucra la presentación de información pormenorizada sobre las transacciones y más datos importantes que atañen a los precios de transferencia que se van a discutir, si no también, lo vital que resulta la instrucción del procedimiento y más cuestiones que involucren a los precios de transferencia por parte de la administración tributaria. El sujeto pasivo debe recibir del sujeto activo todas las directrices para formular una consulta, incentivando así el ejercicio de este mecanismo útil para evitar inconvenientes futuros entre las partes.

En este punto inicia el procedimiento formal ante la administración tributaria, sujetándose por consiguiente a los plazos para su absolución.

3) “la tramitación, que incluye las actividades de evaluación de la solicitud, así como las de negociación del acuerdo; y,”⁸⁰

Para la tramitación de una consulta de valoración previa, en el caso de Ecuador, la legislación expresamente dispone que el sujeto activo tiene un plazo de dos años para

⁷⁸ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 32.

⁷⁹ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCG14-00001048*, art. 3.

⁸⁰ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 32.

pronunciarse, desde que la consulta fue presentada.⁸¹ En el caso específico, esta consulta es bastante formalista y la negociación muy pregonada por diversos organismos y tratadistas, en muchas ocasiones no pasa de la teoría. Usualmente, en el contexto internacional el plazo es prácticamente el mismo, mientras que se deja de lado los formalismos excesivos que no contribuyen en nada con lo requerido.

En los APA celebrados internacionalmente la negociación de un acuerdo es un punto fundamental, pues este atribuye la razón de ser de este mecanismo. Parece oportuno señalar que los APA comúnmente implican negociación, acuerdo, compromiso, pues no se trata de prevalencia de un punto de vista sobre el otro, sino de la conformación de una voluntad consensuada. En países desarrollados como Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, entre otros, el sujeto activo cuenta con equipos negociadores APA. Estos grupos son interdisciplinarios con la finalidad de que la consulta sea comprendida y de ser pertinente absuelta favorablemente.

Como resulta lógico pensar, una vez conocida la solicitud presentada la misma es analizada a detalle, para de ser necesario, requerir que el interesado la complete dentro del término correspondiente. Posterior a esto, es conveniente preparar un documento que contenga este estudio para someterlo a discusión con el contribuyente y poder, realmente, negociar las posiciones.

4) “la terminación del procedimiento, en la que se decide sobre la suscripción o no del acuerdo.”⁸²

Este procedimiento puede fenecer por las siguientes formas: inadmisión de la consulta, desistimiento, absolución. El primer caso requiere pronunciamiento administrativo de la autoridad tributaria. El segundo de una manifestación escrita del contribuyente. El tercero se manifiesta por intermedio de una resolución administrativa.⁸³ Debe entenderse que la consulta también puede llegar a perder sus efectos, al variar sus supuestos críticos, por lo cual puede enviarse una nueva consulta. El mismo sujeto activo puede tomarse la libertad de notificar al contribuyente y a otras administraciones tributarias, sobre esta cuestión.⁸⁴

Las cuatro fases anteriormente desarrolladas presuponen elementales para la negociación y suscripción de un acuerdo anticipado de precios. Como se ha indicado,

⁸¹ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*, art. 8.

⁸² Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 32.

⁸³ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*, arts. 5, 8, 13.

⁸⁴ *Ibíd.*, arts. 15 y 16.

algunos de estos pasos se han previsto también en el caso de las consultas de valoración previa contempladas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pero, a diferencia de los APA, en las consultas, no se produce una fase de negociación.

La negociación como característica esencial presente en un APA, no se encuentra presente en las consultas de valoración previa del Ecuador, por lo cual, es evidente que no se trata de los mismos mecanismos. En el primer caso, las normas de los países desarrollados que permiten obtener un APA, le confieren la potestad al contribuyente de alcanzar un acuerdo con la administración tributaria, posterior a una serie de reuniones en las que se negocian posiciones y se alcanzan acuerdos. En el segundo caso, es decir en las consultas de valoración previa, no existe consenso mutuo, pues no se negocia nada, sino que la respuesta del sujeto activo es la que prevalece ultimadamente. Es más, no se le confiere al sujeto pasivo la oportunidad de enviar un borrador de consulta, ni de solicitar reuniones previas informales con la intención de conocer acerca de la viabilidad de la solicitud a presentarse.

Las consultas de valoración previa tampoco atienden a la simplicidad que sí es pregonada y practicada por los programas APA de las naciones desarrolladas. En estos países entienden que el tiempo y recursos consumidos en la solicitud de un programa APA, serán determinantes a la hora de que un contribuyente se incline por solicitar uno.

Esto realmente permite colegir que, si bien se las toma generalmente como un mismo instrumento, esto no quiere decir que lo sean, debido a que el mecanismo local no guarda completa armonía o no recoge aquellas características vitales para ser considerada como un APA.

Además, en el caso local, uno de los mayores obstáculos que enfrenta la consulta de valoración previa, es que no se cuenta con profesionales conocedores técnicos y legales de la materia que se discute, que permitan construir adecuadamente las absoluciones que buscan los sujetos pasivos.

La administración tributaria debe estar consciente que:

Establishing an APA requires an agreement to be reached between the tax administration and the taxpayer, to determine a reasonable method for calculating the transfer price, for a specified set of transactions, during a certain period of time. Achieving this consensus can be resource intensive and time consuming at the beginning, however, the cost/benefit analysis may be positive as APA's provide certainty and alleviate forthcoming administrative burden for both, the taxpayer and the tax administration.⁸⁵

⁸⁵ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*, noviembre 2019, 105.

Como bien se señala, aunque este procedimiento pueda ser demandante, valdrá la pena debido a que traerá alivio administrativo a las partes en el futuro, al proveer certeza o mejor aún, seguridad jurídica.

4. La consulta de valoración previa vigente en Ecuador a la luz de las facultades reglamentaria y resolutive de la administración tributaria

En el plano local, la consulta de valoración previa, que como se explica más adelante, no constituye propiamente un APA, fue introducida con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador,⁸⁶ que prevé la posibilidad de efectuar una consulta al sujeto activo con el objeto de conocer qué método podría ser empleado en la celebración de transacciones entre partes relacionadas.

Adicionalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) en el cuarto artículo innumerado a continuación del artículo quince contiene la reforma o actualización llevada a cabo en la norma anteriormente invocada, cuando dispone que los contribuyentes tienen la posibilidad de consultar al Servicio de Rentas Internas la metodología que va a ser utilizada para determinar precios de transferencia, para lo cual han de presentar toda la información correspondiente para que el sujeto activo pueda emitir un pronunciamiento, mismo que será vinculante para el año fiscal que se encuentra transcurriendo, el anterior y tres siguientes. Esta consulta la absuelve el Director General del Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo de dos años.⁸⁷

Así mismo, el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) establece que los sujetos pasivos tienen la posibilidad de requerir del sujeto activo la valoración de las transacciones que se efectúen entre partes relacionadas, previamente a la celebración de las mismas. Esta consulta se acompaña de una propuesta contemplativa del principio de plena competencia. Si las circunstancias económicas varían, la consulta puede adaptarse a las condiciones dadas. Se entiende desestimada una consulta una vez transcurrido el plazo fijado para su absolución.

El Reglamento señala que lo concerniente a la obligatoriedad de la presentación del informe integral de precios de transferencia y sus anexos, queda supeditado a lo que

⁸⁶ Ecuador, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art. 78.

⁸⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, cuarto artículo innumerado a continuación del Art. 15.

la absolución de la consulta disponga. El hecho de presentar o formular una consulta de valoración previa, no es eximente de cumplir las obligaciones que las normas contemplan.⁸⁸

En adición a las normas legales y reglamentarias referidas, existen tres resoluciones de carácter general emitidas por el Servicio de Rentas Internas, mismas que regulan el procedimiento para la absolución de consultas de valoración previa, determinando los precios de transferencia de las operaciones celebradas entre partes relacionadas. La resolución primaria y principal es la No. NAC-DGERCGC14-00001048.⁸⁹

Este pronunciamiento de la administración tributaria es trascendente pues es continente de varios lineamientos que los contribuyentes deben advertir al momento de elaborar y presentar una consulta de valoración previa, es decir, en este instrumento se marcan las formalidades que este instrumento debe reunir para ser aceptada.

A continuación, se enuncian algunas de las características más relevantes de la resolución mencionada con anterioridad, sin desconocer que ésta ha sido modificada en ciertas partes por dos resoluciones posteriores.⁹⁰

Los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia son quienes pueden efectuar estas consultas, evidentemente, deben celebrar transacciones con sus partes relacionadas para determinar los precios de transferencia. El Servicio de Rentas Internas tomará en cuenta para emitir su pronunciamiento: los convenios para evitar la doble imposición que hayan sido suscritos por el Ecuador, la LRTI y su reglamento.⁹¹ La información que los contribuyentes sometan a análisis y que sirviera para que la decisión del Director General del Servicio de Rentas Internas sea tomada, debe ser completamente detallada.

Por ejemplo, el consultante debe proporcionar datos generales: los nombres, las direcciones, el detalle de las operaciones, además de indicar si la consulta es unilateral o bilateral, indicar si existen otros mecanismos en curso (otra consulta, acuerdo previo de valoración, procedimiento amistoso), resumen de la propuesta metodológica, firma.

⁸⁸ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 88.

⁸⁹ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*, Registro Oficial 390, Suplemento, 5 de diciembre de 2014.

⁹⁰ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000571*, Registro Oficial 567, Suplemento, 18 de agosto de 2015. Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC21-00000013*, Registro Oficial 409, Suplemento, 12 de marzo de 2021.

⁹¹ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*, art. 1.

También debe proporcionar la información de las partes que intervienen, así como, de las operaciones que están sujetas a la consulta; la propuesta metodológica de valoración previa debe guardar conformidad con el principio de plena competencia y finalmente identificar los supuestos críticos.⁹²

⁹² *Ibíd.*, art. 3. “Art. 3.- Consulta sobre valoración previa.- Los sujetos pasivos interesados deberán presentar por escrito una consulta sobre la valoración previa de sus operaciones con partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia ante la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, para lo cual deberán adjuntar, como mínimo, la siguiente información:

I. DATOS GENERALES DE LA CONSULTA

- a) La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
- b) El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad o de identidad y ciudadanía, en su caso;
- c) La indicación de su dirección de correo electrónico para notificaciones y de su domicilio permanente;
- d) Detalle de las operaciones sujetas a valoración mediante consulta;
- e) Identificación del ámbito de aplicación de la consulta sobre valoración previa: indicación de si la misma tiene carácter unilateral o bilateral, en cuyo caso se debe incluir la normativa interna y/o disposiciones aplicables del convenio o convenios para evitar la doble imposición, así como la identificación de las jurisdicciones fiscales cuyas administraciones tributarias se pretende que aprueben la propuesta;
- f) Indicación de las consultas de valoración previa, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones sujetas a consulta; o en su caso, incluir una indicación de que tales circunstancias no existen;
- g) Breve resumen esquemático de la propuesta metodológica: nombre y país de residencia fiscal de las partes relacionadas, tipo de operación y último monto anual registrado de la misma, parte analizada, método, operaciones seleccionadas como comparables, indicador de rentabilidad o fuente del precio comparable, según el método. En caso de los métodos de márgenes, se indicará adicionalmente la siguiente información respecto al último ejercicio fiscal cerrado: rango de plena competencia y mediana o resultado del indicador, según se propongan una o varias operaciones comparables, y registro del indicador realizado por la parte analizada. El resumen deberá limitarse a la información señalada en el presente literal; y,
- h) La firma del representante legal o quien esté delegado por éste para representar a la compañía y del profesional del derecho que lo patrocine.

Nota: Literales f) y g) sustituidos por Disposición Reformatoria, numeral 1 de Resolución del SRI No. 532, publicada en Registro Oficial Suplemento 913 de 30 de Diciembre del 2016.

Nota: Literales c) y h) sustituidos por artículo 1 literal a de Resolución del SRI No. 13, publicada en Registro Oficial Suplemento 409 de 12 de marzo del 2021.

II. INFORMACIÓN DE LAS PARTES INTERVINIENTES Y DE LAS OPERACIONES SUJETAS A CONSULTA

- a) Nombres y apellidos, razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, país de residencia fiscal y tarifa de impuesto a la renta o impuesto análogo del contribuyente y de las partes con las que se realizan las operaciones cubiertas por la consulta;
- b) Por cada parte relacionada interviniente en las operaciones solicitadas en la consulta, descripción de todas las circunstancias por las cuales se establecen o consideran partes relacionadas del contribuyente para fines tributarios, de conformidad con que lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno;
- c) Descripción detallada de las operaciones analizadas en la consulta de valoración, incluyéndose entre otros elementos, su naturaleza, características, importe en dólares de los tres últimos ejercicios fiscales; y, el efecto que tienen en la generación del ingreso del contribuyente.
En caso de que la operación se trate de un servicio, se deberá presentar documentación que permita identificar su facturación, periodicidad y forma de pago. Para el caso de regalías, además de lo solicitado anteriormente, se debe identificar plenamente al intangible, a su propietario, administrador (en caso que aplique), el método de valoración del intangible y su cálculo.
- d) Identificación y descripción del régimen fiscal, lugares, jurisdicciones, territorios o países y la tasa impositiva de estos, cuyos efectos fiscales inciden en las operaciones sujetas a consulta;
- e) Descripción general de la estructura del grupo económico y composición accionaria del contribuyente; f) Análisis de comparabilidad según los términos descritos en la legislación tributaria, que incluya los siguientes elementos: i) características de las operaciones; ii) análisis de las funciones o actividades desempeñadas incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos; iii) términos contractuales; iv)

Estos antecedentes son esenciales para que el sujeto activo pueda absolver la consulta generada, aceptándola o no. Es así que su presentación no es sinónimo de aceptación; por ello, para que la administración tributaria cuente con mayores elementos

circunstancias económicas o de mercado; y, v) estrategias de negocios, tanto del contribuyente como de sus partes relacionadas intervinientes en las operaciones sujetas a consulta;

g) Detalle de la búsqueda realizada en las respectivas bases de datos para la obtención de los comparables a ser empleados. Se deberá indicar la fecha en la que fue realizada la búsqueda, adjuntando las capturas de pantalla de los filtros aplicados en las bases de datos, la matriz de selección y de descarte de los comparables; así como, la justificación para la selección del método propuesto, en los términos contemplados para el Informe Integral de Precios de Transferencia;

h) Copias de contratos, convenios o acuerdos existentes celebrados por el contribuyente con partes relacionadas o no, que afecten, directa o indirectamente, las operaciones cubiertas por la consulta de valoración. En caso de aplicar, copias de los acuerdos de reparto de costos, incluyendo los criterios de reparto;

i) Especificación de si las partes relacionadas del contribuyente, intervinientes en las operaciones sujetas a consulta, se encuentran en un proceso de fiscalización en sus respectivos países o están en un proceso administrativo o judicial relacionado con precios de transferencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado en el que se encuentra dicho proceso y su potencial afectación, directa o indirecta, a las operaciones sujetas a consulta. O, en su caso, se debe incluir una indicación de que tales circunstancias no existen;

j) Balance General y Estado de Resultados auditados del contribuyente del último ejercicio fiscal exigible a la fecha de ingreso de la consulta, incluidas las notas a los estados financieros, en caso de estar obligado. En caso de no estar obligado, el sujeto pasivo deberá presentarse el Balance General, Estado de Resultados y cuentas contables al mayor nivel de detalle, que permitan identificar la composición del Balance General y Estado de Resultado, con firma de responsabilidad del representante legal y/o contador.

k) Balance General y Estado de Resultados auditados de las partes relacionadas del contribuyente sujetas al análisis, incluidas las notas a los estados financieros; en caso de no estar obligado, deberá presentarse el Balance General, Estado de Resultados y cuentas contables al mayor nivel de detalle, que permitan identificar la composición del Balance General y Estado de Resultado, con firma de responsabilidad del representante legal.

Cuando el contribuyente aplique el Método de Precio Comparable no Controlado, no será necesaria la presentación de esta información, salvo que una de las partes intervinientes en la operación participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra o un tercero participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de ambas partes, según lo señalado en la Ley de Régimen Tributario Interno;

l) Balance General y Estado de Resultados de las compañías propuestas como comparables, del último ejercicio fiscal exigible a la fecha de ingreso de la consulta, excepto cuando el contribuyente proponga el Método de Precio Comparable no Controlado; y,

m) Cualquier otra información, datos o documentación relevante que el solicitante considere necesaria para sustentar la propuesta metodológica de valoración de operaciones con partes relacionadas.

Nota: Numeral reformado por Disposición Reformativa, numeral 2 de Resolución del SRI No. 532, publicada en Registro Oficial Suplemento 913 de 30 de diciembre del 2016.

Nota: Numeral sustituido por artículo 1 literal b de Resolución del SRI No. 13, publicada en Registro Oficial Suplemento 409 de 12 de marzo del 2021.

III. PROPUESTA DE METODOLOGÍA DE VALORACIÓN PREVIA ACORDE AL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El contribuyente presentará una propuesta de valoración previa acorde al principio de plena competencia, en los términos contemplados en la normativa tributaria ecuatoriana.

IV. SUPUESTOS CRÍTICOS

El contribuyente deberá señalar los supuestos críticos refiriendo los hechos o circunstancias de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente, los que deben cumplirse en el transcurso del tiempo para que la absolución aprobatoria de la consulta tenga validez.

La información correspondiente a los puntos II, III, IV deberá presentarse en archivo magnético, en formato PDF-texto, con la firma de responsabilidad del representante legal en caso de personas jurídicas o del titular del RUC en caso de personas naturales.”

de valor, resulta lógico que posea detalles amplios de las transacciones entre partes relacionadas.

Por otra parte, una consulta es inadmitida si hasta dentro de los tres meses posteriores a su presentación, no se ha cumplido con todos los requisitos. A pesar de ello, al contribuyente le está permitido formularla nuevamente.⁹³ El plazo para que el Director General del Servicio de Rentas Internas absuelva la consulta es de dos años, aceptándola o no, desde cuando haya sido presentada.⁹⁴

Cuando una consulta es aceptada, el Servicio de Rentas Internas señala cuáles son los ejercicios fiscales a los que se aplicará. En cambio, cuando la propuesta metodológica no sea aceptada, esta institución puede emitir una alternativa metodológica, motivando las razones por las que no aceptó la planteada y elaboró una propuesta diferente.

Resulta imposible no mencionar que, cuando un sujeto pasivo acepta la absolución a su consulta de valoración previa, estará exento de satisfacer la obligación de presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia y el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, con la salvedad de que solo será para las transacciones consultadas y aprobadas y por el plazo de su vigencia.⁹⁵ Sin lugar a dudas, este representa un punto a favor de las consultas, pues ya no demanda del consultante que haya obtenido una absolución favorable, el incurrir en gastos cuantiosos que implican la elaboración y presentación del informe integral de precios de transferencia y anexo, sin mencionar la seguridad jurídica, traducida en confianza y certeza, con que el sujeto pasivo cuenta para desarrollar sus actividades económicas diarias.

En lo concerniente al desistimiento, le es dable al contribuyente recurrir al mismo de ser ese su interés, hasta antes de la absolución de la consulta.⁹⁶ Al respecto surge la interrogante, ¿es que no se puede desistir después de aceptada una consulta de valoración previa? Tal como la redacción de la norma lo presenta, parecería imposible. Debe entenderse que, aquí no se discute el cambio de la situación o circunstancias que motivaron la consulta, sino, la simple voluntad del consultante de desvincularse de lo aceptado con anterioridad.

De igual manera debe considerarse que, cuando exista variación de los supuestos críticos, el sujeto pasivo debe informar a la autoridad tributaria al respecto dentro del mes

⁹³ *Ibíd.*, art. 5.

⁹⁴ *Ibíd.*, art. 8.

⁹⁵ *Ibíd.*, art. 11.

⁹⁶ *Ibíd.*, art. 13.

siguiente de ocurrido el evento.⁹⁷ Además, debe estar claro que la Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455 que establece el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia, señala las operaciones que no se toman en cuenta cuando se calculen los valores acumulados para la presentación del anexo e informe de precios de transferencia, dejando de lado a las operaciones que han sido cometidas a consulta de valoración previa, cuya metodología ha sido aprobada por el SRI.⁹⁸

Por otra parte, dado que la absolución de una consulta de valoración previa en el Ecuador no es un proceso de negociación en el que existe un consenso entre sujetos, sino que constituye en esencia el ejercicio de la facultad resolutoria de la Administración Tributaria, que emite un acto administrativo en el que de forma unilateral adopta una decisión sobre los puntos consultados por el contribuyente, el ejercicio de esta facultad se encuentra sometido a lo dispuesto en la ley, los reglamentos y las resoluciones generales emitidas por la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

Conforme se desprende del Código Tributario, la facultad reglamentaria tributaria es privativa del Presidente de la República. En cambio, el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y el Director General del Servicio de Rentas Internas, son competentes para expedir circulares o disposiciones generales que sean necesarias para que las normas tributarias puedan ser aplicadas, buscando la eficiencia y armonía de la administración.⁹⁹ Ninguna norma de rango inferior a la ley, podrá modificarla alterando su sentido, tampoco entorpecer su aplicación a través de la creación o supresión de obligaciones.

Cuando las autoridades administrativas lleguen a conocer peticiones, reclamos, recursos o consultas, presentadas por los contribuyentes, debido a que consideren que sus intereses están siendo afectados o simplemente buscan conocer la posición del sujeto activo, éste tiene la obligación de emitir resoluciones motivadas dentro del tiempo

⁹⁷ *Ibíd.*, art. 15.

⁹⁸ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455*, Registro Oficial 511, Suplemento, 29 de mayo de 2015, art. 3, literal f. “Art. 3.- Operaciones no contempladas.- Para efectos de calcular el monto acumulado referido en el artículo anterior para la presentación tanto del anexo como del informe, se sumarán los montos de operaciones con partes relacionadas, excepto las que correspondan a:
f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y”.

⁹⁹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 7.

correspondiente.¹⁰⁰ Ahora bien, las dos facultades de la administración tributaria anteriormente mencionadas encuentran límites importantes en la misma norma fiscal, debido a que esta, del mismo modo, contempla una serie de garantías que asisten al sujeto pasivo, entre ellas:

El contribuyente tiene el derecho a formular consultas y a que estas sean absueltas dentro de los plazos correspondientes previamente establecidos. El sujeto pasivo tiene también derecho a presentar reclamos, solicitudes o peticiones de acuerdo a los lineamientos que fije el sujeto activo, de forma previa, así como a recibir una respuesta a sus demandas. El sujeto pasivo debe ser informado exhaustivamente sobre cualquier tipo de procedimiento en su contra o de sus bienes, de la misma forma como, asesorarle acerca de las garantías que lo amparan y las obligaciones que debe satisfacer, dentro de los plazos legales. El contribuyente tiene la potestad de impugnar cualquier acto que considere lesivo a sus intereses, por lo cual, la administración tributaria se colocará en el deber de dar respuesta motivada. Todas las actuaciones que se desarrollaren con los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, que fueren verbales, deben reducirse a escrito para que quede constancia de lo entregado o discutido. Finalmente, el servidor público que obstaculice el goce de estos derechos del contribuyente, puede ser sancionado de conformidad con lo contemplado en la Ley Orgánica de Servicio Público.¹⁰¹

Considerando lo anteriormente señalado, es evidente que la facultad reglamentaria de la administración tributaria no puede fijar lineamientos que contradigan lo contenido en la ley. Tampoco puede entorpecer su aplicación con la configuración de requisitos innecesarios o redundantes que no colaboren en nada.

Por otra parte, la facultad resolutoria también se ve limitada cuando el sujeto activo está en la obligación de dar respuesta a lo requerido por el sujeto pasivo, dentro de los plazos contemplados en la norma tributaria, dejando de lado cualquier discrecionalidad de los funcionarios en el cumplimiento de sus tareas. Esta facultad se encuentra íntimamente ligada con la obligación que tiene la administración tributaria de motivar sus decisiones.

Las limitaciones indicadas proporcionan seguridad jurídica al contribuyente, pues precisa actuaciones normadas previamente por parte de la administración tributaria.

Como se ha podido colegir, las consultas de valoración previa ecuatorianas han sido recogidas en las normas tributarias con la finalidad de tratar el tema de los precios

¹⁰⁰ *Ibíd.*, art. 69.

¹⁰¹ *Ibíd.*, art. 30.1.

de transferencia entre partes relacionadas, pretendiendo atribuir a estas características propias de los APA, desatendiendo así el verdadero sentido y alcance de un mecanismo tan importante como este.

Las mismas normas tributarias ecuatorianas se encargan de limitar seriamente el alcance de la consulta de valoración previa, cuando no contemplan la posibilidad de que los sujetos activos y pasivo sean capaces de alcanzar un acuerdo sobre los precios de transferencia en análisis. Evidentemente, no existe consenso entre las partes, tampoco diálogo que permita establecer concesiones entre iguales, lo que sí existe es la imposición de la voluntad de administración tributaria en su totalidad.

Cuando la Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048 fue inicialmente emitida, daba la posibilidad al contribuyente de enviar una pre consulta al SRI, esto a fin de conocer su viabilidad futura. Así se beneficiaban las partes al no incurrir en gastos económicos y de tiempo innecesarios, porque de ser improcedente la petición, el sujeto activo simplemente se lo hacía conocer al sujeto pasivo Pero esta disposición fue derogada al año siguiente.

Las normas tributarias tampoco prevén la posibilidad de la solicitud de reuniones informales entre las partes, lo cual sí es contemplado en los programas APA de las naciones desarrolladas. En definitiva, el requerimiento de un APA se lo realiza libre de formalismos excesivos, de forma amistosa y negocial.

Desafortunadamente, la Ley de Régimen Tributario Interno no precisa mayores detalles sobre la consulta, dejando esta obligación a la normativa secundaria, misma que reconoce importantes rasgos de los APA, pero no todos los esenciales para que consulta de valoración previa y APA sean tenidos como sinónimos en este país.

Resulta fundamental que las administraciones tributarias encuentren límites a sus actuaciones cuando emiten las absoluciones a las consultas de valoración previa. Las facultades reglamentaria y resolutive deben observar los derechos de los contribuyentes, sujetar las actuaciones a lo prescrito en la norma y motivar los pronunciamientos conforme a derecho. También es cierto que, las normas tributarias que viabilizan la aplicación de las consultas de valoración previa deben recoger el principio de estanqueidad de la información tributaria, de tal forma que no le sea posible al sujeto activo compartir información confidencial/vital para la empresa ingresada con el objeto de obtener la absolución de una consulta, con otro departamento y con otra intención que la precisada por el contribuyente inicialmente.

5. Similitudes y diferencias entre los APA y las consultas de valoración previa vigentes en Ecuador

Es indudable que las consultas de valoración previa giran en torno a los precios de transferencia y su régimen, presentando requisitos orientados a alcanzar la misma finalidad que los APA, es decir, un régimen especial vinculante entre las partes exclusivamente. Ahora bien, una característica importante que las consultas de valoración previa deberían reunir para que sean más efectivas, se relaciona con la posibilidad de otorgar al contribuyente la potestad de dialogar y transar con el sujeto activo, determinándose así el régimen tributario aplicable al caso concreto. Para ello, es indispensable que no se establezcan limitantes innecesarias a través de las resoluciones que emite el SRI; y, que las peticiones que formulan los contribuyentes se atiendan considerando criterios más amplios, que permitan realmente que exista un procedimiento negociado o consensuado que lleve a la absolución de la consulta de valoración previa.

Si bien se suele confundir a las consultas de valoración previa con los APA que otras legislaciones poseen, esencialmente, se trata de mecanismos diferentes. En ambos casos, el sujeto pasivo puede pedir al sujeto activo que valore las transacciones que se han celebrado entre sus partes relacionadas, inclusive de forma anticipada a su perfeccionamiento. Como no podría ser de otra forma, tanto las consultas de valoración previa como los APA, exigen la presentación de una propuesta fundamentada en la valoración de conformidad al estándar de los precios de transferencia, es decir, al principio de plena competencia. En la mayoría de países analizados, una vez que la administración tributaria suscribe un APA, tal como ocurre con la consulta de valoración previa ecuatoriana, este mecanismo afecta a las operaciones posteriores. Así mismo, un detalle fundamental que está presente en ambas figuras, es el hecho que se debe informar de la variación significativa de las circunstancias económicas, cuando ello ocurra, de tal forma que el APA o la consulta, podría sufrir modificaciones para que se adapte a las circunstancias nuevas.

Debido a estas consideraciones, se puede colegir que las consultas de valoración previa y los APA pretenden lo mismo, es decir, el análisis de los precios de transferencia, pese a lo cual, es innegable que la consulta de valoración previa carece de un rasgo importante que sí está presente en los APA verdaderos, el cual está relacionado con la potestad de alcanzar un acuerdo entre sujetos basado en la negociación.

Además, la experiencia internacional demuestra que las reuniones previas son útiles para ahorrar al contribuyente recursos económicos en solicitudes que no tendrían viabilidad, pues en estos primeros acercamientos, el sujeto activo podría expresar la procedencia o no del acuerdo; en el caso de lo segundo, esto no impide que el contribuyente presente su solicitud de todas formas. En el Ecuador, anteriormente se previó la posibilidad de presentar una “pre consulta” para conocer la postura de la administración tributaria, sin embargo, fue excluida con una reforma posterior, con lo cual se ha eliminado este elemento que es propio de los APA y que resulta muy útil en el proceso de formación de un acuerdo.

Se ha verificado como en los países desarrollados el tiempo de vigencia de los APA es muy parecido al atribuido en el Ecuador para estos mecanismos. Generalmente, este límite oscila entre los cuatro y cinco años.

Considerando que las transacciones entre partes relacionadas y el régimen de precios de transferencia cada día alcanzan mayor trascendencia, es indudable que las administraciones tributarias deben ser receptivas ante estos cambios vertiginosos e intentar normar las actuaciones de los sujetos pasivos, dotándoles de seguridad jurídica dentro de su actuar generador de riqueza.

Tanto las consultas de valoración previa como los APA presentan características procedimentales similares, es decir, la información detallada que debe acompañarse a la petición para que sea admitida a análisis y su absolución. Lo que sí varía profundamente en el caso de las consultas de valoración previa, es la esencia misma de este instrumento, pues este no recoge una de los rasgos constitutivos de los APA que atañan a la potestad de negociar el instrumento. Tampoco existen reuniones previas informales, pre consultas o ambiente amistoso de negociación, lo que sí existe es la imposición de la voluntad del sujeto activo.

El siguiente capítulo contiene un estudio comparado de los APA, para lo cual se analizan los pronunciamientos de la OCDE y los APA de legislaciones importantes; y, finalmente, se identifican y presentan las mejores prácticas tributarias en materia de estos mecanismos, recomendando su implementación en la normativa local.

Capítulo tercero

Estudio comparado de los APA

El tercer capítulo examina los principales pronunciamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) relacionados con los APA, para identificar las características más sobresalientes que estos mecanismos presentan y deben contener.

Seguidamente, se realiza un análisis de los APA de legislaciones importantes, procurando extraer aquellas particularidades que los hacen únicos y señalar si localmente en el país también se cuenta con estos rasgos importantes.

Finalmente, las mejores prácticas tributarias en materia de APA son identificadas, presentando de forma breve la razón por la que se recomienda su implementación en la legislación ecuatoriana, a efectos de que puedan servir de mejor manera tanto para la Administración como para los contribuyentes que presentan una consulta de valoración previa.

1. Examen de los principales pronunciamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) relacionados con los APA

A través de los APA le es dable a los contribuyentes la determinación anticipada de criterios importantes para fijar los precios en los que deben efectuarse las transacciones con sus partes relacionadas, dentro de un periodo de tiempo específico. De allí que este mecanismo pueda ser unilateral, si este comprende un contribuyente y una administración tributario, o multilateral si en él participan dos o más sujeto activos. El conocimiento y aprobación anticipada, por parte de hacienda de ciertos puntos neurálgicos como son los métodos, comparables, ajustes apropiados, asunciones críticas de eventos futuros, es decir, cuestiones del régimen de precios de transferencia, hacen que los APA cobren gran importancia por la seguridad jurídica que pueden llegar a brindar a los consultantes, de la misma forma como, el mejor control por parte del consultado.

El 16 de septiembre de 2019, durante la inauguración del Día de la Certeza Fiscal, legisladores tributarios, administraciones tributarias, representantes de negocios y otras partes interesadas acordaron que los APA ofrecen mayor certeza tributaria tanto a las

administraciones tributarias como a los contribuyentes donde diferentes partes de la misma transacción o convenio que involucra a una empresa multinacional son cubiertos por múltiples tratados tributarios bilaterales.¹⁰²

En la misma línea anterior, esta la OCDE insiste en el hecho que los “advance Pricing Arrangements (“APA”) give taxpayers and jurisdictions tax certainty in advance in relation to the tax treatment of the relevant covered transaction(s) for fiscal years within a defined period”.¹⁰³ La certeza fiscal puntualizada por esta organización se traduce en seguridad jurídica,¹⁰⁴ siendo esta incluso un derecho constitucional en el Ecuador por el cual, la adopción de estos mecanismo por parte de la administración pública atiende a la garantía de la prerrogativa del contribuyente.

Se debe recalcar el hecho que los APA proporcionan mecanismos tradicionales administrativos, judiciales y de tratados para resolver disputas relacionadas con los precios de transferencia, por el hecho de evitar que las mismas sucedan. Los APA, particularmente las bilaterales y multilaterales, envuelve al sujeto pasivo y sujetos activos, así como provee seguridad jurídica comprensiva relacionada al asunto problemático de los precios de transferencia en una forma transparente y colaborativa.¹⁰⁵

Por estas consideraciones es que los APA participan a los contribuyentes de la rememorada seguridad jurídica, evitando así los conflictos a futuro que pudieren surgir entre sujeto activo y pasivo

Un requerimiento que se implementa este año y del cual habrá información desde el próximo, en la página web oficial de la OCDE, tiene el objetivo de proporcionar a los contribuyentes, de forma global, estadística sobre el empleo de los APA. Así, cada jurisdicción que ya tenga programas APA bilaterales o multilaterales o pueda ingresar a dichos APA bajo las normas legales domésticas o tratados tributarios, deberá reportar las estadísticas APA anuales, siguiendo los criterios técnicos que se requieren a continuación en los denominados anexos.¹⁰⁶

¹⁰² OECD, *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*, 10.

¹⁰³ OECD, *Advance Pricing Arrangement (APA). Statistics Reporting Framework. Enhancing Tax Certainty* (Paris: OECD Publishing, 2023), 3, www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf.

¹⁰⁴ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.

¹⁰⁵ OECD, *Advance Pricing Arrangement (APA). Statistics Reporting Framework. Enhancing Tax Certainty*, 3.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, 4.

Tabla 2
Reporte Anual

Annex A.

Reporting of statistics with respect to Advance Pricing Arrangements (APAs) for the [YEAR/YEAR-YEAR] reporting period ([DAY] [MONTH] [YEAR] to [DAY] [MONTH] [YEAR]) by [Name of Jurisdiction]

Annex A or equivalent information should be submitted showing the latest available data with respect to a previous annual reporting cycle to the Secretariat (email: fta.map@oecd.org) by **31 July** of each calendar year starting from 2024 onwards for subsequent publication on the OECD website.

Jurisdictions should report their APA statistics based on the definition of terms and rules for counting MAP cases as contained in [Annex B](#).

Table 1: APA Statistics							
	APA inventory at the start of the reporting period	No. of APA applications filed during the reporting period	No. of APAs granted during the reporting period	No. of APA applications rejected during the reporting period	No. of APA cases closed for other reasons	APA inventory at the end of the reporting period	Average time taken in months to grant APAs during the reporting period
	Column 1	Column 2	Column 3	Column 4	Column 5	Column 6	Column 7
Row 1							
Reporting period followed: [DAY] [MONTH] [YEAR] to [DAY] [MONTH][YEAR]							
Definition of "Start Date" and "End Date" followed:							
Definition of "APAs granted during the reporting period" followed:							
Notes							
A reporting jurisdiction can include in this notes section any information which in its view would be useful in providing clarification or understanding on any of the statistics reported above.							

Notes:

- Please note that this data has not been matched with the concerned treaty partners.
- Jurisdictions that report data at a domestic/regional level may include a footnote linking to such data here as follows: "For more information with respect to APAs in this reporting cycle for [jurisdiction name], please see[insert link]."

Fuente y elaboración: OCDE (2023, 6).

La información que se detalla debe ser enviada hasta el 31 de julio de cada año a la Secretaría de la OCDE para su posterior publicación. Como se puede observar, interesa conocer el número de los APA que han sido solicitados dentro de un periodo de tiempo determinado; de la misma forma como los que han sido otorgados, los rechazados, los que han sido cerrados o revocados por diversas razones; de la misma forma como, determinar el tiempo promedio empleado para otorgarlos, lo cual sin duda, representa información útil.

Tabla 3
Información adicional

Table 2: Additional information (if any)		
XX	XX	...
Column 1	Column 2	Column....

Fuente y elaboración: OCDE (2023, 7).

En la Tabla 3 en cambio, la OCDE solicita que los países proporcionen otro tipo de información no contemplada en el cuadro anterior, que sea de importancia a consideración de los países remitentes. Este punto es igualmente vital porque las diversas

jurisdicciones proporcionarán datos relevantes que atiendan sus realidades, como reflejo de los lineamientos jurídicos en vigencia.

En el documento: Advance Pricing Arrangement (APA). Statistics Reporting Framework. Enhancing Tax Certainty, la OCDE vuelve a puntualizar que: “An APA is an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time”.¹⁰⁷ Este pronunciamiento no discordante con el previo citado, realza el valor de este mecanismo para la determinación de los precios de transferencia, pues contendrá datos trascendentales para que la consulta de valoración previa sea absuelta y el sujeto pasivo tenga certidumbre o seguridad jurídica en la celebración de sus transacciones con sus partes relacionadas en una temporalidad explícita.

Vale la pena mencionar que, un caso APA¹⁰⁸ podría comprender la presentación de un requerimiento que concierna a dos o más jurisdicciones tributarias en búsqueda de una respuesta conjunta de las partes involucradas, en beneficio directo del consultante y las administraciones tributarias, lo cual en los tiempos actuales parecería ser hasta necesario.

La OCDE en una publicación efectuada en el 2017, reconoce que las administraciones tributarias y los gobiernos han procedido a favor de aprovisionar seguridad jurídica, de forma interna y externamente, así como puntualiza los beneficios de reducir la incertidumbre o inseguridad lo antes posible. También enfatiza en el hecho de que debe contarse con mecanismos efectivos de solución de conflictos y prevención de disputas.¹⁰⁹ El reporte se enfocaba en los países OCDE y G20.

Para concluir con este apartado, pese a que se han analizado hasta aquí solamente enfoques de la OCDE con respecto a los APA, no se puede desatender el pronunciamiento de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) sobre el tema. Así la ONU sostiene que “an APA is an arrangement in respect of certain specified transactions that determines in advance the appropriate criteria for determining transfer pricing. The agreement may be made by the taxpayer unilaterally with the tax administration or may be a bilateral or

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 9.

¹⁰⁸ *Ibíd.*

¹⁰⁹ IMF/OECD, *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers March 2017*, (Paris: OECD Publishing, 2017), 7, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

multilateral agreement involving the tax administrations of other countries”.¹¹⁰ Como es evidente, las dos organizaciones mantienen una posición semejante de lo que debe considerarse por APA, cuyas características destacadas fueron puntualizadas con anterioridad.

2. Análisis de los APA de legislaciones importantes

Estados Unidos de América

La legislación americana es la que más sobresale en la actualidad en materia de los APA, debido a que cuenta con lineamientos detallados para su puesta en conocimiento y posterior adopción o rechazo, que se encuentran en el Advance Pricing and Mutual Agreement program (APMA). En este país antes de que un APA sea solicitado, el contribuyente es invitado a enviar un *pre-filing memorandum* con anterioridad al ingreso de la consulta de valoración previa. También invita al sujeto pasivo a una *pre-filing conference* con APMA.¹¹¹

Existe el *Mandatory Pre-filing Memoranda* que puntualiza la obligación del contribuyente de enviar un *pre-filing memorandum* cuando: el sujeto pasivo desea solicitar un APA unilateral para cubrir una cuestión que podría ser amparada por un APA bilateral o multilateral, bajo el o los tratados tributarios pertinentes; así mismo cuando el contribuyente busca autorización para presentar una petición de APA abreviado; y, cuando la problemática propuesta por el sujeto pasivo pueda involucrar: la licencia u otra transferencia de intangibles, un acuerdo de comercio global, una reestructuración de negocio o uso de intangibles de quien la propiedad cambia debido a la reestructuración; entidades híbridas, entre otras.¹¹²

De este país se debe destacar que han considerado conveniente dar la facilidad a los contribuyentes de solicitar APA abreviadas.¹¹³ El periodo de tiempo para la vigencia de un APA puede ser sugerido por el sujeto pasivo, exponiendo causales persuasivos para que el sujeto activo acoja su petición. Usualmente, tienen una vigencia de cinco años.¹¹⁴ Como no podría ser de otra forma, la petición debe contener los métodos propuestos a las

¹¹⁰ ONU Department of Economic & Social Affairs, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*, 35.

¹¹¹ Estados Unidos, *Rev. Proc. 2015-41*, Procedures for Advance Pricing Agreements, Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers, 23.

¹¹² *Ibid.*, 24.

¹¹³ *Ibid.*, 32.

¹¹⁴ *Ibid.*, 35.

cuestiones cubiertas, términos y condiciones; así como, debe notificarse al sujeto activo de la aplicación de la consulta, oportunamente. Posteriormente, se mantiene una reunión entre sujetos para discutir las cuestiones técnicas de la consulta. Existe la obligación de presentar un reporte APA de forma anual,¹¹⁵ mismo que guarda relación con lo solicitado por la OCDE e indicado en el punto previo.

En caso de que los contribuyentes deseen renovar los APA, deben realizarlo con al menos 9 meses de anticipación a la fecha de vencimiento.¹¹⁶ Es importante destacar que toda la información proporcionada en la solicitud de un APA, es confidencial. En el caso de este país, se debe pagar una tasa si se busca el otorgamiento o celebración de un APA, en general, los costos son: \$60,000 por petición; \$35,000 por renovación sin que se amplíe el rango de acción de la APA; a menos que la renovación sea elegible para el caso APA pequeño, \$30,000; finalmente, \$12,500 por cada enmienda a un APA actual unilateral, bilateral o multilateral.¹¹⁷

Aquí se designa un equipo APA negociador encabezado por un líder, quien dirige las interacciones con el contribuyente que presenta la solicitud. Este grupo está comúnmente integrado, además del líder, por un secretario, un economista, un abogado y la autoridad competente.

En marzo de 2023 la autoridad tributaria americana publicó información estadística relacionada con los APA solicitados, otorgados, denegados y más, misma que se encuentra disponible en el link contenido en la nota al pie 124.

Reino de España

En esta nación, la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, concede a los contribuyentes la potestad de invitar al sujeto activo para que valore las transacciones entre partes relacionadas, de forma anticipada a que las mismas se lleven a cabo. La petición del contribuyente debe tener como fundamento el principio de plena competencia. El sujeto activo podrá celebrar pactos con otros sujetos activos con la intención de conjuntamente fijar los costos de las transacciones en el mercado.¹¹⁸

¹¹⁵ *Ibíd.*, 51.

¹¹⁶ *Ibíd.*, 58.

¹¹⁷ *Ibíd.*, 79, véase <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-23-10.pdf>.

¹¹⁸ España, *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, Legislación Consolidada, Jefatura del Estado, BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, Referencia: BOE-A-2014-12328, art. 18, numeral 9.

Este acuerdo puede tener una vigencia de 4 años, correspondiendo a periodos siguientes. También procede que se fije que sus efectos sean anteriores. En el evento de variación significativa de los hechos que motivaron la consulta, esto puede ser modificado, actualizándolo a la nueva realidad.¹¹⁹

Complementariamente, el Real Decreto 634/2015 de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contiene puntualizaciones para que la consulta de valoración previa se viabilice. Este instrumento prescribe la obligatoriedad de las actuaciones previas, pues la norma señala que el proponente o contribuyente, debe ingresar una solicitud identificándose, describiendo brevemente las transacciones substancia del mismo y la propuesta a formular con sus elementos primarios. La respuesta del sujeto activo indica la viabilidad o no de la consulta de valoración previa.¹²⁰

Posteriormente, la consulta puede ser formulada y debe contener la valoración de mercado de rentas esperadas en virtud de las transacciones que el contribuyente realice con un establecimiento permanente (EP) en el exterior. La consulta debe contener una propuesta fundamentada en el principio de plena competencia, con la descripción del método y del estudio desarrollado para fijar el valor en el mercado.¹²¹ En el trámite de la petición, la administración tributaria podrá requerir lo que considere necesario.¹²²

El procedimiento termina con la aprobación, aprobación con propuesta de valoración diferente y desestimación. En 6 meses debe terminar el procedimiento y ante falta de resolución taxativa, se entiende desestimada la consulta.¹²³ La resolución dictada no es recurrible. También existe la obligación de informar sobre la aplicación de la APA obtenido. Cabe así mismo la modificación de la APA o consulta de valoración previa, cuando las circunstancias económicas hayan variado significativamente, en cuyo caso, tanto el sujeto activo por su cuenta, como el sujeto pasivo, a través de una petición, pueden modificar la APA original.¹²⁴

El reglamento en estudio también trata el punto de los APA bilaterales y multilaterales, siendo el contribuyente quien puede solicitar que la propuesta sea puesta a

¹¹⁹ *Ibíd.*

¹²⁰ España, *Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Legislación Consolidada, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015, Referencia: BOE-A-2015-7771, 21.

¹²¹ *Ibíd.*, 22.

¹²² *Ibíd.*, 24.

¹²³ *Ibíd.*, 25.

¹²⁴ *Ibíd.*, 29.

consideración de otros sujetos activos. Con la participación de estos se alcanza o no un acuerdo, el cual se formaliza y notifica, contenido en la resolución correspondiente.¹²⁵ La solicitud de un programa APA es gratuita.

Reino Unido

Este país mantiene una regulación importante sobre los APA, estableciendo inicialmente que se trata de un acuerdo entre los *Commissioners* con cualquier otra persona.¹²⁶ En esta misma norma se define lo que debe entenderse por partes relacionadas, indicando que esto sucede cuando una de ellas participa directa o indirectamente participando en la dirección, control o capital de la otra; así como la misma persona o personas están directa o indirectamente participando en la dirección, control o capital de cada una de las dos personas.¹²⁷

Otros puntos importantes que la normativa sobre los APA contiene en este país, están relacionadas con los efectos del acuerdo, el efecto de la revocación del acuerdo o vulneración de sus condiciones. Así mismo, puntualiza sobre la aplicación para el acuerdo que debe desarrollarse, bajo consideración del apartado 223.¹²⁸ Como en los casos anteriores analizados, en este país también es dable modificar y revocar un acuerdo; existiendo la posibilidad de la anulación del mismo por tergiversación, estableciéndose la multa de diez mil libras si existe dolo en la petición.¹²⁹ Como no podría ser diferente, el interesado debe presentar toda la información que le sea requerida. Incluso, existe la posibilidad de modificar el acuerdo con propósitos de doble imposición.

Existen encuentros preliminares con la administración tributaria que se denominan *expression of interest meet*,¹³⁰ los cuales buscan un primer acercamiento entre sujetos, a fin de conocer de las intenciones del contribuyente y hacer conocer la postura del sujeto activo. En cambio la solicitud previa es opcional, el procedimiento es gratuito e incluso, la administración tributaria tiene la potestad de rechazar la solicitudes que no

¹²⁵ *Ibíd.*, 31-4.

¹²⁶ United kingdom, *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, Chapter 8*, UK Public General Acts, 127, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8?timeline=false> Explicaciones técnicas del documento anterior puede encontrarse en: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/pdfs/ukpgaen_20100008_en.pdf.

¹²⁷ *Ibíd.*, 128.

¹²⁸ *Ibíd.*, 130.

¹²⁹ *Ibíd.*, 131.

¹³⁰ Santos Flores, “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”, 137.

sean complejas.¹³¹ También, un equipo APA se encarga de conocer, tratar y resolver la petición del contribuyente.

Alemania

No otorga APA unilaterales a los sujetos pasivos que los solicitaren, éstos solo son otorgados bajo circunstancias excepcionales;¹³² como en el caso de no existir un tratado para evitar la doble imposición (CDI) en vigor, en cambio, cuenta con el proceso AMA que regula el otorgamiento de APA bilaterales y multilaterales. El periodo para el que se otorga, generalmente, no supera los cinco años siendo posible obtener extensiones.¹³³

La norma alemana señala que el contribuyente o peticionario debe proveer todos los documentos necesarios, especialmente aquellos para valorar los hechos; evidentemente, también contempla que debe indicarse los datos del peticionario, los estados contratantes involucrados, una descripción completa y comprensiva de los hechos, así como la explicación de por qué hay riesgo de doble imposición.¹³⁴

Existe una tasa que el contribuyente debe cancelar para formular la consulta de valoración previa/solicitar el proceso AMA, treinta mil euros por cada aplicación y quince mil por cada extensión.¹³⁵ Si un solicitante retira su petición antes de la notificación de la tasa, la autoridad tributaria podrá abstenerse de fijar la misma.

Francia

En este país un contribuyente puede solicitar un APA unilateral, bilateral o multilateral, sin necesidad de pagar una tasa.¹³⁶ El objetivo del procedimiento APA es proveer seguridad jurídica a las multinacionales. Claro está que, a través de este

¹³¹ *Ibíd.*, 141, 148.

¹³² European Commission, *Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2020* (Brussels: Directorate-General - Taxation And Customs Union, 2022), 3.

¹³³ Grant Thornton, "Global Transfer Pricing Guide. Transfer pricing - Germany", *Grant Thornton*, 15 de septiembre 2022, apartado: Advance Pricing Agreements (APA), dispute avoidance and resolution, <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/transfer-pricing-guide/transfer-pricing---Germany/>.

¹³⁴ Alemania, *Código Fiscal*, Federal Ministry of Justice, Section 89a Advance mutual agreements, 65, disponible en alemán: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html y en inglés: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/paragraf-89a-of-the-Fiscal-Code-Advance-mutual-agreement.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

¹³⁵ *Ibíd.*, 67.

¹³⁶ European Commission, *Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2020*, 2. La definición de APA de la UE que consta en este document puntualiza: "APA: is an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time."

procedimiento las compañías francesas o extranjeras pueden beneficiarse con este accionar, al fijar con la autoridad tributaria la metodología de precios de transferencia idónea, que regirá en el futuro sus transacciones intragrupo.¹³⁷

Un tema que llama la atención es que, un APA puede firmarse con estados que han ejecutado una convención tributaria con la República Francesa.¹³⁸ La norma le concede la posibilidad al contribuyente de contactar al sujeto activo para que valore las circunstancias en las que el acuerdo pueda ser examinado, lo cual se puede tomar como una primera aproximación que no se traduce en una presentación o requerimiento de un APA por parte del sujeto pasivo. Las peticiones deben ser enviadas con al menos seis meses antes de que inicie el año fiscal siguiente,¹³⁹ y el APA puede tener una duración de hasta cinco años.

La solicitud APA debe contener por lo menos: un cuadro de la organización de todo el grupo, una descripción de las transacciones industriales y comerciales del grupo empresarial, el análisis funcional de cada parte, un análisis económico o estudio de prácticas de fijación de precios y de las actividades llevadas a cabo, una lista de los competidores del contribuyente, entre otros datos.¹⁴⁰ En el proceso de la petición, la administración tributaria puede adoptar su posición respecto del método a emplearse para determinar los precios de transferencia y las negociaciones que con el sujeto pasivo tomen lugar.

Un punto que merece la pena ser destacado, radica en el hecho que el procedimiento APA es independiente de cualquier auditoría tributaria; lo cual se traduce en que el contribuyente objeto de una determinación puede requerir un APA para sus futuras transacciones en cualquier tiempo. La información no será proporcionada al departamento de auditoría.¹⁴¹

Japón

¹³⁷ République Française Direction Générale des Finances Publiques, “Advance Pricing Arrangement”, *Direction Générale des Finances Publiques*, accedido 19 de abril de 2023, párr. 1. Información en: <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/advance-pricing-arrangement>.

¹³⁸ *Ibid.*, párr. 5.

¹³⁹ *Ibid.*, párr. 7.

¹⁴⁰ *Ibid.*, párr. 9.

¹⁴¹ *Ibid.*, párr. final. Francia pone a disposición del contribuyente un programa de APA simplificado, exclusivo para centros de investigación y desarrollo científico. Esta información está disponible en: Caroline Silberstein, Benoît Granel y Laura Nguyen-Lapierre, “France”, en Imke Gerdes, Altay Mustafayev y Gery Bombeke, *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, 150. Además, se puede acceder al Código General de Impuestos en: <https://www.legifrance.gouv.fr/download/file/pdf/LEGITEXT000006069577.pdf/LEGI>.

Señala que la finalidad de un APA es asegurar la predictibilidad de la tributación de los precios de transferencia para las corporaciones, así como conceder la posibilidad de consultas previas para mejorar la conveniencia de un procedimiento APA expedito.¹⁴² Los documentos requeridos son: documentos indicando el proyecto o bosquejo de las transacciones y las organizaciones que las llevarán a cabo; documentos que describan las condiciones del negocio, así como las económicas esenciales para la APA; documentos que provean información detallada de las transacciones confirmadas incluyendo el flujo de efectivo y monedas involucradas; documentos relacionados a las funciones (análisis funcional) desarrolladas por el solicitante APA y la parte relacionada extranjera aplicable en transacciones a ser confirmadas; información operacional y de contabilidad de los tres años anteriores; documentos que describan cualquier examinación de precios de transferencia, apelaciones, demandas; documentos que expliquen concretamente el método de precios de transferencia aplicado por el solicitante de la APA.¹⁴³

Los documentos deben ser traducidos, de ser necesario, al idioma oficial del país, el japonés.¹⁴⁴ Usualmente, un APA puede ser otorgada para tres a cinco años, cumpliendo el principio de plena competencia.¹⁴⁵ La administración tributaria notifica los resultados de la revisión de la solicitud presentada por el contribuyente. También existe la posibilidad de que un APA pueda ser cancelada y renovada.¹⁴⁶ Aquí, el procedimiento de solicitud es gratuito. Así mismo, se puede solicitar APA bilaterales y multilaterales, la información detallada requerida se encuentra dentro del pie de página 153.

3. Identificación de las mejores prácticas tributarias en materia de APA

Gracias al estudio desarrollado hasta el momento, ha sido factible identificar determinadas prácticas tributarias positivas llevadas a cabo por la administración tributaria nacional, de la misma forma como ciertos procederes destacables de otras jurisdicciones tributarias extranjeras, por lo cual, a continuación se presentan las primeras:

¹⁴² Japón, *Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines)*, National Tax Agency of Japan, 24, <https://www.nta.go.jp/english/07.pdf>.

¹⁴³ *Ibíd.*, 25.

¹⁴⁴ *Ibíd.*, 26.

¹⁴⁵ *Ibíd.*

¹⁴⁶ *Ibíd.*, 33-4. La información estadística sobre solicitudes APA se encuentra en: <https://www.nta.go.jp/english/MAP-Report/2020.pdf>. APA bilaterales y multilaterales: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/03.htm>.

En el plano nacional, desde hace varios años atrás se ha visto la necesidad de modernizar la normativa tributaria, con el objetivo de proporcionar a los contribuyentes mecanismos de avanzada que otros países ya incluyeron en sus legislaciones, por lo cual, en la legislación ecuatoriana se ha introducido las consultas de valoración previa, las cuales se orientan a proporcionar a los contribuyentes la posibilidad de prevenir conflictos futuros, relacionados con los precios de transferencia. A pesar de ello, estos mecanismos no pueden ser tomados como los APA presentes en legislaciones más desarrolladas como la americana, japonés o española, pues carecen de un rasgo fundamental relacionado a la posibilidad de negociación entre los sujetos para alcanzar un acuerdo mutuo.

Como consecuencia de la implementación de las consultas de valoración previa en el país, han existido varias empresas que han decidido solicitarlas, atendiendo a corrientes de pensamiento que identifican a estas con los APA internacionalmente conocidos, mismos que son avalados por los resultados positivos de contar con uno. Sin embargo, es evidente que se trata de dos mecanismos diferentes aunque tengan muchos rasgos idénticos. Conviene indicar que, es necesario que las consultas reúnan todas las características de una APA, para que los sujetos activo y pasivo se beneficien mutuamente, pues al acordarse la metodología a emplearse en la celebración de transacciones entre partes relacionadas, la conflictividad se reduce repercutiendo directamente en el ahorro de recursos de las dos partes.

La seguridad jurídica que implica haber obtenido un APA es destacable, pues ésta permite al contribuyente contar con lineamientos claros sobre su accionar futuro generador de rentas, desde el inicio de sus actividades preferentemente, dentro de un periodo determinado.

Como producto de la implementación de los APA, los contribuyentes privilegian actuaciones ceñidas a la norma y técnica correcta, determinada en el instrumento correspondiente. Es más, corresponde a la autoridad tributaria asistir y asesorar permanentemente al sujeto pasivo, desde el momento mismo que solicitare información con la intención de formular una consulta de valoración previa; siendo el rol del sujeto activo completamente activo.

Una vez que los contribuyentes son beneficiarios de los APA, o lo que es lo mismo, estos se esfuerzan por llevar la contabilidad de sus negocios de la mejor manera posible, pues esto es esencial para ser beneficiario de uno de estos mecanismos o simplemente para mantenerlo.

La simple solicitud y la puesta en marcha de estos mecanismos repercute positivamente en la organización tributaria de las empresas, pues ello implica planificación detallada de lo que se puede o debe hacer al amparo de la norma tributaria vigente.

Ciertas compañías con experiencia internacional en la solicitud de los APA, han proporcionado información importante relacionada con este instrumento a las autoridades tributarias nacionales, lo cual evidentemente sirve para crear y fortalecer el conocimiento de los servidores públicos. En este punto resulta fundamental destacar el hecho de que se debe contar con equipos APA especializados, integrados por especialistas encargados de conocer y absolver esta clase de peticiones de forma exclusiva, y lo que es fundamental, contar con un programa APA que contenga todas las características elementales del instrumento, sin deformarlo.

Es menester considerar que todo accionar que los contribuyentes realicen o dejen de hacerlo, con la intención de reducir riesgos fiscales presentes o futuros, puede ser asumido como una práctica tributaria positiva que en el futuro evitará contratiempos legales.

No es posible minimizar del todo la trascendencia de la implementación de las consultas de valoración previa en el país, pues también han contribuido para que los contribuyentes desechen la idea del empleo de estructuras opacas, debido a que de forma directa se ejercitan los principios de transparencia, cooperación y buena fe.

También es fundamental resaltar la seguridad jurídica que trae consigo la implementación de las consultas de valoración previa en el país, debido a que teóricamente existiría unidad de criterio por parte de la administración tributaria, reduciendo así el nivel de cuestionamientos por parte de los sujetos pasivos y correspondiente litigiosidad. Aunque esta litigiosidad se vería mayormente reducida o prácticamente eliminada si entre las partes fuera posible negociar y alcanzar acuerdos.

Habiendo sido identificadas las buenas prácticas tributarias producto de la implementación de las consultas de valoración previa en el Ecuador, es hora de hacer lo mismo pero en el plano internacional con los APA, esto como sigue:

Estados Unidos fue el segundo país en implementar los APA a nivel mundial a inicios de los noventa, después de Japón, lo cual representa que en esta nación estos mecanismos son de larga data, traduciéndose en conocimiento basado en la experiencia que permite modificarlos y ajustarlos a las exigencias contemporáneas. Lo destacado en este primer punto yace en el hecho de que en esta nación, al contribuyente se le ha

concedido la posibilidad de solicitar un tipo de APA diferenciado, dependiendo de las actividades económicas que lleve a cabo, identificándose los como programas APA abreviados o simplificados.

Estos APA abreviados son usualmente solicitados por PYMES, por lo cual, en su otorgamiento se simplifican gran número de requisitos documentales y de información, convirtiéndolos en un mecanismo atractivo en razón de sus reducidos costos económicos y temporales si son comparados con los de un APA regular. Una característica fundamental de este programa APA es que, la administración tributaria es muy colaborativa, incluso, participando activamente en la obtención de los comparables indispensables, base para que los precios de transferencia de los contribuyentes tengan sustento. Como se mencionó con anterioridad, Francia también cuenta con un programa APA simplificado, categóricamente dispuesto para los centros en los que se realiza investigación y desarrollo científico.

En algunas legislaciones el sujeto activo tiene la libertad de ofrecer un APA al sujeto pasivo con la intención de evitar el inicio de un procedimiento de determinación y ajuste de precios de transferencia. Esta sin duda es un proceder poco convencional, pero ventajoso para las partes, pues se aleja de la conflictividad y gastos que suponen los procedimientos administrativos y contenciosos tributarios. Ante la imposibilidad de lograr un acuerdo entre las partes, la auditoría toma lugar.

En Francia el procedimiento APA y de auditoría se manejan de manera independiente, es por ello que, el sujeto pasivo puede requerir del sujeto activo un APA en cualquier momento, a pesar de que exista un procedimiento de determinación en curso, pues, lo que se concederá afecta a transacciones futuras. Debe recordarse que, la información presentada por un contribuyente con la intención de solicitar un APA, no podrá ser puesta a consideración de la autoridad tributaria, lo cual se traduce en que no será posible determinación alguna con fundamento en evidencia que el mismo solicitante facilitó.

El punto anteriormente resaltado resulta ser un aspecto neurálgico cardinal al momento de requerir o no un APA, por los reparos que los contribuyentes presentan basados en fundados temores de ser sujetos de determinaciones con base en la información que ellos mismos aportaron para la celebración u obtención de los APA. El hecho de conocer que los procedimientos son autónomos y que la información no se comparte, brinda la confianza necesaria para inclinarse por la solicitud de este mecanismo. Evidentemente, para que esta certeza exista, debe incluirse en la norma

tributaria la disposición prohibitiva respectiva, tal como lo realizan los países desarrollados.

Como consecuencia de lo anterior, ha surgido el principio de estanqueidad de la información vigente en Canadá y Estados Unidos, que supone que la información obtenida y reunida durante un procedimiento APA tiene el único propósito de su consecución u obtención, en vista de ello, la administración tributaria no puede utilizarla para otros fines que el plenamente identificado. En el supuesto de caducidad, desestimación o desistimiento, el sujeto activo debe proceder a la devolución de toda la documentación aportada por el sujeto pasivo dentro de la solicitud de la consulta de valoración previa; así como, debe señalar el compromiso institucional de no empleo o uso de estos datos en cuestiones diferentes. Incluso, la misma OCDE sugiere que en el procedimiento de negociación de un APA se asegure total confidencialidad, lo cual ha sido acogido por determinadas legislaciones, como la española. La confidencialidad debe ser garantizada por el sujeto activo de sobremanera para precautelar los derechos del contribuyente que confía en su accionar; y, en el evento de que exista vulneración, la responsabilidad de la administración tributaria debe ser puntualizada y expresada en una penalización.

Las actuaciones o reuniones previas a la celebración de un APA son un tema que merece reparo, debido a que en las legislaciones analizadas se las utiliza para dar una pauta al contribuyente sobre la viabilidad de su solicitud y para que este tenga mejores o mayores argumentos para su ingreso formal posterior. Estas reuniones previas tienen un matiz informal, en el que los sujetos dialogan abiertamente sobre la posibilidad de la consulta y se sugieren formas para su éxito.

Los APA en países desarrollados son verdaderos acuerdos entre la administración tributaria con los contribuyentes, y no una simple imposición de quien tiene el poder de decisión. Esta es una característica importante que está ausente en las consultas de valoración previa.

Las legislaciones desarrolladas cuentan con programas APA que incumben a los APA unilaterales, bilaterales y multilaterales. Estos programas se encuentran integrados por expertos en diversas ramas del conocimiento, por lo cual, es dable un análisis detallado de sus requerimientos. La experiencia de los equipos negociadores es determinante para el éxito o fracaso de la petición del contribuyente. No debe pasarse por alto que, los conocimientos especializados de los equipos negociadores se ven

complementados con tecnología vanguardista y recursos económicos suficientes para hacer su trabajo.

Para concluir, considerando los puntos destacados de este apartado, se colige que es recomendable que las consultas de valoración previa reúnan todos los requisitos esenciales presentes en los APA de legislaciones desarrolladas para que sean tomados como tal, para que sus efectos sean los mismos y los contribuyentes realmente conozcan lo que están solicitando. Las consultas de valoración previa deben conceder al contribuyente la posibilidad de negociación, es decir, permitir que los sujetos activos y pasivo entablen un diálogo cordial en el que las dos partes cedan en lo posible sus pretensiones o posturas en beneficio de alcanzar un punto de balance que ha de ser vinculante en lo posterior.

La posibilidad de negociación vital en los APA, no pretende perjudicar al fisco con la obtención de permisiones ilegales, sino, la configuración de un marco jurídico obligatorio para las partes dentro de un periodo de tiempo determinado, siempre dentro de los límites que las mismas normas pertinentes prescriban.

Como no puede ser de otra forma, sí se recomienda que los APA entren en vigencia en el país, pero que se incorporen de forma adecuada, respetando sus características esenciales, así los contribuyentes sabrán realmente lo que solicitan. Las reuniones previas informales y el envío de una preconsulta también son elementos que permiten que los APA y la consulta de valoración cumplan las mismas finalidades y tengan similar utilidad.

Conclusiones

Conclusiones generales

A través de un APA, la incertidumbre en materia de precios de transferencia puede ser desechada y reemplazada por la seguridad jurídica garantizada en la Constitución de la República del Ecuador, misma que implica lineamientos claros y previos aplicables a las transacciones efectuadas por los contribuyentes en el desempeño de sus actividades generadoras de riquezas. Estos mecanismos brindan la posibilidad a los sujetos activo y pasivo de cooperar entre sí, en un ambiente comercial de certitud y confianza, lo cual desafortunadamente no se logra en las consultas de valoración previa, debido a que no se es posible negociar con el sujeto activo.

Los APA prescinden del empleo innecesario de recursos humanos y económicos pues evitan exámenes y litigios relacionados con temas de precios de transferencia. Por consiguiente, resulta fundamental que el sujeto pasivo conozca de antemano que la información que pudiere llegar a proporcionar en virtud del requerimiento de un APA, no puede ser empleada por la autoridad tributaria para ningún procedimiento determinativo futuro en su contra; por lo cual, debe establecerse una disposición expresa que lo prohíba, modificándose al respecto la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048.

Los APA privilegian el diálogo por sobre la imposición pues éstos se aceptan posterior a las negociaciones entre sujeto activo y pasivo, en los cuales ambas partes consensuan los puntos problemáticos que pudieren acaecer. Estas actitudes colaborativas reportan gran beneficio a las partes porque por un lado el contribuyente cuenta con un APA que le provee de seguridad jurídica y por la otra, el sujeto activo gana mayor experiencia y conocimiento en cuanto a la complejidad de las operaciones vinculadas llevadas a cabo entre partes relacionadas, dentro del régimen denominado precios de transferencia. Esto contribuye a proveer con mejores herramientas para futuras acciones o actuaciones del sujeto activo.

Las administraciones tributarias pueden suspender cualquier procedimiento en contra de un solicitante de un APA, por el hecho que durante el procedimiento para el otorgamiento de un APA, información relevante y detallada es proporcionada de forma voluntaria para que el sujeto activo fundamente su decisión basándose en ella. Es evidente que el proceso APA es amistoso o al menos debería ser así, comparado con el de auditoría.

Generalmente, en los países desarrollados el procedimiento APA es muy dinámico pues no se le atribuye toda la responsabilidad al contribuyente de aportar toda la documentación y prueba para la obtención de un APA, sino que, el sujeto activo interviene activamente para que este procedimiento sea exitoso. La administración tributaria no se limita a intervenir y controlar pasivamente debido al beneficio mutuo potencialmente obtenible.

Los programas APA son productos puestos en marcha en los países desarrollados, mismos que se encuentran conformados por equipos interdisciplinarios especializados que reportan grandes ventajas a las naciones donde han optado por su implementación. Al principio, éstos pueden resultar costosos, especialmente para las administraciones tributarias pequeñas o con escasa experiencia, no obstante, los beneficios futuros compensan los egresos iniciales.

La mayoría de los países desarrollados cuentan con APA unilaterales, bilaterales y multilaterales, dejando a salvo la posibilidad de optar por el más adecuado a las necesidades del solicitante. Incluso, llama la atención que en algunas naciones los APA unilaterales son otorgados extraordinariamente, debido a que la tendencia actual se orienta a reconocer el alto nivel de interacciones globales de las transnacionales especialmente, lo cual demanda una permanente vinculación e intercambio de información entre autoridades tributarias, lo que se traduce en la celebración de instrumentos multilaterales, preponderantemente. Los APA multilaterales han encontrado su razón de existir y su utilización entonces se ve plenamente justificada.

En el Ecuador, las consultas de valoración previa han provisto a los contribuyentes de un importante grado de certeza y seguridad jurídica al otorgarles la posibilidad de conocer plenamente y de antemano, los lineamientos que los guiarán y las formas cómo serán valoradas las transacciones celebradas con sus partes relacionadas, concretamente en lo referente a los precios de transferencia, lo cual aporta un ambiente saludable para la inversión en el país. Es más, con estos mecanismos se deja de lado la problemática de la doble imposición internacional. A pesar de estos aspectos positivos, las consultas de valoración previa no son los APA que se conoce en el contexto internacional, su forma de obtenerlas difiere, como también son distintos algunos de sus elementos esenciales.

Desafortunadamente, en el Ecuador la normativa primaria y secundaria no prescriben taxativamente, como sí lo hacen la de otras naciones, la imposibilidad de que la información proporcionada por el contribuyente al momento de formular una consulta de valoración previa, sea compartida o conocida por otros departamentos de la

administración tributaria, y en base a ella se fundamenten determinaciones futuras. Debe garantizarse que la documentación aportada por el contribuyente no se utilice con otra intención que la señalada por él mismo, para lo cual, se considera pertinente la estipulación de una prohibición categórica en el cuarto artículo innumerado a continuación del Art. 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta es sin lugar a dudas, otra característica importante presente en los APA y ausente en las consultas de valoración previa.

La mayoría de ordenamientos jurídicos que cuentan con mayor experiencia y desarrollos legislativos en materia de los APA, mantienen en sus guías o disposiciones, el derecho de conceder al sujeto pasivo la posibilidad de reunirse con el sujeto activo de manera informal, previamente al envío formal de la solicitud de un APA, con la intención de asesorarlo sobre la viabilidad del requerimiento a presentarse. En el caso ecuatoriano, este acercamiento de tipo informal no ha sucedido porque no existe, ni ha existido, disposición normativa que lo permita.

Resulta imperioso que Ecuador también cuente con un programa APA en el que se perfilen detalladamente cuestiones procedimentales y de requisitos para la presentación de una consulta de valoración previa, eliminando aquellos pasos o documentos que no contribuyan en el trámite requerido e incluyendo aquellas garantías necesarias para el respeto de los derechos de los contribuyentes, entre ellas, la imposibilidad de que la información ingresada para la solicitud de una consulta, sea utilizada para efectuar determinaciones en contra del solicitante. El sujeto activo debe asumir su responsabilidad en el caso de que la información se filtre o incluso, la competencia llegue a conocer información sensible del negocio.

Igualmente, se concluye que contar con APA abreviados colabora en gran medida para que no solo los sujetos pasivos grandes o importantes ejerciten este mecanismo, sino también los pequeños y medianos, pues la normativa determinará procedimientos abreviados o simplificados con que se resuelvan más rápidamente y con menor cantidad de requisitos, lo cual evidentemente demandaría el empleo de menor cantidad de recursos de los sujetos. Una vez que las consultas de valoración previa incorporen las características vitales presentes en los APA, entonces sería dable que acojan estos procedimientos simplificados.

Contar con equipos APA especializados que analicen, otorguen, revoquen los APA, debe constituirse en un objetivo al que las administraciones tributarias deber apuntar; así como, establecer en la normativa correspondiente la imposibilidad de utilizar

la información proporcionada en el requerimiento de un APA, para efectuar determinaciones por parte de otro departamento de la institución.

La tendencia moderna es que las administraciones tributarias cobren una tasa para que las solicitudes APA sean atendidas, estos recursos proporcionan la posibilidad de creación y especialización de equipos APA negociadores, de la misma forma como, permiten la adquisición de los medios físicos y tecnológicos indispensables para cumplir con las exigencias de los contribuyentes.

En la actualidad, en la formulación de una consulta de valoración previa en el Ecuador no existe acuerdo de voluntades entre los sujetos, tampoco es el resultado de discusiones ni negociación entre las partes, por lo cual, este mecanismo carece de un atributo que sí es atribuido en el contexto internacional a los APA. Lo cual evidentemente se traduce en que nos encontramos ante dos mecanismos diferentes.

En la actualidad las transacciones entre partes relacionadas se han incrementado exponencialmente a nivel global, lo cual en muchos casos se ha convertido en un problema significativo para las administraciones tributarias locales, debido a que éstas deben ser lo suficientemente capaces de gravar apropiadamente la renta generada y de localizarla en donde corresponda.

El empleo de los APA permite que el régimen de precios de transferencia sea aplicado con mayor facilidad, convirtiéndose en una herramienta que procura la reducción o eliminación de potenciales riesgos que pudieren presentar las “siempre riesgosas” transacciones entre partes relacionadas.

Finalmente, vale la pena reconocer el valor implícito que tendría para el país la incorporación en su normativa de un mecanismo tributario de avanzada muy aceptado globalmente como son los APA, debido a que los contribuyentes que ya los conocen en el contexto internacional especialmente, por sus efectos positivos, los solicitarían en este país igualmente. Es más, este mecanismo podría llegar al punto de ser decisivo para que un futuro inversionista tome una decisión, pues un país que cuente con herramientas como esta siempre será siempre más positivo para quien busca proteger su capital.

Conclusiones específicas

1. Actualmente, la consulta de valoración previa ecuatoriana carece de una característica importante que los APA de naciones desarrolladas sí poseen, la cual se relaciona con el acuerdo de voluntades alcanzable dentro de una

negociación de uno de estos mecanismos. Además, el Art. 2 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 puede ser reactivado para dar la posibilidad al contribuyente de enviar un borrador de consulta, establecer la posibilidad de reuniones previas informales a petición de parte y la oportunidad de alcanzar acuerdos con el sujeto activo a través de la transacción.

2. Resulta imperioso modificar la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 reactivando la posibilidad de las actuaciones previas que permitan conocer, antes de la presentación de la consulta formal, la viabilidad de la misma. Con este accionar será dable el ahorro de recursos de los sujetos. Una vez inserta esta posibilidad en la norma, igualmente debe señalar que no será posible que la autoridad tributaria utilice, de forma alguna, la información facilitada por el contribuyente para ningún de naturaleza sancionatoria.
3. En el caso ecuatoriano, podría contemplarse la posibilidad del cobro de una tasa para el otorgamiento de un APA, diferenciando a los peticionarios (pequeñas, medianas, grandes empresas o contribuyentes) y los correspondientes valores a ser cancelados. Estos valores pueden ser destinados exclusivamente a la creación y formación especializada de equipos APA.
4. Si bien los requisitos, plazo de duración, forma de solicitud, aprobación, negación, modificación o revocación son muy similares en el caso de los APA y de las consultas de valoración previa, existen diferencias muy importantes en relación a su procedimiento y efectos. Los APA son verdaderos acuerdos que se forman a partir del consenso entre sujeto activo y sujeto pasivo, y como tales constituyen un concurso de voluntades; mientras que las consultas de valoración previa son actuaciones unilaterales del SRI.
5. Para que las consultas de valoración previa contengan todas las características que los APA presentan, es necesario que se conceda a los contribuyentes la posibilidad de solicitar reuniones previas informales y alcanzar acuerdos a través de la negociación.
6. Para que las consultas de valoración previa puedan cumplir con los propósitos que persiguen, resulta esencial que la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 sea reformada, instituyendo el principio de estanqueidad o imposibilidad de compartir la información ingresada por un solicitante de una consulta de valoración previa con otros departamentos de la autoridad tributaria

encargados de la determinación de obligaciones. Esta máxima podría ser incluida en el Art. 7 de la resolución señalada, como sigue:

“Artículo 7.- Carácter reservado de la información presentada.- La información y documentación contenida en la consulta sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas serán mantenidas por la Administración Tributaria en un expediente específico de cada consulta. Dicha información se mantendrá en completa reserva, existiendo la prohibición de que ésta sea compartida con otro departamento de la autoridad tributaria, que se encargue de actuaciones sancionatorias o determinativas.

En caso de que esta información sea empleada para las actuaciones mencionadas en el párrafo anterior, cualquier procedimiento iniciado cuyo fundamento se encuentre en la misma, será declarado nulo.

Además, en caso de que la información aportada por los contribuyentes llegue a poder de otros sujetos pasivos no relacionados con el tema de la solicitud de la consulta de valoración previa, la autoridad tributaria será responsable por este mal proceder, quedando obligada a sancionar a los servidores involucrados y resarcir los daños ocasionados al contribuyente.”

7. La conservación y confidencialidad de la información aportada por el contribuyente dentro de una consulta de valoración previa aceptada, es un punto neurálgico que debe direccionarse en la resolución previamente señalada. El sujeto activo debe incorporar las garantías y mecanismos suficientes para que la información no se filtre o entregue incorrectamente.
8. Debe modificarse la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 contemplando el caso de una consulta no aceptada, revocada o dejada sin efecto, prescribiéndose la obligación de que la administración tributaria devuelva al contribuyente toda la información aportada para el propósito de la consulta.
9. En el caso del Ecuador, la consulta de valoración previa debería conceder al contribuyente la posibilidad de presentar un borrador de la misma, antes de su presentación formal; permitir reuniones informales entre las partes; y, alcanzar un acuerdo basado en la negociación.
10. Finalmente, es necesario que en el país se comprenda la importancia que tiene la protección de los derechos de los contribuyentes, pues son ellos quienes con sus labores diarias generan rentas que han de ser gravadas oportunamente, repercutiendo esto en beneficio común. Invertir en tangibles e intangibles que

mejoren los servicios prestados por el sujeto activo no debe considerarse como un gasto, sino como una obligación.

Bibliografía

- Alemania. *Código Fiscal*. Federal Ministry of Justice, Section 89a Advance mutual agreements. Disponible en alemán: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html y en inglés: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/paragraf-89a-of-the-Fiscal-Code-Advance-mutual-agreement.pdf?__blob=publicationFile&v=1.
- Baistrocchi, Eduardo. *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008.
- Bettinger Barrios, Herbert. *Precios de Transferencia y sus Efectos Fiscales*. México: ISEF, 1999.
- Bonilla Montoya, Lisbeth Esmeralda. “Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT*, n.º 76 (2017): 157-98.
- Calderón Carrero, José Manuel. “El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE”. *Civitas Revista española de Derecho financiero*, n.º 151 (2011): 903-44. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3737831>.
- Carpio Rivera, Romeo. “Las Cláusulas Antiabuso Específicas y los Convenios de Doble Imposición”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. Romeo Carpio Rivera, César Montaña Galarza y Pablo Villegas Landázuri. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Ius et Historiæ, ediciones, 2019.
- Cerda Mosquera, Geovanna Alexandra. “Precios de transferencia: Riesgos u oportunidades que afrontan las empresas multinacionales, según la legislación ecuatoriana vigente”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8068/1/T3503MT-Cerda-Precios.pdf>.
- Colombia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. “Documento para presentar, en términos generales, la información relevante a tener en cuenta en materia de precios de transferencia”. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*, 2018. <https://global.co/wp-content/uploads/2018/11/Cartilla-Precios-de-Transferencia-Dian-17-Sep-2015.pdf>.

- Cosín Ochaíta, Rafael. *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Valencia: CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.
- Delgado Piqueras, Francisco. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*. Pamplona: Aranzadi, 1995.
- Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- . *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Registro Oficial 242-3S, Suplemento, 29 de diciembre de 2007.
- . *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010.
- Ecuador SRI. *Ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia*. marzo de 2019.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*. Registro Oficial 390, Suplemento, 5 de diciembre de 2014.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455*. Registro Oficial 511, Suplemento, 29 de mayo de 2015.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000571*. Registro Oficial 567, Suplemento, 18 de agosto de 2015.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000531*. Registro Oficial 913, Suplemento, 30 de diciembre de 2016.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000532*. Registro Oficial 913, Suplemento, 30 de diciembre de 2016.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC17-00000617*. Registro Oficial 149, Suplemento, 28 de diciembre de 2017.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC20-0000046*. Registro Oficial 925, Suplemento, 26 de agosto de 2020.
- . *Resolución n.º NAC-DGERCGC21-00000013*. Registro Oficial 409, Suplemento, 12 de marzo de 2021.
- España. *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Legislación Consolidada, Jefatura del Estado, BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. Referencia: BOE-A-2014-12328.

- . *Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Legislación Consolidada, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015. Referencia: BOE-A-2015-7771.
- Estados Unidos. *Rev. Proc. 2015-41*. Procedures for Advance Pricing Agreements, Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers.
- European Commission. *Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2020*. Brussels: Directorate-General - Taxation And Customs Union, 2022.
- Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes. “Swiss GAAP RPC 15. Transactions avec des parties liées (related parties)”. *Swiss GAAP RPC*, accedido 10 de abril de 2022. <https://www.fer.ch/fr/standards/swiss-gaap-rpc-15-transactions-avec-des-parties-liees-related-parties/>.
- Foscale Cremades, Maria Victoria, Rossello Juan Matias y Massud Maron, Luis Farid. “Precios de Transferencia”. Trabajo investigativo, Universidad Nacional de Cuyo, 2013). https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf.
- Galindez Narváez, José Luis. “Breves comentarios de las Directrices de Precios de Transferencia en la era Post-BEPS en Latinoamérica”. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Accedido 22 de marzo de 2022. <https://www.ciat.org/breves-comentarios-de-las-directrices-de-precios-de-transferencia-en-la-era-post-beps-en-latinoamerica/>
- Gómez Coteró, José de Jesús. *Precios de transferencia: Una visión jurídica*. México: Dofiscal, 1999.
- Grant Thornton. “Global Transfer Pricing Guide. Transfer pricing - Germany”. *Grant Thornton*, 15 de septiembre 2022, apartado: Advance Pricing Agreements (APA), dispute avoidance and resolution. <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/transfer-pricing-guide/transfer-pricing---Germany/>.
- Henshall, John. *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*. Reino Unido: Bloomsbury-Deloitte, 2013.
- Hortalá Vallvé, Joan y Soler Brava, Regina. “Los acuerdos previos de valoración”. En *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, dirigido por Teodoro Córdón Ezquerro. Madrid: CEF, 2016.

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/dispute/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

<https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/03.htm>

<https://www.nta.go.jp/english/MAP-Report/2020.pdf>

<https://www.nta.go.jp/english/07.pdf>

IMF/OECD. *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers March 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). *Transfer Pricing in Latin America and the Caribbean. A General Overview based on CIAT Data Transfer Pricing Information*. November 2019.

Japón. *Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines)*. National Tax Agency of Japan.

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

México. *Ley de Impuesto sobre la Renta*. 11 de diciembre de 2013.

Mitchell B. Carroll. *Methods of allocating taxable income, vol. 4 of League of Nations, taxations of foreign and national enterprises operating in more than one country*. Ginebra: Liga de Naciones, 1933. Reporte Carrol, No. c425 (b). 1933II.A.

OECD. *Advance Pricing Arrangement (APA). Statistics Reporting Framework. Enhancing Tax Certainty*. Paris: OECD Publishing, 2023.

———. *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*. Paris: OECD Forum on Tax Administration, 2023. <https://doi.org/10.1787/f0cad7f3-en>.

———. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2017*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2019.

———. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2022. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

OCDE/G20. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Resúmenes, Informes Finales 2015. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

- ONU Department of Economic & Social Affairs. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. New York, mayo 2021. ST/ESA/377.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Bogotá: Cámara de Comercio, 2003.
- Owens, Jeffrey. “The role of Tax Administrations in the current political climate”. *Bulletin for International Taxation IBFD* 67, n.º 3 (2013).
- Pérez Gómez Serrano, Carlos, Enrique Bolado Muñoz, y Isaác Gonzalo Arias Esteban. *Cóctel de medidas para el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia, con enfoque en el contexto de países de bajos ingresos y en vías de desarrollo*. Montevideo: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) / Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), 2009.
- Prado, Mario A. Licto Garzón, Carlos y Valarezo, Jorge Isaac. *Precios de Transferencia. Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*. Quito: Processum, 2008.
- République Française Direction Générale des Finances Publiques. “Advance Pricing Arrangement”. *Direction Générale des Finances Publiques*. Accedido 19 de abril de 2023. <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/advance-pricing-arrangement>.
- Ring, Diane M. “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation”. *Michigan Journal of International Law* 21, n.º 1 (1999): 144-233. <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol21/iss2/1/>.
- Santos Flores, Israel. “Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APA)”. Tesis de doctorado, Universidad Complutense de Madrid, 2018. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/1/T39514.pdf>.
- Serrano Antón, Fernando. *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Civitas-Thomson Reuters, 2010.
- Silberztein, Caroline, Granel, Benoît y Nguyễn-Lapierre, Laura. “France”. En Imke Gerdes, Altay Mustafayev y Gery Bombeke. *Transfer Pricing Handbook 2015*. Baker & McKenzie, 2015. Además, se puede acceder al Código General de Impuestos en <https://www.legifrance.gouv.fr/download/file/pdf/LEGITEXT000006069577.pdf/LEGI>.

- Trapé Viladomat, Montserrat. “Acuerdos previos de valoración”. En *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*. Coordinado por Néstor Carmona Fernández. Valencia: CISS grupo Wolters Kluwer, 2011.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “Los medios alternativos de solución de conflictos y el Derecho tributario internacional”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 3 (2004): 5-43. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/288/287>.
- United kingdom. *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. Chapter 8*. UK Public General Acts. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8?timeline=false>. Explicaciones técnicas del documento anterior puede encontrarse en: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/pdfs/ukpgaen_20100008_en.pdf.
- Waerzeggers, Christophe y Hillier, Cory. “Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime”. *International Monetary Fund IMF Legal Department*, mayo de 2016, num. 2.