

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MASTER EN TRIBUTACION**

**“LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APA’S):
CORRECTA SUSTENTACIÓN A EFECTOS DE SU IMPLEMENTACIÓN EN
ECUADOR”**

MARCO SANTIAGO ANDRADE HARO

DIRECTOR: DR. MIGUEL ANGEL BOSSANO RIVADENEIRA

QUITO, 2015

Quito, a 25 de noviembre de 2014

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
**SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Disertación intitulada **"LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APA'S): CORRECTA SUSTENTACIÓN A EFECTOS DE SU IMPLEMENTACIÓN EN ECUADOR"**, elaborada por MARCO SANTIAGO ANDRADE HARO, previo a la obtención del título de Magister en Tributación, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

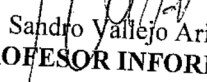
La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación aborda un tema especializado de poco desarrollo en el Ecuador, cual es el análisis de los Acuerdos Anticipados de Precios en materia de Precios de Transferencia y su aplicación en el Ecuador

El tema planteado en el plan de disertación adjunto, resulta de mucha actualidad, y resulta un enriquecedor aporte de actualidad en una materia poco estudiada y que cada vez adquiere mayor relevancia internacional, más aún en el contexto de la coyuntura económica mundial, por lo que considero que constituye un efectivo aporte en el campo de la investigación jurídica tributaria en el Ecuador.

En torno al marco teórico, considero que es suficiente al igual que la justificación y la delimitación del campo a investigar. La bibliografía incluida es adecuada, aunque se requerirá en el desarrollo de la investigación recurrir a otras fuentes doctrinarias y de legislación comparada que permitan un mejor resultado de la investigación. Finalmente, el esquema propuesto resulta pertinente y su estructuración permite un desarrollo organizado de la investigación.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Quito junio 2, 2014

Doctor
Santiago Guarderas I.
Decano de la Facultad de Jurisprudencia.
Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
Ciudad.-

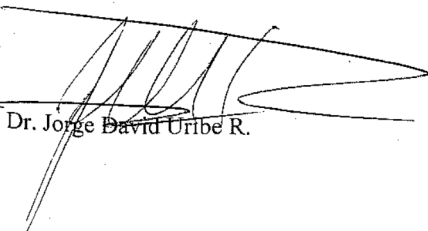
De mi consideración.

Conforme al pedido que se me efectuara mediante Oficio No. 5171-SJG-14 de fecha 30 de mayo de los corrientes, a continuación sírvase encontrar el informe cualitativo de la disertación de la maestría titulada **“LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APA S): CORRECTA SUSTENTACION A EFECTOS DE SU IMPLEMENTACION EN ECUADOR”** elaborada por el señor Marco Santiago Andrade Haro, previo a la obtención de magister.

1. La Disertación elaborada demuestra un trabajo investigativo a nivel jurídico, tanto a nivel nacional como en la legislación comparada, destacando la importancia de la implementación de los APA S a efectos tanto de control tributario, como de la práctica y el desarrollo del Comercio Internacional.
2. La Disertación demuestra un importante dominio del tema ene esta materia.
3. En cuanto se refiere al tema de la Disertación, es de destacar que el mismo conlleva gran importancia y es de suma actualidad, toda vez que la incorporación de esta normativa y su implementación resulta de vital importancia en la interacción de la Administración Tributaria, el uso y aplicación de sus potestades, y el sano desarrollo del libre comercio entre partes vinculadas
4. La bibliografía y material utilizado, están acorde a la complejidad de la materia.

Por las consideraciones expuestas y toda vez que la Tesis cumple con todos los requisitos, la misma merece una calificación de 10 sobre 10.

Atentamente.



Dr. Jorge David Uribe R.

DEDICATORIA

Al soporte básico de mi desarrollo como ser humano, mi familia; en especial a mis primeros Maestros, mis padres Rosa Elena y Marco, quienes con su ejemplo, acciones y consejos me formaron en valores y principios que únicamente pueden venir de seres dedicados y entregados a vivir bajo los ideales que profesan, siempre considerando el beneficio de los suyos y de la comunidad a la que se deben.

ABSTRACT

En un mundo en el que la mayoría de negocios involucran transacciones entre empresas relacionadas, los Acuerdos de Precios Anticipados en materia de Precios de Transferencia – APA's son una alternativa eficiente y preventiva ante la determinación tributaria tradicional, que beneficia tanto a autoridades tributarias como contribuyentes. Este estudio constituye una innovadora propuesta con el fin de viabilizar la aplicación de legislación internacional tributaria de la cual Ecuador es parte (Convenios para evitar la Doble Imposición - CDI's). Primero se analiza el régimen jurídico tributario local de los Transfer Pricing, con base en las principales características de definen su naturaleza jurídica y los diversos métodos para aplicarlos. Posteriormente, se realiza un estudio pormenorizado de lo que son los APA's y de sus elementos trascendentes, las principales recomendaciones establecidas por la doctrina para su implementación, así como de los diversos enfoques que puede tener su ejecución. En este punto se incluye un análisis de la legislación local, la legislación comparada y de las Directrices que la OCDE. Luego de estudiar la base legal y conceptual que regula los Precios de Transferencia en Ecuador, se propone un modelo de APA en el cual se define las fases y las actividades básicas a desarrollarse, a efectos de negociar y poder beneficiarse de este tipo de acuerdos. En general, este estudio, pretende establecer la existencia de normativa local e internacional adecuada para la negociación de un APA por parte de las autoridades tributarias ecuatorianas.

AGRADECIMIENTO

Agradezco de manera muy especial a todas las personas que de alguna forma coadyuvaron a la culminación del presente trabajo intelectual; y, de manera particular al Doctor Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, catedrático que participó como Director de esta Disertación, y cuyo valioso aporte científico guio de forma acertada el perfil de la misma.

De igual forma, dejo constancia de mi agradecimiento a todas las instituciones que me abrieron sus puertas para la recopilación de los datos básicos indispensables para el desarrollo de la investigación.

Marco Santiago Andrade Haro

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I: PRECIOS DE TRANSFERENCIA	2
1.1. Antecedentes.....	2
1.2. Concepto y Definición.....	6
1.3. Naturaleza Jurídica de los Transfer Pricing.....	8
1.3.1. Sujetos	8
1.3.2. Operaciones Sujetas.....	10
1.3.3. Configuración	11
1.3.4. Principio de Independencia Efectiva – At Arm's Length.....	16
1.4. Aproximación Normativa.....	19
1.4.1. Análisis de Legislación Ecuatoriana	19
1.4.2. Análisis de Legislación Comparada.....	25
CAPITULO II: MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	31
2.1. Métodos Transaccionales Tradicionales	31
2.1.1. Método del Precio Comparable Independiente	32
2.1.2. Método del Precio de Reventa.....	34
2.1.3. Método del Margen sobre el Costo.....	35
2.2. Métodos Alternativos	37
2.2.1. Método de División de Utilidad Transaccional Neta	38
2.2.2. Método del Margen Neto de Utilidad Transaccional.....	40
2.3. Análisis Jurídico con respecto a la Legislación Vigente.....	43
2.3.1. Presupuestos Legales	43
2.3.2. Presupuestos Reglamentarios.....	45
CAPITULO III: LOS ACUERDOS DE PRECIOS ANTICIPADOS	48
3.1. Naturaleza de los Acuerdos de Precios Anticipados – APA's.....	48
3.2. Posibles enfoques para las reglas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios de transferencia.....	50
3.2.1. Enfoque Procedimiento Amistoso - Art. 25 del Modelo de CDI OCDE	50
3.2.2. Enfoque Legislación Local	51
3.2.3. Enfoque Cláusulas similares al Procedimiento Amistoso.....	51
3.3. Características de los Acuerdos de Precios Anticipados	51
3.3.1. Voluntariedad	52
3.3.2. Especificidad	54
3.3.3. Limitación temporal y condiciones	56
3.3.4. Certeza.....	57
3.3.5. Confidenciales.....	58
3.3.6. Carácter preventivo.....	59

3.4. Recomendaciones para la aplicación de los Acuerdos de Precios Anticipados.....	60
3.4.1. APA's bilaterales por sobre unilaterales	60
3.4.2. Ámbito de aplicación y operaciones objeto de APA's.....	61
3.4.3. Cooperación, coordinación y mejores prácticas para la implementación de APA's.....	62
3.4.4. Igualdad de acceso.....	63
3.5. Análisis comparado de aplicación de los APA's.....	64
3.5.1. Descripción breve del APA	65
3.5.2. Tipo de APA's (unilaterales, bilaterales y multilaterales).....	65
3.5.3. Sujetos obligados mediante un APA.....	66
3.5.4. Operaciones objeto de APA.....	67
3.5.5. Impuestos objeto APA	67
3.5.6. Criterios - Métodos.....	67
3.5.7. Tiempo estimado de respuesta.....	68
3.5.8. Vigencia del APA	68
3.5.9. Desistimiento del proceso de APA.....	68
3.5.10. Revisiones al APA.....	68
3.5.11. Cancelación un APA	69
3.5.12. Revocación de un APA	69
3.5.13. Renovación de un APA.....	70
3.5.14. Recursos aplicables.....	70
3.5.15. Reportes y auditoría del APA e información confidencial.....	70
CAPITULO IV: MODELO DE ACUERDO DE PRECIOS ANTICIPADOS SUGERIDO –	
CONCLUSIONES.....	73
4.1. APA's en la legislación ecuatoriana	73
4.2. Fases para la formación de un APA.....	76
4.3. Modelo de APA sugerido.....	77
4.3.1. Reuniones Preliminares y objetivos.....	77
4.3.2. Modelo de Carta petición para el inicio de negociación de APA Bilateral.....	77
4.3.3. Modelo de Oficio de aceptación inicio de negociación de APA Bilateral.....	77
4.3.4. Guía para el desarrollo de la petición Formal de un APA Bilateral	77
4.3.5. Plan de Acción para la negociación de un APA Bilateral	77
4.3.6. Modelo de APA Bilateral	77
4.4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	77
BIBLIOGRAFÍA.....	87
ANEXO I.....	95
ANEXO II.....	97
ANEXO III.....	100
ANEXO IV	105
ANEXO V	111
ANEXO VI	113

INTRODUCCIÓN

La generalizada internacionalización de las operaciones mercantiles (más del 60% de las mismas se realizan entre empresas que tienen algún grado de vinculación o relación) derivó en la necesidad de su estudio y regulación a través del establecimiento del Régimen de Precios de Transferencia; cuyo único objetivo es, el justo pago del impuesto sobre la renta en la jurisdicción donde se genera la misma. Esta tendencia no es una novedad, ya que, en países como los Estados Unidos de Norteamérica y otros del primer mundo, existe legislación al respecto desde hace ya mucho tiempo (1928).

Lo que si presenta reciente aplicación, son los Acuerdos de Precios Anticipados en materia de Precios de Transferencia – APA's, los cuales, constituyen una alternativa preventiva para los contribuyentes versus la determinación tributaria tradicional; y además, benefician a las autoridades tributarias que los han implementado.

Existe una referencia normativa en nuestro ordenamiento jurídico respecto de las Directrices a seguir en materia de Precios de Transferencia establecidas por la OCDE; en dicho documento, se desarrolla de forma extensa la importancia y beneficio de considerar la implementación de los APA's como mecanismo de prevención de conflictos en materia tributaria, pero no ha sido más que una recomendación hasta el momento. Las diversas reformas tributarias patrocinadas por varios Gobiernos, ha incrementado la legislación en materia de Precios de Transferencia, pero la misma ha estado enfocada en darle fortaleza a lo estrictamente procedimental, desviándose de otra de las facetas que se promueve en las Directrices de la OCDE, como es el carácter preventivo que puede tener la implementación de APA's.

La falta de utilización y el desconocimiento de la legislación tributaria internacional que mantiene un país, a través de los convenios para evitar la doble imposición - CDI's que ha suscrito, genera problemas entre los contribuyentes que realizan operaciones con sus partes relacionadas extranjeras; puesto que, en atribución a las legislaciones internas de cada jurisdicción tributaria se realizan ajustes a las bases imponibles, que en muchos casos producen doble imposición internacional sobre una base imponible que podría beneficiarse de los efectos de un tratado internacional, lo cual resulta ilógico e injusto.

CAPITULO I: PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1. Antecedentes

El crecimiento incesante del comercio internacional, la mayor apertura de las fronteras y el dinamismo de las relaciones comerciales entre los países afectó en cierta forma a los países que no presentaban las mismas libertades fiscales en relación a los denominados Regímenes Preferentes o Paraísos Fiscales; este hecho, fomentó la deslocalización de ingresos que por concepto de impuesto a la renta serían objeto de imposición en cada jurisdicción, puesto que, los grupos multinacionales buscaban regímenes fiscales más favorables a sus intereses.

Ante esta realidad, surge el Régimen de Precios de Transferencia como una herramienta para verificar el origen y destino de los ingresos generados en operaciones entre partes relacionadas internacionales; en términos generales, lo que se busca con su implementación es evitar que las ganancias o pérdidas generadas en un país se puedan canalizar hacia otra jurisdicción con un régimen fiscal más beneficioso, en detrimento de una o varias administraciones tributarias que pudieran tener derecho a gravar dichas rentas.

La normativa técnica que regula los Precios de Transferencia (Transfer Pricing en su acepción en inglés), se encuentra incluida en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE e instrumentos internacionales como Convenios para evitar la Doble Tributación y Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria, básicos para determinar la actuación de los contribuyentes y para que las autoridades tributarias tengan los elementos necesarios que faciliten la determinación tributaria de dichos Precios de Transferencia. Estos últimos constituyen el elemento coercitivo y la base de desarrollo de diversas normativas locales, que exigen el cumplimiento bajo los lineamientos plasmados en los tratados tributarios, ya que verifican o en su caso sancionan la actuación indebida del contribuyente¹.

El objetivo del intercambio de información impositiva entre países es obtener conocimientos que le permitan establecer como se determina y se recauda los correspondientes impuestos, con el fin de prevenir la erosión de las bases sujetas

¹ Herbert Bettinger Barrios, Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales (10ª. ed.; Méjico: Ediciones Fiscales ISEF, 2000), p. 40.

a imposición y por ende evitar la evasión y la doble tributación internacionales; además este tipo de tratados, ayudan a conformar fuentes y bases de datos que facilitan la actuación de las administraciones tributarias.

Existen documentos históricos que constituyen la base del desarrollo del Régimen de Precios de Transferencia; el primero al que haremos referencia es a la Sección 482 del Internal Revenue Code – IRC de los Estados Unidos de Norteamérica, introducida en 1928 como sección 45. La norma primigenia autoriza al Secretario del Tesoro para que, en el caso de que se realicen transacciones entre empresas vinculadas, distribuya o impute los ingresos o las deducciones entre las organizaciones aludidas, si determina que es necesario para evitar la evasión de impuestos y que se refleje las rentas que deberían presentar claramente tales organizaciones.

El reglamento de 1935, interpretativo de la norma antes mencionada, contiene una primera definición de lo que se considera “precio normal de mercado”, según la cual este es el precio pactado por partes independientes, dándole especial connotación al elemento de la independencia de las partes.

La OCDE incorpora estos preceptos en su Modelo de Convenio Tributario sobre el Ingreso y el Capital (para evitar doble imposición) en 1963; pero el verdadero aporte a la temática de los Precios de Transferencia que brinda esta organización se plasma en los informes de 1979, 1984 y 1995, luego que en el seno de la OCDE se creara el Comité de Asuntos Fiscales en 1971, con el único fin de cooperar con sus países miembros y sugerir políticas tributarias para el mejor desarrollo de las economías de éstos.

Un documento base para el desarrollo de las discusiones en el seno de la OCDE fue el reglamento que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América publicó acerca de transacciones intrasocietarias (operaciones intragrupo) en 1968.

Respecto del Informe de la OCDE de 1979, denominado “Transfer Prices and Multinational Enterprises”, se resalta la presentación de la problemática como una visión de conjunto; y, las consideraciones respecto de los métodos válidos para la aplicación a las transacciones en base al principio del precio normal de mercado abierto². En el anexo a este informe también se recomienda a las administraciones

² Norberto Pablo Campagnale, y otros, El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2000), pp. 100 - 102.

tributarias la realización de ajustes de Precios de Transferencia, con el propósito de asegurar una correcta imposición y la necesaria cooperación entre las diferentes naciones miembros de la OCDE. Este informe se complementa con el emitido en 1984, en el cual se desarrollan temas como el procedimiento amistoso y los ajustes correlativos en los Precios de Transferencia, la imputación de los costes de gestión y servicios asumidos por las casas matrices, la definición de costes de los accionistas, entre otros.

Los aportes dejados por estos dos informes fueron trascendentales y causaron importantes impactos en materia de Transfer Pricing³; pero es el informe de 1995 el que logra integrar todos los trabajos anteriores desarrollados por la OCDE desde 1979. Esto se dio por cuatro razones fundamentales:

- a) La necesidad de agrupar los informes de 1979 y 1984 con los trabajos realizados en esta materia;
- b) Actualizar los principios establecidos en 1979 a la nueva realidad mundial, tanto tecnológica como económica;
- c) Aclarar las ambigüedades acerca de los principios de 1979 respecto de los métodos basados en el reparto de utilidades ya que en su aplicación se producen una serie de interpretaciones distintas; y,
- d) Analizar el impacto en países que han revisado su legislación y práctica tributarias desde 1979.

Fruto de este estudio se concluye en el informe de 1995, que el método que más se compagina con el Principio de Independencia Efectiva (At Arm's Length), es el método de Precio Comparable no Controlado, pero por la dificultad de aplicación de este, se establecen dos criterios tradicionales adicionales, el método de Precio de Reventa y el de Margen de Utilidad.

En la presidencia de Ronald Reagan, en 1986, se dictan una serie de modificaciones en la sección 482 del IRC, con esto la legislación norteamericana se aparta del principio At Arm's Length aplicando el criterio de beneficios proporcionados a la renta y toma su propia evolución⁴, entrando en conflicto directo con las normas establecidas en el seno de la OCDE. Actualmente se distinguen

³ Hubert Hamaekers, "Precios de Transferencia. Historia, Evolución y Perspectivas", en Fiscalidad Internacional (España: Centro de Estudios Financieros, 2001), pp. 267 - 270.

⁴ Ibid., pp. 270 - 282.

claramente dos fuentes normativas diferenciadas: la Sección 482 del IRC y las Directrices OCDE.

Existen otros documentos que, refiriéndose a temas para evitar doble imposición, han dejado importantes aportes en materia de Precios de Transferencia, es el caso de los modelos de la Sociedad de Naciones (antecesora de la ONU) que enfocan temas importantes como la relación entre empresas asociadas contenidos en el Modelo de Convenio de 1927.

Respecto de la relación entre empresas asociadas se formula la Unitary Entity Theory⁵, según la cual se considera a la empresa matriz y a sus filiales como un solo ente que debe tributar sobre una renta global determinada a través de los diversos criterios forfetarios, lo que permite convenir anticipadamente un precio global.

En 1933, se da un Modelo que no fue aprobado formalmente pero que dejó un valiosísimo aporte formulando la Separate Accounting Theory⁶, la cual plantea que, cada empresa relacionada debe considerarse autónoma en lo correspondiente a la determinación de la renta, no se acepta la fusión de la renta de la controlante con la controlada.

En nuestro país el tratamiento de este tema es bastante reciente, tanto así que, en diciembre del año 2004 se aprobó una reforma al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su parte pertinente incluyó normas y criterios acerca de Precios de Transferencia, luego de lo cual, se dieron reformas legales posteriores; procedimiento poco ortodoxo, puesto que la lógica jurídica diría que de la ley surge su norma reglamentaria y no al revés.

Nuestra legislación acoge el criterio At Arm's Length, por lo tanto, sigue las directrices de la OCDE que:

... constituyen un corpus de criterios, de indicaciones y de instrumentos que deberían contribuir a alinear de manera unívoca las legislaciones nacionales y los comportamientos de las administraciones fiscales; en especial, porque contemplan las diversas posibilidades según las cuales los precios pueden determinarse.⁷

Es preciso aclarar que en el presente trabajo de disertación, utilizaré

⁵ Francesca Balzani, "El Transfer Pricing", en Curso de Derecho Tributario Internacional, comp. por Víctor Uckmar (Tomo I; Bogotá: Editorial Temis, 2003), pp. 381 - 382.

⁶ *Ibíd.*, pp. 382 - 383.

⁷ Pietro Adonnino, "La Planificación Fiscal Internacional", en Curso de Derecho Tributario Internacional, comp. por Víctor Uckmar (Tomo I; Bogotá: Editorial Temis, 2003), p. 76.

indistintamente los términos “Precios de Transferencia” o “Transfer Pricing”, ya que corresponden al mismo concepto.

1.2. Concepto y Definición

El concepto Precios de Transferencia se compone de dos palabras; definir cada una de ellas, nos da una idea que no expresa en sí mismo lo que implica este tema tan especializado del Derecho Tributario.

Apriorísticamente, se podría decir que es el precio acordado inherente a una transacción, lo cual no es ningún descubrimiento; por consiguiente, para dar una real idea de lo que implica, es necesario analizar diversas definiciones respecto del tema. Existen tantas definiciones como autores que han escrito sobre esta temática; a continuación expondré algunas definiciones consideradas relevantes, a fin de que el concepto Precios de Transferencia quede explicado y aprehendido.

Hubert Hamaekers en su trabajo (Precios de Transferencia. Historia, Evolución y Perspectivas) toma una definición que dice: “El Precio de Transferencia es la cantidad cobrada por una parte de una organización por un producto o servicio que ella provee a otra parte de la misma organización”⁸.

Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, por su parte los definen como “...los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son negociados entre empresas vinculadas económicamente”⁹.

Tulio Rosembuj, cita una definición de Transfer Pricing desarrollada por el Tribunal Supremo de España en una sentencia expedida el 19 de enero de 1996, la cual establece que:

...son aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos.

El autor Jorge Pérez Mascuñán en su trabajo titulado Precios de Transferencia, recoge el criterio de Sanz Gadea, según el cual existe precio de transferencia cuando “...una relación económica entre dos entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional se concierta a un precio diferente de aquel que se

⁸ Horngren, y otros, Introduction to management accounting, 1996, citado por Hubert Hamaekers, “Precios de Transferencia. Historia, Evolución y Perspectivas”, en Fiscalidad Internacional (España: Centro de Estudios Financieros, 2001), p. 261.

⁹ Norberto Pablo Campagnale, y otros, Op. Cit., p. 97.

hubiera pactado entre dos entidades independientes”¹⁰.

Bettinger Barrios entiende como precio de transferencia a:

...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 utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.¹¹

El español García Prats, expositor dentro de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas adelante en Quito, plantea una definición en el sentido de que: “El Precio de Transferencia puede definirse como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo, a una entidad o parte de dicho grupo”¹².

La definición establecida por la OCDE, viene a ser el punto de referencia para la mayoría de autoridades tributarias que manejan este régimen dentro de sus legislaciones tributarias, la misma dice que: “... Los precios de transferencia son los precios por los cuales una empresa transfiere bienes físicos o activos intangibles o provee servicios a empresas relacionadas...”¹³

Podríamos seguir enunciando muchas más definiciones y cada una de ellas responderá al punto de vista que maneja quien la utiliza; de tal forma, podría ser que a nivel empresarial se considere a los Transfer Pricing como un término empleado para referirse a los precios pactados en sus operaciones intragrupo sean o no multinacionales, los cuales normalmente recaen sobre la transferencia de bienes tangibles e intangibles y la prestación de servicios; mientras que por el otro lado, desde la óptica de las administraciones tributarias, se los consideraría como herramientas o lineamientos internacionales cuyo objetivo es proteger la base gravable a la cual tienen derecho las diferentes jurisdicciones fiscales, ante operaciones realizadas por empresas multinacionales que pudieran afectarlas. La

¹⁰ Eduardo Sanz Gadea, Impuesto sobre Sociedades (3ª. ed.; Editorial Estudios Financieros, 1991), citado por Jorge Pérez Mascuñán, “Precios de Transferencia”, en Las Últimas Reformas Fiscales y su efectividad frente al Fraude, AEDAF (Madrid: Publigraphis, 1995), p. 350.

¹¹ La importancia del término precio de transferencia radica y se sustenta en los soportes que permitan que se verifique el cumplimiento impositivo de un contribuyente en otro país, y esto se logra únicamente si estos se consagran en convenios, acuerdos o tratados de tipo bilateral o multilateral. El principio de precio de transferencia requiere de la interacción de dos o más autoridades tributarias para controlar a los sujetos pasivos, de otra forma no funciona. Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., pp. 41 y 234.

¹² La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: a) una transacción económicamente valuable, que es b) realizada entre dos partes relacionadas o asociadas. Francisco García Prats, Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea, en CD Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Quito: IEDT, 2004), p. 4.

¹³ OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Prefacio, Párrafo 11.

regulación y el control de este tipo de operaciones, no debería implicar la generación de nuevos impuestos, ya que, por lo general los controles de Precios de Transferencia recaen sobre impuestos directos (como los relacionados con la renta, el patrimonio, entre otros) en transacciones entre un local y sus partes relacionadas del exterior, procurando tener un efecto neutro.

1.3. Naturaleza Jurídica de los Transfer Pricing

Es complejo describir su naturaleza jurídica, en primer lugar, porque este concepto tiene inherente a su esencia un elemento económico, el cual resulta bastante difícil de regular mediante normas legales, por la misma naturaleza de los mercados nacionales e internacionales en los cuales se dan las transacciones que podrían ser objeto de estudio. Adicionalmente, como ya lo mencione en líneas anteriores, existen autores que se refieren a los Transfer Pricing como un mecanismo de control tributario utilizado por parte de las administraciones tributarias de cada país, mientras que, en el otro lado de la moneda están los grupos multinacionales que entienden al fenómeno como un elemento importante para su estrategia de planificación fiscal internacional.

El régimen de Precios de Transferencia tiene elementos característicos que lo configuran; corresponde realizar un análisis de los mismos, con el fin de visualizar claramente el porqué de las perspectivas que defienden una y otra posición acerca de la naturaleza del tema.

1.3.1. Sujetos

Al hablar de sujetos nos referimos tanto a los sujetos activos como a los pasivos.

El sujeto activo por excelencia es el Estado representado por las administraciones tributarias denominadas de diversa manera según cada país; en nuestro caso es el Servicio de Rentas Internas – SRI, cuyas siglas coinciden con las de IRS norteamericano, que en realidad es de donde adoptan su nombre muchas legislaciones.

En relación a los sujetos pasivos, los procedimientos de precios de transferencia se aplican a las personas morales residentes en el país, a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas, a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como las bases fijas y a los fideicomisos, es decir, a todo tipo de contribuyente considerado como tal y que

además sea parte relacionada.

Es claro que la existencia de cierta vinculación entre las partes (sujetos pasivos) es un elemento necesario para la aplicación de los Transfer Pricing, puesto que, los intereses mutuos y afanes comunes deben reflejarse en las transacciones que realicen entre sí. Si no se presenta lo antes mencionado, no podría exigirse la aplicación de ninguna de las metodologías establecidas para determinar los Precios de Transferencia.

Dentro del estudio de los sujetos de la relación jurídico tributaria, el concepto establecimiento permanente requiere una consideración especial, ya que se ve relacionado con distintos mecanismos y principios enmarcados en instrumentos internacionales como convenios, tratados y acuerdos.

Establecimiento permanente es, ...cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales y se entenderá, entre otros, a las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos naturales.¹⁴

Un elemento característico del establecimiento permanente es el ánimo de permanencia, es decir, que no tenga el carácter de temporal; esto implica que, el lugar de negocios tenga un sitio geográficamente determinado donde se asiente materialmente, sea o no de su propiedad. Además, para que se considere como establecimiento permanente, la empresa debe ejercer sus actividades total o parcialmente a través del mismo.

El establecimiento permanente cesa en sus funciones únicamente por dos causas, por la carencia definitiva de un lugar fijo de negocios o con el fin de las operaciones por las que fue constituido, es decir una interrupción temporal nunca se considerará como cese de operaciones.

Este concepto tiene mucha importancia para la aplicación de los Convenios o Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición – CDI's, pues aclara cómo se debe proceder en el caso de que 2 o más jurisdicciones tributarias tuvieran derecho a gravar una determinada renta, con el fin de que el contribuyente no pague 2 veces el correspondiente impuesto; en otras palabras, cualquier empresa de un país contratante de un CDI gravará sobre sus beneficios en otro estado contratante, sólo en caso de mantener un establecimiento permanente en este último estado y solo en relación a los ingresos que le sean imputables a dicho

¹⁴ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 44.

establecimiento en el otro estado contratante.

1.3.2. Operaciones Sujetas

En nuestro país al igual que en otros muchos se han establecido las operaciones que se sujetan al régimen de precios de transferencia, de manera general podemos ver que estas operaciones son las que a continuación se enumeran:

1. Las de financiamiento;
2. Las de prestación de servicios;
3. Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles;
4. Las de explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible;
5. La enajenación de acciones.¹⁵

Todas estas operaciones deben ser realizadas entre empresas relacionadas, sean personas morales (residentes o no en el país), personas físicas, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero; es decir, por cualquiera de los sujetos pasivos que se podrían enmarcar dentro de esta materia, según la legislación interna que cada jurisdicción impositiva maneje.

De manera general, para el análisis de cualquiera de las diferentes operaciones que podrían darse entre partes relacionadas, se debe considerar diversos elementos tanto económicos como legales (activos, funciones y riesgos), los cuales resultan esenciales a fin de verificar la realidad de las transacciones y de los resultados que se obtengan de las mismas; así por ejemplo, dentro de las operaciones de financiamiento, será necesario estudiar elementos como: el monto del crédito principal, el plazo por el que se otorga, las garantías que se rindan, la solvencia del deudor, la tasa de interés, entre otros.

En las transacciones relacionadas con la prestación de servicios, se deberá atender en especial, si los montos pagados por dichos servicios son distintos a los existentes por servicios similares en transacciones independientes entre no relacionados y bajo similares condiciones. Para este tipo de operaciones, se debe observar si el servicio implica un conocimiento técnico o si el precio es proporcional al beneficio obtenido; además, dicho servicio se debe encontrar directamente relacionado con el giro del negocio del contribuyente, lo que implica una proporcionalidad entre los ingresos y las deducciones (gastos que ayuden a obtener

¹⁵ *Ibíd.*, p. 45.

mantener o mejorar ingresos).

Las terceras operaciones listadas (uso, goce o enajenación de bienes tangibles), tienen relación directa con la renta o el precio que se pacte sobre el bien objeto de transacción y si la misma difiere o no de lo que se hubiere cobrado por ello en el caso de bienes idénticos o similares en transacciones independientes en condiciones similares. Por supuesto que, se tomará en cuenta el precio de adquisición, la inversión del dueño del bien sobre el que se dispone, el costo del mantenimiento, tipo de bien, condiciones del bien, entre otras que se consideren relevantes.

En lo que respecta a las transacciones sobre intangibles, se considera la suma total de los pagos por regalías relacionadas con la concesión de marcas, licencias, patentes o registros recíprocos cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas, y si los mismos son distintos a los que se hubiere pactado por bienes idénticos o similares ente partes independientes en condiciones similares. De no encontrar transacciones comparables la autoridad tributaria determinará los costos respecto de los precios normales de mercado tanto interior como exterior y de ser necesario efectuar valoraciones.

Por último en las transacciones que implican enajenación de acciones (ganancias de capital), se debe considerar elementos como: el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

A todo lo anteriormente anotado, hay que advertir que las metodologías de Precios de Transferencia también se aplican en operaciones o actos gratuitos que reflejen una contraprestación¹⁶, y que las consideraciones arriba señaladas entran en el estudio de los criterios de comparabilidad.

1.3.3. Configuración

Luego de haber descrito los sujetos y el objeto de estudio de los Transfer

¹⁶ La aplicación de ajustes por precios de transferencia comprenden una serie de pasos jurídicamente diferenciados. En primer lugar está el reconocimiento de que una transacción entre entidades vinculadas deba ser considerada una operación onerosa gravada... Establecida la onerosidad de la transacción, es necesario establecer la cuantía de la misma... El procedimiento de determinación del monto de la transacción puede tener atributos de ficción, de presunción o de regla de valor, según la aproximación que tome cada legislador, y ello afectará la carga de la prueba y los elementos de defensa del contribuyente. Rudolf Röder, Aspectos Jurídicos Referidos a los Ajustes por Precios de Transferencia, en CD Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Quito: IEDT, 2004), pp. 2 – 3.

Pricing corresponde estudiar su fisonomía específica; esto nos permitirá observar en forma mucho más práctica el evento de que la autoridad pretendiera determinar un ingreso acumulable o una deducción. Para ello la administración deberá realizar un estudio que refleje resultados en situaciones similares entre terceros independientes.

Es común que las normas acerca de Precios de Transferencia sean aplicables a transacciones efectuadas por un contribuyente residente con un no residente relacionado, tal como en los países industrializados; sin embargo, existen jurisdicciones en las que esto solo es aplicable a ciertas operaciones, o en las que se ha legislado según el tipo de operación. En Sudamérica observamos esto en la legislación argentina, ya que la misma consagra una norma específica para el caso de transferencia de bienes y otra para aplicable a lo que es transferencia de tecnología.

También existen países donde no se ha legislado al respecto de los precios de transferencia, pero se ha tratado el fenómeno con normas que tienen diferentes finalidades (distribución oculta de utilidades, atribución voluntaria de beneficios, normas de subcapitalización, determinación arancelaria, entre otras). Además en gran parte de los países que poseen legislación sobre Transfer Pricing resultan aplicables, tratados internacionales vigentes acerca de simulación, elusión, distribución oculta de utilidades, subcapitalización, etc.

Como ya manifesté, el ámbito de aplicación de los Precios de Transferencia es particularmente definido a relaciones u operaciones internacionales, sin perjuicio de ello, en ciertas legislaciones también se aplican entre sociedades residentes, indistintamente en operaciones entre sedes y establecimientos permanentes y viceversa.

Los ajustes que se deriven de la aplicación por parte de la autoridad de uno de los métodos de precios de transferencia, técnicamente se realizan para el caso de impuestos directos, tales como los relacionados con renta o patrimonio; sin embargo, existen salvedades como en el caso de las normas aduaneras e inclusive relacionadas con tributos indirectos. En relación con este tipo de ajustes por parte de la autoridad tributaria, el abogado tiene el deber de cuidar que los actos mediante los cuales se implementen se apeguen a derecho, además de que las pruebas son o no tendenciosas, debiendo demostrarse por sí solo el hecho económico por el que se genere el posible ajuste.

1.3.3.1. Presupuesto Subjetivo:

Uno de los aspectos dentro de la configuración de los precios de transferencia es la existencia de relaciones especiales entre las empresas relacionadas.

El Art. 9 del Modelo de CDI de la OCDE, que define el Principio de Independencia Efectiva, sirvió como base para su adopción en las legislaciones internas de varios países, entre ellos el Ecuador; este principio, es el pilar sobre el cual se desarrolla el Régimen de Precios de Transferencia. En este documento se establecen ciertos requisitos a considerarse para lograr la aplicación de normativa entre partes relacionadas:

- a) Una empresa de un Estado contratante participa -directa o indirectamente- en la dirección, en el control o en la capital de una empresa de otro Estado contratante, o bien;
- b) Las mismas personas participan -directa o indirectamente- en la dirección, en el control o en el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

Es muy importante el papel que lleve adelante el abogado en lo referente al análisis, argumentación y defensa en el caso de empresas vinculadas; siendo su principal tarea, evidenciar que la detentación accionaria existente entre empresas relacionadas, no condiciona por sí misma, los acuerdos que lleven adelante entre estas.

La posición accionaria es una participación directa en el capital social de las empresas y estas son sólidas dependiendo de su dinamismo en el desarrollo de su objeto social, está dinámica se ofrece en las operaciones en el mercado, tratando de que el bien o servicio sea competitivo en precio y calidad, por lo que si su precio es el mismo entre ellas, como ante terceros, no se configuran los precios de transferencia.¹⁷

Para el estudio referente a las relaciones entre empresas basado en el paquete accionario de las mismas, desde la perspectiva legal, es indispensable el estudio corporativo y el comportamiento del grupo de vinculadas¹⁸.

Por otra parte, en lo concerniente al poder de rectificación la mayor parte de estados ha establecido que se lo puede ejercer en el caso de encontrarse las dos

¹⁷ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 50.

¹⁸ Las operaciones entre compañías relacionadas pueden ser contrarias a la regla de libre mercado, e incluso, pueden llegar a generar competencia desleal. La vinculación puede ser considerada también como una imperfección del mercado.

partes sujetas al mismo poder de control¹⁹. También existen normativas en otras jurisdicciones que atribuyen relevancia a las decisiones de los accionistas minoritarios, los cuales con su participación condicionan el control de la empresa e inclusive pueden determinar una operación.

En la práctica, lo que asume relevancia en la materia es la efectividad del poder de control; es decir, más que la forma en que se ejerce prima el modo como se ejerce en concreto. Además de observar si existe o no vinculación accionaria, se debe mirar el caso de que una sociedad en sus relaciones comerciales con otra tenga un grado del denominado poder de injerencia comercial.

El control que se ejerce sobre una empresa puede ser de hecho o de derecho. Se considera de derecho, cuando una compañía residente en un estado se encuentra sometida al control de otra que no es residente (la cual posee mayoría accionarial en la primera) y despliega funciones que le aseguran poder decisorio.

El control es de hecho, cuando se origina en relaciones contractuales, comerciales o de hecho; debe considerarse que también se da una relación de interdependencia en el caso que un mismo tercer sujeto posea una parte sustancial del capital en las empresas relacionadas (sin ser mayoritaria) o en el caso de que sean administradas por los mismos sujetos.

1.3.3.2. Presupuesto Objetivo:

Es lo que se conoce como la anormalidad del valor atribuido por los participantes en la operación al bien o servicio transferido o prestado entre partes relacionadas.

Dicha anormalidad se origina en la diferencia entre el valor establecido para la operación y un valor de referencia²⁰, que se halla individualizado en el principio de precio de libre competencia. Tal principio es adoptado por todos los países en cuya legislación los precios de transferencia están regulados, pero esto no quiere decir que existan los mismos mecanismos de determinación para este principio en todas las jurisdicciones; ahí la importancia de los informes y las

¹⁹ El concepto técnico de control, si bien es de vital importancia, de todas formas está lejos de agotar las hipótesis posibles de vinculación relevante asumidas por los diversos Estados como fundamento para la aplicación de la normativa sobre transfer pricing. Francesca Balzani, Op. Cit., p. 389.

²⁰ Los supuestos más importantes que se utilizan para tener una referencia del comportamiento comercial y de servicios, son aquellos orientados a determinar el parámetro adecuado de los precios corrientes, tanto en el mercado interior, como exterior. El costo es otro importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia. Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 49.

directrices de la OCDE sobre Transfer Pricing, ya que constituyen un punto de referencia y guía, pues presentan una serie de reglas de aplicación relativamente flexibles para asegurar la función de marcar los límites dentro de los cuales encuentran su aplicación los distintos métodos de valuación para operaciones entre partes relacionadas.

El análisis económico de las operaciones resulta importantísimo en la configuración de los precios de transferencia, pues para la realización del mismo se toman en cuenta diversos elementos que inciden en la anormalidad del valor que se le podría atribuir a la operación comercial. Así por ejemplo, la política fiscal aplicable en un país podría incidir directamente en esto, en el caso de jurisdicciones que mantengan políticas que estimulen la exportación o la eliminación de barreras arancelarias, las cuales afectan el precio que se podría pactar tanto entre relacionadas como entre independientes en la transferencia de bienes o servicios.

En otras palabras: “El precio de transferencia es el que resulta del análisis y de la valoración de las pruebas que se aportaron y se instrumentaron a través de la participación de expertos contables y económicos”²¹.

El presupuesto objetivo de la normativa estudia específicamente la anormalidad de las condiciones de la transacción entre partes relacionadas; trata la anomalía en sí misma confrontándola con las circunstancias que hubieren existido en una operación comercial efectuada entre partes independientes. Revela que no solo existe una relación a través del acuerdo de las voluntades, sino también se busca un beneficio más allá del contractual, el cual podría tener efectos en cuanto al cumplimiento impositivo.

En consecuencia, se puede concluir que el presupuesto objetivo se restringe únicamente a las operaciones entre entidades vinculadas sujetas al régimen de precios de transferencia, sobre las que se dan anomalías (deben ser claramente establecidas en el ordenamiento jurídico); y, por consiguiente, no se abrían considerado en otros actos o contratos en condiciones de mercado.

Al momento en que confluyen los presupuestos antes mencionados, existe la posibilidad de que se configure un tema relacionado a precios de transferencias; no obstante, no es suficiente quedarse en el análisis frío de estos elementos para establecer los efectos de la operación; cada transacción debe analizarse de manera individual y bajo diversos métodos establecidos por la técnica de Transfer Pricing

²¹ *Ibíd.*, p. 51.

específica.

1.3.4. Principio de Independencia Efectiva – At Arm’s Length

Conocido además como principio de “precio normal de mercado”, de “valor de mercado”, de “plena concurrencia”, de “libre concurrencia”, de “plena competencia”, entre otros según el autor que traduzca la acepción. Una aproximación al verdadero sentido de la expresión anglosajona lo define como: “principio de independencia entre las entidades asociadas, a la hora de realizar la corrección de las bases imponibles”²².

Tal como lo he señalado, el Art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, es la referencia fuente que contiene la definición de este principio, la cual ha sido adaptada por la mayoría de legislaciones a nivel mundial²³ para integrarla a sus legislaciones locales. El párrafo 1 de este artículo expresamente señala:

...[Cuando] se crean o imponen condiciones entre dos empresas [relacionadas] en sus relaciones comerciales o financieras las cuales difieren de aquellas que hubieran sido pactadas entre empresas independientes, cualquier utilidad que, de no ser por esas condiciones, hubiese sido acumulada por una de las empresas y, por causa de esas condiciones, no fue acumulada, puede incluirse en la utilidad de esa empresa y gravarse en consecuencia...²⁴

Para efectos tributarios, el espectro establecido en la definición antes citada, resulta bastante amplio ante el caso de presentarse una alteración de Transfer Pricing. Las razones más diversas pueden condicionar el precio de transferencia y por lo tanto adquieren relevancia, sobretodo en el momento que afectan las ganancias derivadas de las operaciones entre empresas asociadas o parte de un grupo multinacional. Existen dos orígenes diferentes de los cuales surge el principio de independencia efectiva:

- a) En algunos países de la Europa continental, este principio permite el ajuste de la renta de los accionistas de las empresas, cuando reciben beneficios de una sociedad que no los declaró como beneficios. A estos beneficios se los conoce como dividendos implícitos o distribuciones ocultas de dividendos, inicialmente el enfoque era interno de cada país.

²² Francisco García Prats, Op. Cit., p. 7.

²³ En las dos convenciones, en la de la OCDE y en la de los Estados Unidos de Norteamérica, es similar. UNCTAD, Fijación de Precios de Transferencia (Vol. I; Ginebra: Publicaciones de las ONU, 2001), p. 20.

²⁴ OCDE, Directrices de Precios de Transferencia para empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Traducción y edición: Ernst & Young México, p.43

- b) Gran Bretaña y los Estados Unidos de Norteamérica, pioneros en materia de Precios de Transferencia, introdujeron normas relativas a este tema en la I Guerra Mundial; en principio las normas anti elusión que se establecieron, buscaban evitar que los beneficios de las empresas se trasladaran a sus vinculadas en el extranjero.

De cualquier manera el hecho es que ambos orígenes se basan en el principio de neutralidad,...ahí los accionistas mayoritarios están en la misma posición que los demás accionistas y los contribuyentes vinculados están en igualdad con los no vinculados, gracias a la aplicación del principio at arm's length se neutraliza la ventaja de los primeros.²⁵

Existen diversas formas mediante las cuales cada país ha integrado el Principio de Independencia Efectiva en sus legislaciones internas; así, cuatro de las más conocidas son:

- Países cuyas legislación tributarias hace referencia implícita o explícitamente al precio at arm's length y a los ajustes en caso de desviaciones;
- Países que permiten el ajuste de precios de transferencia en caso de empresas vinculadas sin referencia directa al principio at arm's length;
- Países como Brasil (caso especial), cuya legislación dispone de normas sobre deducibilidad de costes de bienes importados así como de reconocimiento de rentas provenientes de exportaciones, a efectos de establecer y controlar los precios implícitos en dichas transacciones; y,
- Países con una amplia base normativa desarrollada en tribunales, relacionada con precios de transferencia.

De la definición del principio desarrollado por la OCDE, surgen ciertas características²⁶ y elementos a considerarse para su estudio, tales como:

- El análisis de la transacción,
- La comparabilidad de la transacción,
- El reconocimiento de las transacciones tal como han sido

²⁵ Hubert Hamaekers, Op. Cit., p. 263 – 264.

²⁶ Norberto Pablo Campagnale, y otros, Op. Cit., pp. 100 – 101.

estructuradas legalmente por las partes,

- Las características de mercado abierto y disponibilidad de la información por parte del contribuyente.

La crítica más importante que se hace a la definición de la OCDE es que adopta el enfoque de empresas separadas, dejando sin efecto los beneficios dados en la integración de los negocios; además no resulta aplicable en situaciones en que empresas vinculadas lleven adelante operaciones en las que independientes no emprenderían directamente.

En base a este análisis nace el denominado criterio unitario (método de prorrateo global), que confronta al principio At Arm's Length; el propósito de este método es asignar los beneficios totales del grupo multinacional empresarial a los distintos entes vinculados en base a una determinada fórmula global que tenga en cuenta diversos parámetros (montos de ventas, salarios, activos invertidos, entre otros).

El método de prorrateo global, exige que se determine el entorno del negocio de manera unitaria (aunque no siempre entran todas las actividades), para posteriormente calcular la renta global del grupo y poder aplicar la fórmula preestablecida, atribuyendo la renta correspondiente a cada una de las empresas relacionadas. Sin embargo, este criterio resulta de aplicación local en determinadas jurisdicciones tributarias, tal como se hace en algunos Estados de la Unión Americana, dentro de la jurisdicción federal de los Estados Unidos.

A nivel internacional, este método de prorrateo global es rechazado, por cuanto el uso de una determinada fórmula resulta arbitrario y no refleja las condiciones de mercado en las que desarrolla el movimiento comercial de los grupos multinacionales. Además, también resultaría tarea complicada, valorar los criterios para realizar la asignación de las rentas que sean aplicables en las diversas jurisdicciones; para ello se exigiría el logro de un gran consenso mundial para evitar problemas de doble imposición, que de hecho se generarían por la aplicación de este criterio.

A nivel de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, tiene especial relevancia la Decisión 578, ya que, agrega un elemento importante al Convenio Andino para evitar la doble imposición, el cual permite a los diversos estados involucrados realizar la corrección basados en el criterio de empresa separada y proceder con los correspondientes ajustes de ser el caso, bajo la perspectiva del

Principio de Independencia Efectiva.

1.4. Aproximación Normativa

Ubicar el contexto doctrinario dentro de la normativa existente, tanto a nivel local como dentro de los países próximos a nosotros, es importante para lograr un mejor entendimiento de este dificultoso tema desde la perspectiva de la comparación de la norma.

1.4.1. Análisis de Legislación Ecuatoriana

1.4.1.1 Generalidades:

En nuestro país, la primera disposición relativa a precios de transferencia fue establecida en el texto del Art. 4 de la Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999, que sustituyó el Art. 91 del Código Tributario.

Dicha norma facultaba a la administración tributaria a establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios, dentro de la determinación directa, cuando:

- Las ventas se hagan a costo o a un valor inferior al mismo;
- Las ventas al exterior se efectúen a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; y,
- Las importaciones se efectúen a precios superiores a los de mercado.²⁷

²⁷ "Art. 4.- Sustitúyase el artículo 91 del Código Tributario, por el siguiente: "Art. 91. - Forma directa. - La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras, así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

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

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones, para lo cual el sujeto pasivo presentará un informe al Servicio de Rentas Internas,
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a Precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador; salvo que el contribuyente demuestre

El Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 494 del 31 de diciembre del 2004, modificó el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – RALRTI vigente a ese año, e incorporó aspectos sustanciales que permiten realizar los controles en materia de precios de transferencia²⁸, con el fin de eliminar diversos mecanismos utilizados por las empresas para transferir beneficios en forma encubierta, hechos que han sido estudiados por la OCDE, dentro del ámbito del derecho tributario internacional, en atención a que la manipulación en los precios afecta la correcta determinación de los beneficios tributables.

En estas reformas, resultó extraño por decir lo menos, que se pretenda introducir reformas a un reglamento sin que exista una referencia legal a reglamentar; como sabemos sin ley no puede haber reglamento, sin embargo no es causa para que se siga dando el desorden jurídico²⁹. Es decir que, “al ejecutivo le está vedado incursionar en el campo legislativo, en lo referente a la creación de obligaciones tributarias. Lo que puede realizar es reglamentar la Ley, sin modificarla ni alterar su

documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro, y,

- c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración.” Ediciones Legales, Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24). Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/VisorImagenRO.aspx?Navegacion=1999/04/30/SU-181&Paginas=24&Nombre=SU-181&paginaActual=0&d=%25%24%25%24%24%24%241%24%24%25%3B%24> Acceso: (9 de febrero de 2014)

²⁸ En la sentencia expedida por el Tribunal distrital de lo Fiscal No. 1, el 24 de octubre del 2005, dentro del juicio de impugnación, propuesto por la Cámara de Comercio de Quito en contra del Presidente de la República (No. 22891-2723-IS-V) se declaró “...la nulidad parcial del Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 494 de 31 de diciembre de 2004, única y exclusivamente en el contenido de los incisos tercero y cuarto del numeral 9 del artículo 1 de dicho cuerpo reglamentario, ya que establecen la presunción de considerar empresas relacionadas cuando la transacción se realice a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o, cuando las transacciones no se ajusten al principio de plena competencia. La Sala deja expresa constancia que el Servicio de Rentas Internas tiene plena facultad para exigir a los sujetos pasivos anexar a las declaraciones los documentos y justificativos que estime necesarios y que, la Administración Tributaria goza de suficientes atribuciones legales para regular los precios de transferencia, conforme los presupuestos legales establecidos en el artículo 91 del Código Tributario.” Ediciones Legales, Registro Oficial No. 166 (15-12-2005). Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/VisorImagenRO.aspx?Navegacion=2005/12/15/166&Paginas=39&Nombre=166&paginaActual=0>. Acceso: (23 de febrero de 2014)

²⁹ Existen otras fuentes como los reglamentos que, de modo general sirven para la aplicación de leyes mediante el desarrollo de sus contenidos y se utilizan, también, en materia administrativa; pueden ser dictados por los órganos que poseen la potestad reglamentaria. La Constitución ecuatoriana regula únicamente a los reglamentos que provienen del Ejecutivo. Hernán Salgado, Lecciones de Derecho Constitucional (Quito: Editorial Florencia, 1996), p. 10.

sentido”³⁰.

Con la expedición de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se realizaron cambios inherentes a la temática en cuestión, elevando a rango de ley el contenido relevante al Régimen de Precios de Transferencia del RALRTI; como por ejemplo, la definición de Partes Relacionadas, el principio de plena competencia y algunas presunciones, a fin de determinar vinculación empresarial (paraísos fiscales, proporción de transacciones, entre otras)

Posteriormente, el Servicio de Rentas Internas ha emitido varias resoluciones con el objeto de regular la aplicación del Régimen de Transfer Pricing,³¹ en las que se ha establecido aspectos como la presentación del Anexo de Precios de Transferencia (actual anexo de Operaciones con Partes Relacionadas), así como del Informe Integral de Precios de Transferencia.

La Resolución No. NAC- DGERCGC12-00829 el 18 de diciembre del 2012, modificó el Formulario 101, incluyendo casilleros informativos para reportar las transacciones con partes relacionadas del exterior y locales.

La Resolución NAC- DGERCGC 13-00011 del 16 de enero del 2013, a través de la cual se modificó la Resolución No. NAC-DGER 2008-0464, determinó cambios en los valores mínimos y en el tipo de transacciones sobre las cuales es obligatoria la presentación del Anexo e Informe de Precios de Transferencia, sean estas operaciones con partes relacionadas del exterior y/o partes relacionadas locales.

1.4.1.2 Directrices OCDE:

A pesar de no ser miembro de la OCDE, Ecuador ha adoptado las DTP de esta organización, como referencia técnica obligatoria dentro del Art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI³²; así como el Modelo OCDE de CDI,

³⁰ Oswaldo Torres, Instituciones de Derecho Tributario (Quito: Quality Print Centro de Reproducción Digital XEROX-PUCE, 2000), p. 4.

³¹ Resoluciones: NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641 (R.O. No. 188 del 16 de enero del 2006): Estableció el contenido del Anexos e Informe Integral de Precios de Transferencia y los parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia. NAC-DGER2008-0464 (R.O. No. 324 del 25 de abril del 2008): Modificó los montos, y se estableció el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia. NAC-DGERCGC09-00286 (R.O. No. 585 del 7 de mayo del 2009): Reformó la Resolución NAC-DGER2008-0464, reemplazando en toda la resolución el término “Anexo de Precios de Transferencia” por “Anexo de Operaciones con Partes relacionadas”, entre otros cambios.

³² Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que

que es el utilizado en la mayoría de convenios bilaterales suscritos por el Ecuador en esta materia. Esta remisión técnica normativa permite salvar los vacíos que podrían existir en la práctica en nuestro ordenamiento.

Además, debe considerarse que, el Art. 9 del Modelo de CDI de la OCDE, que define el Principio de Independencia Efectiva, sirvió como base para la adopción en las legislaciones internas de varios países, entre ellos el Ecuador, de este principio, el cual es el pilar del Régimen de Precios de Transferencia.

La normativa de Precios de Transferencia incluida en nuestra legislación, toma de base para su desarrollo a las Directrices sobre Precios de Transferencia y otros documentos emitidos por la OCDE; entre otros conceptos, los que se mencionan son los referentes a partes relacionadas, principio de independencia efectiva, los criterios de comparabilidad, los métodos para aplicar el principio at Arm's Length, anexos y reportes sobre precios de transferencia en transacciones con empresas relacionadas y el informe integral de Precios de Transferencia.

1.4.1.3 Informes y Anexos:

Las administraciones tributarias, necesitan mantener bases de datos bien dotadas, que les permitan realizar un control efectivo de los precios de transferencia, que se apliquen por parte de los contribuyentes. En este punto toma importancia el cumplimiento de los deberes formales del contribuyente (Art. 96 Código Orgánico Tributario), pues se convierten en otro de los soportes para la consecución de una base de datos óptima.

Gracias a las declaraciones, informes, anexos, libros contables, entre otras fuente de información que provean los contribuyentes, es que el sistema de datos del SRI se alimenta; constituyendo, según el Art. 20 de la Ley de Creación del SRI, una obligación para las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas, las instituciones financieras, las organizaciones del sector financiero popular y solidario y las personas naturales, proporcionar a la Administración Tributaria toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario.

El artículo innumerado siguiente al Art. 22 de la LORTI dispone la

las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador...” Ediciones Legales, Reglamento para la aplicación de la LORTI. Internet: http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO_PARA_LA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_RÉGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_RALORTI_-_Reglamento_LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0. Acceso: (23 de febrero de 2014)

presentación del anexo y del informe integral de Precios de Transferencia, en los que se debe establecer las transacciones que se realicen con partes relacionadas, en base a criterios de comparabilidad específicamente establecidos en el artículo innumerado tercero siguiente al Art. 15 de la misma LORTI, en la forma y en los plazos que establezca el SRI.

1.4.1.4 Partes Relacionadas:

El artículo innumerado siguiente al Art. 4 de la LORTI considera partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, que tienen participación directa o indirecta en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en que un tercero, persona natural o jurídica, tenga un interés. También menciona casos ejemplificativos que se consideran partes relacionadas, como:

- 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 directa o indirectamente en la administración, control, dirección o capital de tales partes;
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos, integrados en su mayoría por las mismas personas;
- 5) Las partes en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe en la dirección, administración, control o capital de éstas;
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, en relaciones no propias a su cargo;
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad son respecto a la misma, en 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 socios, directivos, administradores o comisarios de la sociedad; y,
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

1.4.1.5 Métodos para aplicar el Principio de Independencia Efectiva:

En nuestra legislación se han adoptado seis métodos de precios de transferencia (Art. 85 RALORTI) para aplicar el principio at Arm's Length, los cuales estudiaremos más adelante; por ahora, mencionemos que estos métodos se dividen en dos grupos, los tradicionales denominados también transaccionales y los alternativos o de utilidad transaccional.

La OCDE reconoce a estos métodos como los más ajustados al Principio de Independencia Efectiva y son:

Tradicionales:

- Método de Precio Comparable no Controlado.
- Método del Precio de Reventa.
- Método de Costo Adicionado.

De Utilidad Transaccional:

- Método de Distribución de Utilidades.
- Método Residual de Distribución de Utilidades.
- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Estos últimos tres métodos son conocidos como de última instancia, lo que quiere decir que ante la imposibilidad de aplicar los métodos tradicionales entonces se puede aplicar los de utilidad transaccional. Nuestra legislación, consagra la implementación de la regla del mejor método, realizando la correspondiente prelación a fin de establecerlo.

La Regla del Mejor Método se halla consagrada en la normativa norteamericana, de acuerdo con ella: ...debe elegirse siempre el método que, de acuerdo con los hechos y circunstancias, proporcione la medida más fiable de un resultado arm's length...En teoría es posible determinar el resultado arm's length sin comprobar los resultados de los demás métodos. Sin embargo, si el IRS considerara mejor otro método que diera resultados diferentes, el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar que el ajuste es erróneo.³³

³³ Hubert Hamaekers, Op. Cit., p. 275.

1.4.2. Análisis de Legislación Comparada³⁴

En las siguientes líneas mencionaré ciertas peculiaridades de algunas legislaciones donde se ha regulado el Transfer Pricing; y que, de cierta forma han servido para nuestro desarrollo normativo directa o indirectamente.

1.4.2.1 Argentina:

- Se regulan las operaciones con vinculados del exterior.
- Existe definición amplia de lo que se conoce como empresas vinculadas (aplica a cualquier residente en Paraísos Fiscales o Regímenes de baja imposición).
- Hay cinco métodos establecidos por ley, los cinco recomendados por la OCDE. La ley deja abierta la posibilidad de establecer otros métodos por vía reglamentaria.
- Está consagrada la regla del mejor método.
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, debe presentar dos declaraciones al año (cada 6 meses) so pena de ser multado, la documentación se refiere a las transacciones con vinculados del exterior y la receta la Autoridad Tributaria.
- Los métodos sobre precios de transferencia se aplican en todos los casos.

1.4.2.2 Brasil:

- Al igual que Argentina se regulan las operaciones con vinculados del exterior, en operaciones relativas a importación y exportación.
- Existe un concepto amplio de empresas vinculadas (aplica a cualquier residente en Paraísos Fiscales o Regímenes de baja imposición).
- Existen cuatro métodos para la importación y cuatro para la exportación, ninguno de ellos está contemplado por la OCDE, pero son variaciones de los tres métodos tradicionales. Ninguno de los métodos consagra el principio at arm's length.

³⁴ Ernst & Young, Transfer Pricing Global Reference Guide 2013. Internet: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/\\$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf). Acceso: (4 de marzo de 2014)

- No está consagrada la regla del mejor método.
- La carga de la prueba recae sobre los contribuyentes, no existen normas específicas para regular la información pero esta se encuentra dentro de la declaración tributaria anual, no existen reglas determinadas para la documentación requerida por la administración tributaria, pero en el caso de no existir estudios preparados el gobierno usará el método que más alto impuesto a la renta arroje del que nacen las sanciones.
- Hay normas acerca de Acuerdos Previos sobre Precios (Advance Pricing Arrangements APA)³⁵, pero no son aplicables en la práctica.
- Existen normas denominadas de puerto seguro o Safe Harbours, que son una simplificación para ciertos contribuyentes al ser absueltos de ciertas obligaciones y sometidos a otras más simples³⁶.

1.4.2.3 Chile:

- Se regulan todas las transacciones con vinculados, sin perjuicio de que en la práctica se hace énfasis únicamente en las transacciones entre contribuyentes nacionales y sus partes relacionadas del exterior.
- Existe un concepto amplio de empresas vinculadas (aplica a cualquier residente en Paraísos Fiscales o Regímenes de baja imposición).
- Dentro de la normativa de este país, hay seis métodos de transfer pricing, cinco son los recomendados por la OCDE y el restante es el método residual o alternativo.
- La regla del mejor método se halla contemplada.
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, debe presentar declaraciones juradas por sus operaciones por derivados

³⁵ Un APA es un acuerdo que determina con anterioridad a la realización de transacciones entre empresas vinculadas un conjunto de criterios apropiados para fijar los precios de transferencia de dichas transacciones durante un periodo de tiempo. El APA se inicia formalmente por el contribuyente y requiere negociaciones ente éste y una o más Administraciones. Jorge Pérez Mascuñán, Op. Cit., p. 357.

³⁶ Francesca Balzani, Op. Cit., p. 420.

financieros so pena de ser multado, informes técnicos por las operaciones antes mencionadas; así como un Informe anual de Precios de Transferencia y la documentación se refiere a las transacciones con vinculados del exterior; todo lo cual será receptado o requerido de ser el caso por la Autoridad Tributaria chilena.

- Existe la posibilidad de establecer APA's en esta legislación.
- Los métodos se aplican en todos los casos, para el caso de no encontrar las cuentas en buen estado la autoridad podrá utilizar el método proporcional.

1.4.2.4 Colombia:

- Se regula de manera general las transacciones con partes relacionadas extranjeras; sin perjuicio de ello, existen criterios propios dentro de la legislación colombiana, tales como la norma que establece que en las operaciones entre un contribuyente colombiano con una relacionada local ubicada en un régimen de zona franca, se puede rectificar por parte de la administración el precio que no cumpla con su estándar de mercado, sin considerar el grado de vinculación entre las partes ni el trato de nacional o internacional de la transacción (bienes y servicios).
- Existe un concepto amplio de empresas vinculadas (aplica a cualquier residente en Paraísos Fiscales o Regímenes de baja imposición).
- Dentro de la normativa de este país, hay seis métodos de transfer pricing, cinco son los recomendados por la OCDE y el restante es el Residual de Utilidades.
- La regla del mejor método se halla contemplada.
- Anualmente se da la declaración informativa y existen severas sanciones de no cumplir con esto, que van desde multas hasta el rechazo de deducciones, la documentación requerida es para las transacciones con vinculados del exterior.
- Los APA's están disponibles en la legislación colombiana.

- Cabe mencionar que la aplicación de los métodos de precios de transferencia corresponde solo a partir de ciertos topes de ingresos y patrimonio.

1.4.2.5 España:

- Se regulan las transacciones con todos los vinculados.
- Existe un criterio de vinculación definido en cuatro supuestos: Vinculación entre sociedades del mismo grupo, Vinculación entre sociedades en relación orgánica, Vinculación entre la sociedad y los socios, Vinculación con no residentes.
- Dentro de la legislación española se han consagrado los métodos tradicionales de precios de transferencia establecidos en las directrices de la OCDE; con un carácter supletorio están los dos métodos de utilidad transaccional.
- No existe la regla del mejor método.
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, ya que debe mantener la información necesaria en caso de ser requerida por parte de la Autoridad Tributaria, se procede según el criterio general en materia tributaria en España.
- Existen requisitos específicos en cuanto a la documentación, sin perjuicio de ello, la subjetividad que pueda darse al análisis de la misma genera una tarea difícil en España.
- Esta es una de las legislaciones latinas más versadas en lo referente a APA's, gracias también a la generación de casos prácticos resueltos por la Comunidad Europea. Acepta acuerdos unilaterales y multilaterales (inclusive con países sin convenio de doble imposición).
- El Método de margen neto de utilidad transaccional (MMNUT) es el más aplicado por la Administración Tributaria española en sus determinaciones de impuestos; de igual manera este método es el más utilizado por los contribuyentes en los APA's que proponen para aprobación.

1.4.2.6 México:

- Se regulan todas las transacciones con vinculados.
- Existe una definición de partes relacionadas abierta.
- Existen seis métodos de transfer pricing, cinco de ellos son los recomendados por la OCDE y el restante es el Residual de Utilidades, existe también un tipo de método especial denominado Métodos Estadísticos, surgen de rangos de precios obtenidos de las bases de datos formadas por la información obtenida de otros contribuyentes.
- No existe la regla del mejor método.
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, se requiere documentación sobre las transacciones con vinculados del exterior con un estudio y el organigrama corporativo, además se presenta una declaración informativa anualmente el incumplimiento de esto acarrea multas y hasta el rechazo de deducciones.
- Se prevén los APA's, aplicables hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes, pudiendo a criterio de la autoridad fiscal surtir efecto retroactivo hasta por los cuatro ejercicios fiscales anteriores.
- Al igual que en otras legislaciones, la aplicación del régimen de Precios de Transferencia corresponde solo a partir de ciertos topes de ingresos y patrimonio.

1.4.2.7 Venezuela:

- Se regulan todas las transacciones con vinculados.
- Se han determinado cinco métodos para determinar los precios de transferencia, los cinco son los recomendados por la OCDE.
- Existe la regla del mejor método, priorizando en su aplicación el de Precio Comparable Independiente.
- Se debe documentar todas las transacciones realizadas, y se debe presentar una declaración informativa de transacciones con relacionadas del exterior anualmente, en caso de incumplimiento se dan sanciones.

- Existe normativa acerca de APA's unilaterales y bilaterales, siempre con países con los cuales Venezuela tenga suscrito un CDI.

CAPITULO II: MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Según la doctrina, existen dos tipos de métodos, los tradicionales y los alternativos, los tradicionales basados en las transacciones y los alternativos basados en la utilidad transaccional.

2.1. Métodos Transaccionales Tradicionales

Denominados también básicos, fueron los primeros en consagrarse dentro del informe OCDE de 1979, para diferenciarlos de los otros métodos. Estos son los que reflejan el principio At Arm's Length de manera más directa, ya que observan el valor normal de la operación en particular entre empresas relacionadas, considerando que cualquier diferencia estaría directamente relacionada con las relaciones comerciales y financieras establecidas entre las partes; por lo que, las condiciones de independencia efectiva se establecerían, sustituyendo directamente el precio de la transacción controlada con el precio de la transacción independiente. Estos se emplean al no existir diferencias significativas en funciones, características de productos (activos) y riesgos asumidos por las partes.

Existen autores que han manifestado de manera absoluta su preferencia por estos métodos, sosteniendo que proporcionan una forma franca para observar si las condiciones dadas entre las empresas vinculadas, en sus relaciones mercantiles, difieren o no de las establecidas entre independientes, puesto que se basan primordialmente en transacciones. Además afirman que, la utilización de los métodos que se basan en los beneficios, exige un mayor grado de comparabilidad con respecto a las características entre las entidades relacionadas y las independientes.

Es más difícil para ellos, realizar los ajustes en los métodos alternativos que en los tradicionales; sin embargo, hay que tener en cuenta que los métodos de precios de transferencia no se aplican porque sean de fácil empleo o no, sino más bien considerando cual es el que mejor refleja la realidad de las operaciones entre partes relacionadas; por lo que, en muchos casos no son aplicables los métodos tradicionales por la especificidad de las relaciones involucradas, ahí radica la importancia de la implementación de la regla del mejor método en las legislaciones internas.

Al ser imposible asegurar que siempre se encuentren operaciones comparables realizadas por partes independientes, se recurre a otro tipo de datos tales como márgenes brutos derivados de operaciones vinculadas y no vinculadas entre otros, dando lugar a la utilización de otros dos métodos que pueden reflejar la esencia misma de las transacciones objeto de análisis.

2.1.1. Método del Precio Comparable Independiente

Se dice que el método más directo para determinar si las condiciones se dan en el marco del principio de plena competencia, es el de Precio Comparable no Controlado, al respecto las directrices de la OCDE dicen:

Los métodos transaccionales tradicionales se consideran los más directos para evaluar si las condiciones en las relaciones comerciales y financieras entre empresas relacionadas son de independencia efectiva. Esto debido a que cualquier diferencia en el precio de una transacción controlada con respecto al precio correspondiente a una transacción comparable independiente normalmente se deriva directamente de las relaciones comerciales o financieras establecidas o impuestas entre las empresas, y las condiciones de independencia efectiva pueden establecerse sustituyendo directamente el precio de la transacción controlada por el precio de la transacción comparable independiente. Como resultado, cuando, tomando en cuenta los criterios descritos en el párrafo 2.2, un método transaccional tradicional y un método de utilidad transaccional se pueden aplicar de manera igualmente confiable, el método transaccional tradicional es preferible al método de utilidad transaccional. Por otra parte, cuando, tomando en cuenta los criterios descritos en el párrafo 2.2, el método de precio comparable independiente y otro método de precios de transferencia puedan aplicarse de manera igualmente confiable, el método de PCI debe preferirse. Ver los párrafos 2.13 - 2.20, acerca del método de PCI.³⁷

Este método aunque presenta mayores dificultades de aplicación, se ajusta mejor al Principio de Independencia Efectiva, pues:

... consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables...³⁸.

La circunstancia comparable vendría a ser el precio de mercado, la comparación nos permite observar si el precio acordado entre vinculados es el mismo que se hubiera cobrado a un independiente en condiciones de libre competencia; para esto es necesario tener un conocimiento previo de las condiciones en que normalmente se establezcan las tasas, rentas, honorarios, montos, regalías, entre otros valores que se fijen por transmisión de bienes o servicios entre las relacionadas.

³⁷ OCDE, Op Cit., Capítulo II, Párrafo 3, pp. 71 - 72.

³⁸ *Ibíd.*, Capítulo II, Párrafo 13, p. 75.

La menor o mayor comparabilidad de las transacciones, se refleja en la carencia de diferencias que incidan en el valor de mercado o en la posibilidad de realizar ajustes que consigan eliminar las posibles incompatibilidades. Los ajustes se realizan en base a las situaciones de comparabilidad y al análisis funcional de las empresas.

La comparabilidad de transacciones para la aplicación de este método puede surgir de dos fuentes de información:

1. Comparables internos: en el caso de que la empresa vinculada venda el mismo producto a entidades relacionadas y no relacionadas; y,
2. Comparables externos: en el caso en que la independiente venda el mismo producto a no relacionadas.

Para que el método pueda ser utilizado se requiere la coincidencia de una de las siguientes condiciones:

- Que ninguna de las diferencias entre las operaciones a comparar condicione la determinación del precio de libre mercado; o,
- Que en el acontecimiento de encontrar diferencias apreciables sea posible introducir ajustes que eliminen los efectos de dichas discrepancias.

Ya mencione que este método tiene una dificultad práctica que es la necesidad de encontrar transacciones claramente identificables, con bienes o servicios de características iguales, este método es mucho más sensible a las diferencias en las características de los bienes que los otros dos tradicionales.

Las dificultades de la comparación con una operación de mercado pueden ser de las más variadas:

- Defecto de similitud (o identidad) del bien objeto de cesión, en cuanto a calidad, madurez, novedad;
- Defecto de comparabilidad del mercado de destino de los bienes cedidos en cuanto dimensiones y características;
- Diferencia de los volúmenes de venta;
- Diferencia de los términos y condiciones de la venta (incluida la valuación de referencia);
- Diferencia de los bienes inmateriales cedidos junto a los productos (por ejemplo, marcas puestas sobre los productos).³⁹

Las dificultades descritas, han hecho que se considere la cuestión de si la

³⁹ Francesca Balzani, Op. Cit., p. 394.

comparación debería realizarse con una operación similar y no idéntica, en cuanto a las características de los bienes y condiciones de venta.

2.1.2. Método del Precio de Reventa

Se aplica en el caso de que una empresa fabricante original de productos, vende sus mercancías, servicios o intangibles a sus distribuidores para que los revenda; nos permite determinar si una transacción ha sido condicionada por reglas diferentes a las del libre mercado, mediante una valoración del precio por el cual un bien que ha sido adquirido a una empresa relacionada, se revende a una independiente. Es necesario que tomemos en cuenta elementos que se adicionan al bien, ya que estos hacen que varíe el valor de reventa.

El método de precio de reventa comienza con el precio al que un producto que ha sido adquirido de una empresa relacionada se revende a un tercero independiente. A este precio (el precio de reventa) se le resta entonces un margen bruto apropiado (el "margen de reventa"), el cual representa el monto a partir del cual un revendedor buscaría cubrir gastos de venta y otros gastos operativos y, a la luz de las funciones desempeñadas (tomando en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener una utilidad apropiada. Lo que queda después de sustraer el margen bruto puede considerarse, después de realizar ajustes por otros costos asociados con la compra del producto (por ejemplo, aranceles aduanales) como el precio de independencia efectiva para la transferencia original de bienes entre empresas relacionadas. Este método es probablemente el más útil cuando se aplica a transacciones de distribución.⁴⁰

También es necesario que concurra una de las dos condiciones:

- Que ninguna de las diferencias entre las operaciones a comparar condicione la determinación del valor del margen bruto; o
- Que ante el evento de encontrar diferencias apreciables, sea posible introducir ajustes razonables.

A diferencia del anterior método, este precisa menos ajustes, ya que las pequeñas divergencias entre los artículos comparados no tienden a producir un efecto sustancial, las directrices de la OCDE expresamente consideran este hecho de la siguiente manera:

En una economía de mercado, la compensación por el desempeño de funciones similares tendería a igualarse en diferentes actividades. En contraste, los precios correspondientes a productos distintos solo tenderían a igualarse en la medida que dichos productos sean sustitutos entre sí. Debido a que los márgenes de utilidad bruta representan, después de restar el costo de ventas, una compensación a nivel bruto por funciones desempeñadas específicas (tomando en cuenta los activos utilizados y los

⁴⁰ OCDE, Op Cit., Capítulo II, Párrafo 21, pp. 77 - 78.

riesgos asumidos), las diferencias entre los productos son menos significativas...⁴¹

Este procedimiento es recomendable en casos que implican compra y venta de bienes tangibles en los que los compradores o distribuidores no añaden valor a los bienes. El hecho de que le adicionen valor al producto alterando sus cualidades físicamente o por medio de intangibles comerciales, presenta una complicación para la implementación de este método.

La comparación se centra en la similitud de las funciones, los riesgos asumidos y demás factores relevantes entre el distribuidor que negocia con partes relacionadas y aquel que comercia con independientes; las características del producto que se transfiere importan solo en forma supletoria. Siempre será mejor que la reventa se efectúe de manera ágil dentro de un breve lapso de tiempo.

Con el método de Precio de Reventa lo que se busca es validar el precio del distribuidor partiendo del precio de adquisición de los bienes:

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

PA = Precio de Adquisición
PR = Precio de Reventa
X% = Porcentaje de utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.⁴²

2.1.3. Método del Margen sobre el Costo

Para establecer el precio de independencia efectiva en este método, se realiza un análisis de los márgenes sobre los costos en que incurre el proveedor de los bienes, obtenidos en operaciones controladas con no relacionados (comparables internos), con el fin de asignarle una utilidad apropiada. Se determina multiplicando el costo del bien, servicio u operación con partes independientes, por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiere percibido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método es particularmente beneficioso en el caso de ventas de productos semiterminados, acuerdos de cooperación, compras y suministros a largo plazo o prestación de servicios multinacionales; actividades que desarrollan en especial empresas de servicios, comisionistas o cadenas de montaje.

⁴¹ *Ibíd.*, Capítulo II, Párrafo 24, p. 78.

⁴² Ediciones Legales, Reglamento para la aplicación de la LORTI, Artículo 85, numeral 2. Internet: http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO_PARA_LA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_RÉGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_RALORTI_-_Reglamento_LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0. Acceso: (4 de marzo de 2014)

La comparabilidad de las operaciones se facilita si se hallan desarrolladas dentro del mismo sector industrial o clase de productos. Al determinarse la comparación debemos observar los factores que pueden determinar la fijación de un margen adecuado; así, el grado de comparabilidad va en relación directa de la similitud de las transacciones valoradas y los riesgos que asumen las partes, en operaciones con partes relacionadas e independientes.

En lo referente a los costos⁴³, que determinan la base sobre la que recae el margen, se pueden tomar en cuenta los costos históricos directos o indirectos de producción o incluirse los gastos de administración y ventas. Resulta primordial dar preeminencia a otros factores de comparabilidad, como funciones desempeñadas o condiciones de mercado, que incidan sobre el margen de utilidad; y no tanto a aquellos que afectan directamente al precio o características objetivas del bien o servicios transferidos.

Como en los dos métodos anteriores, antes de pretender aplicar este método, debemos corroborar la coincidencia de una de las siguientes condiciones:

- Que ninguna de las diferencias entre las operaciones a comparar condicione la determinación del valor del costo incrementado; o,
- Que en el acontecimiento de encontrar diferencias apreciables sea posible introducir ajustes atendibles.

El método de costo más margen presenta algunas dificultades para su adecuada aplicación, particularmente en la determinación de los costos⁴⁴. El problema radica en que:

Los costos que se pueden considerar al aplicar el método de margen sobre el costo se limitan a aquellos en los que incurre el proveedor de los bienes o los servicios. Esta limitación puede originar un problema acerca de la asignación de los costos entre proveedores y compradores.⁴⁵

La finalidad del método de margen sobre el costo es la de controlar el costo de los bienes y servicios transferidos entre relacionados, para que no se lo haga a un valor diferente del de mercado; para ello, la legislación ecuatoriana, contempla la siguiente fórmula, que reúne los elementos a considerarse para la

⁴³ Más específicamente, los costos pueden ser subdivididos en tres categorías: 1. Costos directos, vale decir, relativos a la producción de un determinado bien; 2. Costos indirectos, estos son, los relativos a la producción de otros bienes; 3. Gastos operativos, es decir, relativos a la actividad de dirección y supervisión referida a todas las divisiones de la empresa. Francesca Balzani, Op. Cit., p. 397.

⁴⁴ OCDE, Op. Cit., Capítulo II, Párrafo 43, p. 85.

⁴⁵ *Ibíd.*, Capítulo II, Párrafo 50, p. 87.

aplicación de esta metodología:

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

PV = Precio de Venta
C = Costo del Bien
X% = Porcentaje de utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.⁴⁶

2.2. Métodos Alternativos

Estos surgen ante las dificultades en la aplicación de los métodos tradicionales, como métodos sustitutos, no es posible recurrir a ellos automáticamente sino excepcionalmente en el caso de imposibilidad de utilizar los tradicionales; son métodos que examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas relacionadas. Son aceptados solo en la medida de su compatibilidad con el Art. 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, concretamente en lo referente a la comparabilidad.

La OCDE procura que estos métodos no sean una carga tributaria excesiva para los contribuyentes y, al respecto dice:

En ningún caso se deben utilizar los métodos de utilidad transaccional con el fin de gravar de más a las empresas bajo el argumento principal de que obtienen ganancias por debajo del promedio o para gravar de menos a las empresas que son más exitosas que el promedio. No hay justificación bajo el principio de independencia efectiva para gravar de más a empresas que son menos exitosas que el promedio, o viceversa, para gravar de menos empresas que son más exitosas que el promedio, cuando la razón de su éxito o fracaso se debe a factores comerciales⁴⁷.

En la práctica, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE es quien ha regulado la utilización de estos métodos, estableciendo que, los métodos alternativos que mejor se ajustan al principio At Arm's Length son el de Margen Neto de Utilidad Transaccional y el de División de Utilidad Transaccional Neta.

Este último, presenta dos variantes, una es de división global de beneficios y, la restante, es de división residual de los beneficios. En nuestra legislación la variante de división residual del beneficio es considerada como un método distinto, por eso existen seis métodos consagrados en nuestro Reglamento.

⁴⁶ Ediciones Legales, Reglamento para la aplicación de la LORTI, Artículo 85, numeral 3. Internet: [http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO - RALORTI - Reglamento LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0](http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO_PARA_LA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_RALORTI_-_Reglamento_LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0). Acceso: (4 de marzo de 2014)

⁴⁷ OCDE, Op Cit., Capítulo II, Párrafo 7. p. 73.

2.2.1. Método de División de Utilidad Transaccional Neta

Con este método, se pretende asignar la utilidad producida en una transacción entre partes relacionadas, según la proporción que se hubiere asignado en una operación con relación al principio de valor de mercado, evitando que las utilidades generadas se transfieran entre relacionadas indiscriminadamente; se aplica cuando las operaciones están muy interrelacionadas y no es posible valorarlas por separado (joint-ventures) o no existen transacciones comparables.

El método de la división de utilidad transaccional neta busca eliminar el efecto que las condiciones especiales establecidas o impuestas en una transacción controlada (o en transacciones controladas cuyo análisis conjunto sea apropiado de acuerdo con los principios incluidos en los párrafos 3.9 a 3.12) tienen sobre la utilidad a través de la determinación de la división de la utilidad que empresas independientes hubieran esperado obtener en dicha transacción o transacciones. En primer lugar, el método de división de utilidad transaccional neta identifica la utilidad derivada de las transacciones controladas a repartirse entre las empresas relacionadas (en adelante, "utilidad total"). Se entiende que toda referencia a la "utilidad" aplica igualmente a las pérdidas... Posteriormente, divide la utilidad total entre las empresas relacionadas sobre una base económicamente válida que aproxime la división de utilidad que se esperaría y reflejaría en un acuerdo de independencia efectiva...⁴⁸

Este procedimiento tiende a restablecer el valor global de la utilidad producida por las entidades relacionadas, por lo que es importante observar que la elección del criterio que permite la distribución es relevante en la oportuna aplicación de este método. Sin embargo, la fórmula para la distribución de utilidades no está predeterminada, se da como producto de "un análisis funcional completo de la empresa multinacional, que toma en cuenta los hechos y circunstancias específicos de cada operación, las funciones realizadas y los riesgos y responsabilidades incurridos por cada unidad empresarial"⁴⁹.

Existen algunos puntos a resolver en estos métodos que entorpecen su aplicación, uno de ellos es que la información del mercado externo estará menos relacionada a esas transacciones que en el caso de los otros métodos disponibles; es por ello que, mientras menos se use la información del mercado externo al aplicar el método en estudio, más subjetiva será la distribución de las utilidades. Además pueden tener dificultades para obtener información de afiliadas extranjeras o de empresas independientes, ya que generalmente no utilizan este método para determinar sus precios de transferencia, con excepción de ciertos casos tales como joint-ventures, alianzas estratégicas, cuentas en participación, entre otros.

⁴⁸ *Ibíd.*, Capítulo II, Párrafo 108, pp. 107 – 108.

⁴⁹ Norberto Pablo Campagnale, y otros, *Op. Cit.*, p. 111.

Otro punto está relacionado con el ingreso acumulado y los costos de las asociadas; para poder solventar esta dificultad, se requerirían que los libros o registros contables tengan una base común y se ajusten a prácticas de registro similares, así como que se puedan hacer ajustes por cambios de divisas.

Este procedimiento de reparto de utilidades, como ya mencioné, se subdivide en dos variantes:

2.2.1.1. División Global de Beneficios:

Toma la utilidad total producida y la prorroga entre las relacionadas, conforme a la contribución que cada una realiza determinada en el análisis funcional. Es claro que la parte más delicada de esta variación, corresponde al valor que se le imputa a cada empresa por su participación en la operación.

A su vez la aplicación concreta del criterio de distribución puede efectuarse de la siguiente manera:

1. Primero se individualizan todos los riesgos y las funciones asumidas por las empresas asociadas en la operación que se verifica; y
2. Luego se procede a una valuación de las funciones particulares y riesgos atribuyendo a cada empresa un valor expresado porcentualmente de la utilidad total a distribuir⁵⁰.

2.2.1.2. División Residual de los Beneficios:

Parte de una utilidad total asignada idealmente que procura una rentabilidad neta mínima a cada empresa participante en la operación, para posteriormente distribuir lo que queda, sea utilidad o pérdida, en base a las funciones desempeñadas por las asociadas. Lo residual puede ser resultado de la aplicación de otros métodos.

La OCDE también ha analizado un posible enfoque relacionado con la división de la utilidad total, éste pretende que cada una de las empresas relacionadas participantes en las transacciones controladas obtenga la misma tasa de retorno sobre el capital que emplea en la operación. Esto presumiría que la inversión de capital de cada una de las entidades participantes está sujeta a un nivel de riesgo similar, por lo que se esperaría que obtuvieran las mismas tasas de retorno como si

⁵⁰ Francesca Balzani, Op. Cit., pp. 400 – 401.

estuvieran operando en mercado abierto. Este enfoque podría no ser tan realista, puesto que, podría ignorarse aspectos relevantes para un análisis funcional, los cuales deberían tomarse en consideración para la correcta división de utilidades.

En consecuencia, esta metodología debería ser usada con gran prolijidad; siendo recomendable que descarten previamente otros métodos de división de utilidades más apropiados en función del Principio de Independencia Efectiva, tales como los enunciados con anterioridad. Cabe mencionar que en la mayoría de casos este método se establecerá, teniendo en cuenta las utilidades proyectadas más que a las ganancias reales, de tal forma que la Autoridad Tributaria tiene la obligación de verificar si el reparto de los beneficios se acordó en relación a las condiciones de mercado e información disponible al momento de instituir el acuerdo.

2.2.2. Método del Margen Neto de Utilidad Transaccional

Se analiza el margen neto que un contribuyente obtiene de operaciones con una entidad vinculada, el cual debería fijarse tomando como muestra al margen neto que el mismo sujeto pasivo obtiene en operaciones comparables con no relacionadas; en caso de no existir datos respecto de esto, se podría utilizar el margen neto que una empresa independiente obtuviere en transacciones comparables. En este último caso, el análisis funcional de la empresa relacionada y de la independiente es indispensable para determinar si las transacciones son comparables; y, de ser el caso, establecer que ajustes podrían ser necesarios para obtener resultados fiables.

Para facilitar la aplicación de este método, es pertinente tomar para la comparación a la empresa asociada menos compleja y que la misma no posea bienes intangibles carentes de valor ni bienes fungibles.

El método del margen neto de utilidad transaccional, fue incorporado en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE en el informe de 1995, incluyéndolo en lugar del método de beneficios comparables que pretendía determinar el nivel del beneficio que una operación entre vinculados hubiere producido si el beneficio neto de esas transacciones fuere similar al obtenido por empresas comparables. Este había sido criticado duramente por alejarse del principio de plena competencia.

Para el autor GARCÍA PRATS, este régimen surge de la combinación de los métodos del precio de reventa y el de coste incrementado, por lo tanto, se usa de

forma similar y obliga a emplear dichos métodos de forma óptima cuando corresponda su aplicación⁵¹.

Una fortaleza del método de margen neto de utilidad transaccional es el hecho de que los indicadores de utilidad neta (es decir, el rendimiento sobre activos, utilidad operativa sobre ventas y otras posibles medidas de utilidad neta) se ven menos afectados por diferencias transaccionales que de precio (el cual es la referencia que se utiliza en el método de PCI). Los indicadores de utilidad neta pueden ser más tolerantes a algunas diferencias funcionales entre las transacciones controladas y las independientes que los márgenes de utilidad bruta...⁵²

Además existe una ventaja en la práctica y es que no se requiere determinar funciones efectuadas y responsabilidades asumidas por las empresas asociadas; asimismo, no es necesario adecuar los libros y registros contables de los participantes en la actividad mercantil sobre una base común. La ventaja se traduce cuando una de las participantes en la transacción tiene operaciones complejas y muchas actividades interrelacionadas; o, cuando es difícil obtener información confiable sobre una de las partes.

No obstante a lo anteriormente expuesto también existen dificultades en la aplicación de este método, la mayor debilidad es que el margen neto puede verse afectado por el mayor grado de volatilidad que este concepto genera en la determinación de los precios de transferencia, por dos razones esenciales:

- El valor del margen neto puede estar condicionado por factores que no tienen efecto (o bien, tienen un efecto reducido) sobre el valor del precio o del margen bruto (y esto debido a la variable constituida por los gastos operativos);
- [Sin perjuicio de ello] el valor del margen neto también puede estar condicionado por algunos de los mismos factores que pueden tener efecto sobre el valor del precio o margen bruto, pero que, a diferencia de lo que sucede utilizando estos últimos valores, no pueden ser “corregidos” tan fácilmente purificando el grado de comparabilidad de las funciones y de las cualidades de los productos.⁵³

De igual manera, el carácter unilateral de este método (se aplica únicamente a una de las empresas asociadas) conduce a que existan situaciones en las que un miembro de la entidad multinacional se pueda hallar con un nivel de utilidades irracionalmente alto o bajo, prescindiendo de la rentabilidad del grupo.

Asimismo, existe la dificultad de no tener a disposición la información de transacciones no controladas al momento de la concreción de la operación

⁵¹ OCDE, Op Cit., Capítulo II, Párrafo 58, pp. 90 – 91.

⁵² *Ibíd.*, Capítulo II, Párrafo 62, p. 92.

⁵³ Francesca Balzani, Op. Cit., p. 402.

controlada, imposibilitando que se aplique el método del margen neto de la transacción por la falta de información válida.

Las administraciones tributarias pueden tener información disponible para ellos con respecto a revisiones de otros contribuyentes o de otras fuentes de información que pueden no ser reveladas al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de precios de transferencia con base en esa información a menos que la administración fiscal sea capaz de revelar al contribuyente, dentro de los límites de sus requerimientos domésticos de confidencialidad, dicha información para dar al contribuyente una adecuada oportunidad de defender su propia posición y salvaguardar un control judicial efectivo por parte de las cortes.⁵⁴

Para finalizar con la explicación de los 5 principales métodos establecidos en las DTP de la OCDE vale recapitular ciertos conceptos, tales como:

- Destacar que los métodos tradicionales se deben preferir sobre los de utilidad transaccional para establecer que un precio de transferencia se halla bajo el principio de independencia efectiva o Arm's Length;
- Existen casos en los que los métodos tradicionales no pueden aplicarse confiablemente, debiendo aplicarse los métodos de utilidad transaccional (se aplican como de último recurso), resulta inapropiado aplicar estos de forma automática.
- En la mayoría de países miembros de la OCDE y en los que existe normativa acerca de Transfer Pricing, en lo que concierne a los métodos de utilidad transaccional, se ha optado por aplicar únicamente el método de división de utilidades principalmente enmarcado dentro de convenios bilaterales con un riesgo de doble tributación mínimo.
- Sobre el uso del método transaccional de margen neto, existe preocupación, por lo referente a que se aplique sin tomar en cuenta las discrepancias relevantes entre las empresas vinculadas y las independientes estudiadas para la comparación.
- La OCDE rechaza radicalmente los métodos globales, que pretenden repartir un beneficio consolidado de un grupo multinacional entre las distintas entidades con las que opera a nivel mundial.

⁵⁴ OCDE, Op Cit., Capítulo III, Párrafo 36, p. 135.

..., los países Miembros de la OCDE reiteran su apoyo al consenso sobre el uso del principio de independencia efectiva que ha surgido a través de los años entre países miembros y no miembros, y están de acuerdo en que la alternativa teórica al principio de independencia efectiva que representa la asignación global con base en fórmulas se debe rechazar.⁵⁵

Por último hay que mencionar el caso de la legislación mejicana en la que, como producto de la aplicación de los métodos de precios de transferencia señalados a lo largo del presente capítulo, se obtienen rango de precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se podrán ajustar mediante la aplicación de métodos estadísticos⁵⁶; si el precio, monto o margen antes mencionados se hallan dentro de estos rangos, estos se considerarán como dados por partes independientes; en el caso de no enmarcarse dentro de ellos, se asume que es la mediana de tal rango.

Para el ajuste de estos rangos, se ha creado el método intercuartil que es de aplicación internacional, este permite a las diferentes empresas relacionadas tomar este método estadístico sin ninguna desviación que afecte el resultado, esto cuando están dentro de legislaciones o jurisdicciones tributarias distintas.

2.3. Análisis Jurídico con respecto a la Legislación Vigente

Es necesario estudiar las definiciones y conceptos que, en relación con los métodos de precios de transferencia estudiados por la doctrina, existen en el ordenamiento jurídico ecuatoriano; siendo esta, la única forma en que se puede advertir si su uso y aplicación puede darse de manera óptima.

En las siguientes líneas se presentan las metodologías existentes en la legislación ecuatoriana para efectos de determinar los Transfer Pricing, comparándolas con diversos textos que nos permiten clarificar su contenido.

2.3.1. Presupuestos Legales

Tal como lo establecimos en el punto 1.4.1 del presente documento, la primera referencia legal existente respecto de los precios de transferencia, se hallaba contenida en el anterior Art. 91 inc. 2 del Código Tributario que hablaba de la

⁵⁵ OCDE, Op Cit., Capítulo III, Párrafo 74.

⁵⁶ Como Métodos Estadísticos pudiéramos considerar todo aquello que es comparable ente empresas independientes, cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permiten medir la eficacia y eficiencia de las empresas que participan. Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., pp. 78 y 288 - 289.

determinación directa por parte del sujeto activo, en ciertos casos específicos. En la actualidad el Art. (1) innumerado siguiente al Art. 15 de la LORTI, establece la aplicación del régimen de Precios de Transferencia en el siguiente sentido:

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

De la norma antes transcrita, se desprende claramente que para el caso ecuatoriano, el régimen de precios de transferencia regula no solo las operaciones de un contribuyente local con sus relacionadas del exterior, sino inclusive con aquellos contribuyentes locales que pudieran entrar dentro de la definición de partes relacionadas. Por lo tanto las metodologías para la aplicación y verificación del cumplimiento del Principio de Independencia Efectiva deberán aplicarse para todas las transacciones con partes relacionadas que realice el contribuyente.

La propia OCDE ha diseñado un texto normativo sugerido, a fin de que sea incorporado el Régimen de Precios de Transferencia en las normativas locales. Dicha propuesta reconoce y ha sido diseñada con un enfoque internacional; sin embargo, puesto que algunos países han decidido aplicar los principios en materia de precios de transferencia a operaciones puramente domésticas, se incluye un párrafo opcional en este sentido.⁵⁷

Si bien contadas legislaciones y autores reconocen la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia dentro de una misma jurisdicción, la misma podría resultar útil sólo en ciertos casos puntuales, a saber:

- En jurisdicciones donde existen varias tarifas aplicables para un mismo impuesto o beneficios especiales; como en el caso de regímenes generales y regímenes especiales como Zonas Francas;
- Si dentro de un mismo país existen distintas jurisdicciones tributarias, que brindan tratamientos diferentes a los contribuyentes, como es por ejemplo el caso de la India;
- Aplicación en Impuestos distintos del Impuesto a la Renta, tales

⁵⁷ Parte 1. Operaciones entre empresas asociadas, Sección 1. El principio de Libre Competencia, “[Opcional] 4. Las disposiciones del párrafo 1 también se aplicarán cuando una empresa de [País] efectúe una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada de [País]. OCDE, Legislación en materia de Precios de Transferencia – Propuesta de Enfoque, junio 2011, p.8. Internet: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf> Acceso: (4 de marzo de 2014)

como impuestos directos, indirectos o al comercio exterior; por ejemplo si se aplicara para el caso del IVA en importaciones.

En la misma LORTI, se hallan consagrados los elementos esenciales del régimen de Precios de Transferencia, tales como: el Principio de Plena Competencia o Independencia Efectiva, los criterios de comparabilidad, exoneraciones a este régimen, e inclusive la opción mediante consulta vinculante de establecer un método de Precios de Transferencia otorgándole una especie de estabilidad sin que esta opción pretenda parecerse siquiera a un APA. La misma LORTI hace una remisión expresa a su reglamento de aplicación, para que en ese cuerpo normativo se establezcan y desarrollen los métodos de aplicación de los Transfer Pricing,

2.3.2. Presupuestos Reglamentarios

Dentro del Reglamento para la Aplicación para la LORTI, se han incorporado 6 métodos para la aplicación y estudio de los Precios de Transferencia; básicamente son los 3 métodos tradicionales y los 2 de utilidad transaccional, pero como en muchas legislaciones al método de División de Utilidad Transaccional Neta se lo ha dividido y se ha creado uno más, el método Residual de Distribución de Utilidades que se aplica distintamente del anterior aunque nacen del mismo punto.

Así podemos verificar que los métodos de precios de transferencia se hallan establecidos en el Art. 85 del Reglamento antes reseñado, el cual expresamente dispone:

Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, **de tal forma que refleje el principio de plena competencia**, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno...⁵⁸ (El énfasis me pertenece)

Antes de empezar a revisar las definiciones de los distintos procedimientos para la aplicación y estudios de los Transfer Pricing, es necesario recordar que nuestra legislación, en este tema, se basa en las DTP de la OCDE y en los distintos cuerpos doctrinarios desarrollados por dicho organismo (al igual que la mayoría de los países miembros o no que aplican este tipo de regulaciones); para el caso ecuatoriano, resulta tan importante esta referencia técnica, que en el Art. 89 del mismo Reglamento para la aplicación de la LORTI se vincula a las DTP de la OCDE

⁵⁸ Ediciones Legales, Reglamento para la aplicación de la LORTI, Artículo 85 párrafo 1. Internet: http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO_PARA_LA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_RÉGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_RALORTI_-_Reglamento_LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0. Acceso: (4 de marzo de 2014)

con nuestra legislación interna de la siguiente manera:

Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.

Continuando con la descripción de la normativa reglamentaria pertinente, el numeral 1 del Art. 85 del reglamento define el método de Precio Comparable no Controlado; este método permite establecer el precio de transferencia de los bienes o servicios objeto de las operaciones entre relacionados, comparándolos con los precios facturados por los bienes o servicios transferidos en condiciones similares con o entre partes independientes.

En el numeral 2 del mismo artículo, se define el método del Precio de Reventa; y, dice que mediante este método se determina el precio de adquisición de un bien o servicio entre vinculados, mediante la aplicación de una fórmula, primero multiplica el precio de reventa del bien o servicio por el resultado de restar de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que se hubiere obtenido en condiciones similares con o entre partes no relacionadas ($PA = PR (1-X\%)$). El porcentaje de utilidad bruta surge de la división de la utilidad bruta de las ventas netas.

En el numeral 3 del mismo artículo, está definido el método del Costo Adicionado, el mismo determina el precio de transferencia de un bien o servicio entre relacionados, mediante una fórmula; primero multiplicamos el costo del bien o servicio en transacciones de no relacionados, por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de la utilidad bruta obtenida con o entre independientes en operaciones comparables ($PV = C (1+X\%)$). El porcentaje de utilidad bruta se obtiene de dividir la utilidad bruta ente el costo de ventas.

El método de Distribución de Utilidades se halla contenido en el numeral 4, y con él se busca calcular el precio por medio de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las transacciones con partes relacionadas, en la misma medida que se hubiere distribuido con o ente partes no vinculadas, de acuerdo a dos parámetros:

1. Mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de las relacionadas se obtendrá la utilidad global; y,

2. Se la repartirá considerando el aporte individual en activos, costos y gastos operativos empleados por las relacionadas.

En el apartado 2.2.1. indiqué que el método de reparto del beneficio de la transacción tiene dos variantes, una de ellas corresponde a la división residual de los beneficios, que en nuestra legislación (como en muchas otras) está determinado como un método distinto del de división de utilidades. En el numeral 5 del artículo pertinente del reglamento se define al método Residual de Distribución de Utilidades, con este se busca establecer el precio de transferencia de la misma forma que en el método de distribución de utilidades, la única diferencia radica en la manera de distribuir los beneficios. De la utilidad operacional obtenida se distribuirá la utilidad básica y la residual de la siguiente manera:

1. La utilidad básica de dará para cada una de las empresas relacionadas por medio de cualquiera de los métodos señalados anteriormente, sin tomar en cuenta a los intangibles; y,
2. La utilidad residual se calculará restando la utilidad básica de la utilidad global y prorrateará ente los vinculados en la operación, en base a los porcentajes en que se distribuye en operaciones comparables entre independientes.

Para finalizar este acercamiento a la normativa vigente en el Ecuador, hay que mirar lo que el numeral 6 del artículo en estudio dice; define al método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, como el método que consiste en precisar el precio de transferencia en operaciones con relacionados, por medio de la determinación de la utilidad operacional que obtuvieren partes no vinculadas en transacciones comparables, basados en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables de todo tipo.

No es difícil darse cuenta que entre las directivas emanadas de la OCDE y el Reglamento no existen mayores divergencias en cuanto a las definiciones, lo único es que se ha separado como un método independiente el residual de utilidades. Aunque, vale advertir que este hecho no consigue salvar los vacíos que deja el no tener una legislación establecida específicamente para el uso de los métodos que consagran el principio de plena competencia, los cuales de todas maneras pueden sobrellevarse gracias a la referencia técnica que se establece en beneficio de las DTP y por ende a todo el desarrollo que la OCDE ha realizado sobre este tipo de asuntos.

CAPITULO III: LOS ACUERDOS DE PRECIOS ANTICIPADOS

3.1. Naturaleza de los Acuerdos de Precios Anticipados – APA's

Los APA's son convenios celebrados entre los contribuyentes y una o varias autoridades tributarias, en los que se establecen situaciones que tienen efectos en materia de precios de transferencia antes de que ocurran y se determinan los criterios adecuados que se deberán considerar para cumplir con este régimen durante un periodo determinado de tiempo. El sujeto pasivo lo que busca con la aprobación de estos convenios es que la administración tributaria no realice ajustes en los precios de transferencia, siempre que se cumplan las condicionantes definidas en el acuerdo APA.

Un APA puede extender su ámbito de actuación a todas las cuestiones de transfer pricing relativas a un determinado contribuyente, o limitarse a algunas operaciones específicas⁵⁹.

Los acuerdos previos de precios de transferencia se inician a instancia del contribuyente pues requieren negociaciones entre éste y las autoridades fiscales; además, brindan al contribuyente seguridad jurídica y previsión para evitar consecuencias negativas con regularizaciones posteriores y lograr un ambiente favorable a la inversión.

Existen cuatro elementos que deben estar claramente determinados en el APA:

1. Las circunstancias de hecho relativas a las operaciones intra-grupo a efectuarse;
2. El método a utilizar para la determinación del precio de transferencia;
3. Los criterios esenciales para la aplicación del método;
4. El término de duración del acuerdo.

... Los APA's tienen como propósito complementar los mecanismos tradicionales de tipo administrativo, judicial y de tratados para resolver asuntos relacionados con precios de transferencia. Pueden ser muy útiles cuando los mecanismos tradicionales no funcionan o son difíciles de aplicar...⁶⁰

⁵⁹ Francesca Balzani, Op. Cit., p. 421.

⁶⁰ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 123, p. 190.

Pueden existir APA's bilaterales, multilaterales y unilaterales; los dos primeros son los más recomendados y los aceptan la mayoría de países con el fin de evitar la doble imposición; mientras que los APA's unilaterales, si bien es cierto algunas naciones los aceptan, pueden afectar el pasivo fiscal de empresas asociadas en otras jurisdicciones fiscales.

Los APA son mecanismos de actuación previa tendientes a evitar los conflictos, permiten que los sujetos de la relación tributaria coparticipen en su elaboración y no actúen como adversarios. Esto evita el uso excesivo de tiempo y recursos en auditorías y litigios tanto para los contribuyentes como las autoridades tributarias.

Una ventaja superlativa para las administraciones es la obtención de información sin inversión en recursos públicos adicionales, pues un APA le permite empaparse de la complejidad de las transacciones internacionales de las multinacionales, el comercio mundial y sus aspectos fiscales. De todas formas, este beneficio tiene su contraparte en el caso de un uso abusivo de esa información confidencial, por lo que: "Las administraciones tributarias también deben asegurar la confidencialidad de los secretos comerciales y otra información, así como de la documentación de naturaleza secreta entregada en relación con la solicitud de un APA..."⁶¹

Aunque parecen hallarse más efectos positivos que negativos son pocos países los que tienen experiencias respecto de APA's; sin perjuicio de lo antes mencionado, debido a que las prácticas previas han sido tan positivas, se espera su próspera evolución bajo las condiciones adecuadas, alentando su implementación. Una recomendación que vale la pena recordar es la posibilidad de realizar APA's bilaterales o multilaterales, puesto que implica menos riesgos que un unilateral.

Las DTP de la OCDE recalcan lo productivo que llegaría a ser la implementación de los APA's; señalan además que, entre las diferentes administraciones tributarias de sus países miembros que acostumbran celebrar estos acuerdos, debe procurarse estandarizar u homologar este mecanismo, todo con la finalidad de evitar conflictos de doble tributación futuros.

⁶¹ *Ibíd.*, Capítulo IV, Párrafo 157, p. 200.

3.2. Posibles enfoques para las reglas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios de transferencia

De manera general se han evidenciado diversas ópticas para la posible implementación de APA's dentro de las legislaciones internas; las cuales se basan en la consideración general de los elementos que configuran la obligación tributaria, y si los mismos son considerados como de orden público o no.

Para muchos autores, todo lo relacionado con la potestad tributaria que tiene el Estado para gravar ciertas relaciones comerciales de sus nacionales, está dentro de la óptica del orden público; puesto que, dicha potestad que se le otorga para su exclusiva administración se entrega mediante ley y bajo el espectro de la norma constitucional vigente, siendo imposible realizar acuerdos entre los contribuyentes y la autoridad tributaria, debido a que los elementos de la obligación tributaria necesariamente serán establecidos mediante ley y no pueden irse en contra del orden constitucionalmente aceptado. De otro lado se encuentran aquellos autores que reconociendo la indisponibilidad de la potestad tributaria, consideran que no todos los elementos de la obligación deberían regirse bajo la óptica del orden público; en otras palabras para este grupo de doctrinarios, algunos de los elementos de la obligación tributaria podrían ser sujetos a transacción, en específico se refieren al valor mismo de la posible deuda tributaria.

No obstante lo antes mencionado, la OCDE ha considerado 3 enfoques para solventar el problema de las reglas jurídicas que regulan la aplicación de los APA's; el primero tiene relación con la aplicación del "Procedimiento Amistoso" consagrado en el Art. 25 del Modelo de CDI que ha desarrollado para sus socios; el segundo, con el establecimiento de lineamientos específicos dentro de la normativa interna de cada país; y el tercero, aplicable para cualquier CDI que contenga una cláusula similar a la del Art. 25 del Modelo de CDI de la OCDE.

3.2.1. Enfoque Procedimiento Amistoso - Art. 25 del Modelo de CDI OCDE

Bajo este enfoque, los APA's que celebren una o varias autoridades tributarias de países miembro de la OCDE con sus contribuyentes, deben entenderse como parte del procedimiento establecido en el Art.25 del Modelo de CDI, aun cuando no se encuentre expresamente reconocido en el mismo. Esta consideración, encuentra su soporte en el hecho de que las autoridades tributarias que suscriben un

CDI, se comprometen a resolver las posibles dudas o conflictos que, en la práctica podría generar a sus contribuyentes la aplicación de un CDI; y, en específico “Los APA’s bilaterales deben estar dentro de esta disposición porque tienen como uno de sus objetivos el evitar la doble tributación”⁶².

Adicionalmente, las disposiciones contenidas en el Art. 26 del mismo Modelo de CDI de la OCDE, facilitarían la implementación de APA’s en virtud de que, el intercambio de información es un elemento esencial para que la autoridades cooperantes comprendan las transacciones que el contribuyente y/o sus partes relacionadas soliciten regular dentro del APA.

3.2.2. Enfoque Legislación Local

En esta óptica, las administraciones fiscales deberían justificarse en su potestad tributaria interna, es decir, la factibilidad de implementar APA’s depende de las potestades que tenga la autoridad tributaria para determinar domésticamente sus tributos y de lo flexible que sea la legislación interna de un país.

Dicha potestad tributaria está regulada por ley, por lo que en este enfoque, se requeriría una amplia capacidad de la Autoridad Tributaria para establecer procedimientos de entendimiento, los cuales permitan la implementación de acuerdos con los contribuyentes, en relación con ciertos elementos de la obligación tributaria. Debido a que la mayoría de legislaciones consideran todos los temas de índole tributaria de orden público, este enfoque tendría serias dificultades de aplicación.

3.2.3. Enfoque Cláusulas similares al Procedimiento Amistoso

Cuando en las legislaciones nacionales de países no miembros de la OCDE no se prevé la posibilidad de ejecutar acuerdos previos de precios de transferencia, es posible solicitar a las autoridades pertinentes el empleo de los APA’s⁶³; siempre que, existan convenios fiscales internacionales (basados o no en el modelo de convenio de la OCDE) y dichos convenios desarrollen el Procedimiento Amistoso del Art. 25 del Modelo de CDI de la OCDE en cláusulas similares.

3.3 Características de los Acuerdos de Precios Anticipados

De la definición de APA desarrollada en el análisis de su naturaleza jurídica, se desprenden en general sus principales características, entre las cuales,

⁶² *Ibíd.*, Capítulo IV, Párrafo 139, pp. 194 – 195.

⁶³ *Ibíd.*, Capítulo IV, Párrafo 141, p. 195.

las más importantes son:

3.3.1. Voluntariedad

La primera característica que los determina es su voluntariedad; de hecho al establecer las DPT de la OCDE que estos acuerdos se celebran entre el contribuyente y las administraciones tributarias, conllevan que tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo tengan plena potestad para llegar a confluir en un convenio; y para ello, es el contribuyente quien debe iniciar los correspondientes acercamientos, en la forma que su legislación interna le permita (cualquiera de los 3 enfoques antes mencionados).

Esta gestión implica que las partes involucradas en la negociación de un APA, deben actuar al amparo de los principios constitucionales existentes⁶⁴, a fin de no afectar la legalidad del APA.

Desde el punto de vista operativo, el procedimiento tiene el carácter de voluntario y debe ser gestionado bajo **los principios de eficiencia, cooperación y perspectiva práctica**, con la filosofía de constituir un mecanismo suplementario de los procedimientos administrativos, judiciales o convencionales para resolver las cuestiones sobre precios de transferencia...

En un procedimiento de APP, **la Administración tributario evalúa la solicitud del contribuyente para concluir un Acuerdo analizando la metodología propuesta**, cualquier dato relevante sometido por aquél que permita determinar un abanico de precios de libre competencia, y cualquier otra información relevante como pueden ser las características del mercado, de la industria o datos geográficos de actuación internacional.⁶⁵ (El énfasis me pertenece)

A nivel mundial esta característica ha encontrado 2 vertientes desde las cuales se cuestiona su real existencia, la primera se desarrolla sobre la base de la teoría clásica del Acto Administrativo y la segunda habla de la mencionada Terminación Convencional como acto final del procedimiento administrativo.

Para quienes sostienen la primera teoría, la idea de que pudiera aplicarse un método de solución de conflictos en el cual exista la posibilidad de que la

⁶⁴ Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Ediciones Legales, Constitución de la República del Ecuador, Artículo 300. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1&Nombre=undefined&T=constitucion%20&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>. Acceso: (24 de marzo de 2014)

⁶⁵ José Antonio Rodríguez Ordanza, Una revisión global de la aplicación de los Acuerdos previos sobre precios de Transferencia y sus implicaciones para España (España: Instituto de Estudios Fiscales), p. 64. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (24 de marzo de 2014)

obligación tributaria pueda ser objeto de acuerdo entre Administración Tributaria y contribuyente es ilógica; puesto que, la legislación tributaria tiene relación con el poder de imperio que se le asigna al Estado⁶⁶ y tiene su real significación en el orden e interés públicos⁶⁷ establecido por este.

En síntesis, puede decirse que contra los medios alternativos de solución de conflictos en materia tributaria hay tres objeciones relacionadas con otros tantos principios fundamentales de la tributación que supuestamente sufrirían menoscabo si se acogieran en el ordenamiento: la violación del principio de reserva de ley, el quebrantamiento de la indisponibilidad del crédito tributario y de las potestades de la Administración Tributaria y la vulneración del principio de igualdad.⁶⁸

Es decir que, para quienes mantienen esta teoría, en realidad no puede hablarse de un verdadero acuerdo de voluntades, pues las decisiones de la Autoridad Tributaria serán las que determinen la pertinencia o no de la petición que plantee el contribuyente. Además la forma en la que se manifiesta la voluntad el Estado y sus diferentes entidades, es a través de Actos Administrativos debidamente motivados; lo cual implica una correlación y coherencia entre los hechos y las solicitudes que plantea el contribuyente y la legislación local existente; en este sentido, la autoridad fiscal no podría apartarse a su antojo de este ámbito de acción, ni exceder las potestades y atribuciones que se le han entregado mediante ley.

De otro lado, están aquellos autores que, sin desconocer la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, consideran que:

...resulta exagerado señalar que sean cuales sean las necesidades de recursos humanos y materiales que padezca la Hacienda Pública de hoy, no pueden plantearse soluciones ... negociadas como los antiguos regímenes de evaluación global de base imposables, los convenios con agrupaciones de contribuyentes, etc. ya que supone negar la capacidad a futuro de la Administración Tributaria para implementar sistemas y procedimientos de gestión fiscal convencional dentro del marco constitucional

⁶⁶ ... el tributo se define por la siguientes características:

1ra. Son prestaciones debidas por mandato de ley, a un ente público. Es decir, el deber de pagar el tributo es un deber surgido y prefijado por la ley.

2da. Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.

3ra. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, Curso de Derecho Tributario, (Tomo I; 2ª ed.; Madrid: Ediciones de Derecho Financiero, 1976), p. 187, citado por Luis Toscano Soria, "La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo", en Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario: Homenaje al IEDT en sus 50 años, comp. por Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza (Quito – Ecuador: Editora Jurídica Cevallos, 2013), p. 159.

⁶⁷ LEY DE ORDEN PÚBLICO. En sentido amplio, lo mismo que la ley coactiva; o sea, la que establece una prohibición rigurosa... o aquella que impone una obligación ineludible (como todas las contributivas, las penales, las militares, las relativas a la paz pública y a la moral predominante). En este sentido las leyes de orden público tienen absoluto carácter territorial; es decir, que son obligatorias para cuantos habiten en el territorio sometido a la autoridad que las dicta. Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. (Tomo V; 26ª. Ed.; Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1998), p. 156.

⁶⁸ Mauricio Plazas Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario (Tomo I, 2ª. ed.; Bogotá – Colombia: Editorial Temis S.A., 2005), p. 651.

y normativo establecido.⁶⁹

De tal forma que, ante las posibles incertidumbres que pueden generarse de la aplicación de los tributos, es plenamente justificable que las Administraciones Tributarias puedan utilizar vías alternativas para la solución de las mismas; por supuesto siempre con apego a la normativa especializada que compone el Derecho Tributario y no solo desde un punto de vista netamente civilista y administrativista, que coarta el ámbito de acción del propio Estado.

Parte del soporte doctrinario de este punto de vista se reflejó en las recomendaciones generales emitidas en el marco de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en la ciudad de Quito en el año 2004, las cuales en su parte pertinente establecen:

2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de tributos.

3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente al arbitraje.

6. Mediante los acuerdos tributarios se tiene que procurar la correcta aplicación de la norma al caso concreto, disipando las incertidumbres ciertas que plantean la ignorancia de los hechos y la indeterminación normativa.

7. Los acuerdos tributarios deben alcanzarse dentro de un proceso de colaboración entre la Administración y los obligados con el objeto de alcanzar la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica.

8. La ley debe regular los acuerdos tributarios entre la Administración y los sujetos pasivos, que en la práctica se suelen alcanzar, precisando sus supuestos, contenido, alcance, condiciones, oportunidades de admisión y efectos.

9. La ley debe asegurar que los acuerdos tributarios que se celebren sean transparentes y que su documentación contenga necesariamente el fundamento de su adopción, sus antecedentes, los elementos de hecho, los motivos jurídicos y la cuantificación de la deuda tributaria.

10. Los acuerdos tributarios deberían prever la intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto de aquellos agentes fiscales que han intervenido previamente en los procedimientos de verificación, fiscalización o determinación...⁷⁰

3.3.2. Especificidad

Esta característica tiene relación directa con la delimitación del objeto de estudio de un APA, es decir, las transacciones específicas sobre las cuales aplicaría el acuerdo.

⁶⁹ José Antonio Rodríguez Ordanza, Op. Cit., p. 42. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (2 de abril de 2014)

⁷⁰ Mauricio Plazas Vega, Op. Cit., pp. 693 - 695.

La misma OCDE en sus DPT, considera muy importante esta característica al mencionar que:

Una aspecto fundamental en el concepto de los APA's es cuan específicos pueden ser para establecer los precios de transferencia de un contribuyente para un periodo de años, por ejemplo, cuando únicamente la metodología de precios de transferencia o resultados específicos se pueden determinar para un caso particular. En términos generales, se debe tener mucho cuidado si el APA va más allá de la metodología, la manera en que será aplicado, y los supuestos críticos, porque conclusiones más específicas dependen de predicciones de eventos futuros.⁷¹

La especificidad, se manifiesta expresamente en los criterios a aplicarse para las transacciones objeto de estudio, que las partes (Autoridades Tributarias y contribuyentes) implicadas en el APA determinen conjuntamente; es decir, el acuerdo debería contener al menos cláusulas relacionadas con:

- Transacciones cubiertas,
- Metodología aplicable,
- Término de vigencia,
- Disposiciones de aplicación operacional y de cumplimiento,
- Ajustes apropiados que se requieran,
- Presunciones que podrían afectar el APA y forma de tratamiento a futuro,
- Documentación soporte (Registros contables, contratos, estudios financieros, entre otros),
- Glosario de términos relevantes para fines de aplicación; y,
- Responsabilidad de cumplimiento anual de informes.⁷²

Aun cuando la doctrina concuerda en la importancia esencial de esta característica, también ha establecido que pueden existir dificultades para su establecimiento en un APA, si en lugar de concentrarse en el establecimiento de las metodologías, las partes pretenden establecer resultados cuantificables específicos.⁷³

⁷¹ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 124, p. 190.

⁷² Ernst & Young, Guide to advance pricing agreements (APA). Internet: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Guide-to-advance-pricing-agreements--APA---APAs--the-basic-elements> Acceso: (4 de abril de 2014)

⁷³ José Antonio Rodríguez Ordanza, Op. Cit., pp. 7 - 8. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (2 de abril de 2014)

3.3.3. Limitación temporal y condiciones

La presente característica, hace alusión a la limitación en el tiempo y a las condiciones que deban cumplirse para la aplicación efectiva del APA; en otras palabras, un APA podría cubrir todos los aspectos relacionados con Precios de Transferencia de parte de un contribuyente, o podría limitarse a ciertas operaciones realizadas con partes relacionadas específicas, aplicando este criterio para años futuros e inclusive anteriores a la negociación del APA.

... Un APA se aplicaría a transacción y años futuros y el plazo dependería del sector industrial, los productos o las características de las transacciones. Las empresas relacionadas podrían limitar su petición a un periodo específico de años futuros. Un APA puede proporcionar la oportunidad de aplicar la metodología de precios de transferencia de años anteriores. Sin embargo, se requeriría del acuerdo de la administración fiscal, el contribuyente, y, cuando fuera apropiado, del socio por tratado.⁷⁴

Las diferentes administraciones tributarias, siempre van a pretender supervisar y controlar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en un APA; para ello, la OCDE menciona que hay 2 formas que en general son las más utilizadas para ejercer dicho control. En la primera, la autoridad tributaria le pide al sujeto pasivo que informe cada año respecto del cumplimiento de las condiciones establecidas en el APA y de su relevancia actual; en la otra, la autoridad fiscal continúa realizando revisiones al contribuyente sin evaluar la metodología, sino únicamente los elementos y características utilizadas y los resultados obtenidos.

En relación con la temporalidad de los APA's, la OCDE mantiene que una media para su duración es de 3 a 5 años, según las experiencias previas en esta materia y el desarrollo que van tendiendo a nivel mundial.⁷⁵ De todas formas, la celebración de un APA puede tener ciertas dificultades justamente en relación con el tiempo que podría demorar su implementación; en este sentido, el tiempo de vigencia de un APA, debe ser lo más prolongado posible, en consideración a los esfuerzos realizados por las partes para su celebración, es decir, mientras más ágiles sean los procesos administrativos para su negociación, mejores beneficios se podrán obtener para las partes.

Adicionalmente, es importante considerar que muchas legislaciones y autores, consideran que un APA podría tener efectos retroactivos, en otras palabras, si la base de estudio de la propuesta de APA será la forma de aplicación de una metodología que ha sido implementada sin ser observada por las autoridades

⁷⁴ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 136, p. 193.

⁷⁵ *Ibíd.*, Anexo al Capítulo IV, Párrafo 51, p. 382 - 383.

tributarias, se podría considerar que el APA regule al menos el ejercicio anterior al de su implementación.

Ni las administraciones tributarias ni el contribuyente están en ninguna manera obligados a aplicar la metodología acordada como parte del PAM APA para los años fiscales concluidos terminados antes del primer año del PAM APA (a menudo denominado como “roll back”). De hecho, hacerlo podría ser imposible si existe un patrón diferente de hechos. Sin embargo, la metodología a ser aplicada de forma prospectiva en el PAM APA puede ser de utilidad en la determinación del tratamiento de transacciones comparables en años anteriores. En algunos casos, los precios de transferencia pueden ya estar investigados por las administraciones tributarias por períodos contables anteriores al periodo del PAM APA. Las administraciones tributarias y el contribuyente podrían tomar la oportunidad de utilizar la metodología acordada para resolver la investigación o, de conformidad con los requisitos de la legislación nacional, la administración fiscal podría hacer este ajuste, incluso sin la solicitud del contribuyente o del acuerdo. Si el contribuyente desea certeza de evitar la doble tributación, el consentimiento de las administraciones tributarias para el “roll back” será requerido. La capacidad de “roll back” también dependerá de la legislación interna aplicable y el tratado, por ejemplo con respecto a los plazos.⁷⁶

3.3.4. Certeza

Esta característica tiene relación con la seguridad jurídica que presentan los APA's en favor no solo del contribuyente, sino de la propia administración tributaria, pues aseguran que las transacciones sobre las cuales rigen, no sean objeto de ajuste, en tanto en cuanto las condiciones establecidas al momento de su análisis no cambien o que dichas posibles variaciones no afecten el resultado final del estudio de Precios de Transferencia que es soporte fundamental del acuerdo. El APA presenta estabilidad para las partes y genera certeza respecto del manejo adecuado de los Transfer Pricing en un periodo determinado; por lo que, tanto el contribuyente como el Servicio de Rentas Internas (en nuestro caso), pueden optimizar el manejo de sus recursos (financieros, humanos, tecnológicos, entre otros) en actividades que les permitan un mejor desenvolvimiento en sus actividades.

Un programa de APA's puede ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales. Si los supuestos críticos se satisfacen, un APA puede proporcionar a los contribuyentes en cuestión la certeza en el tratamiento fiscal de los aspectos relacionados con precios de transferencia que se negocian en el APA por un período de tiempo específico. En algunos casos, un APA también puede permitir la opción de ampliar el periodo al cual es aplicable. Cuando el periodo del APA expira, puede existir la oportunidad para las administraciones tributarias relevantes y los contribuyentes de renegociar el APA. Debido a la certeza que proporciona un APA, un contribuyente puede estar en una mejor posición para predecir sus impuestos por pagar, permitiendo de esta manera un ambiente fiscal favorable a la inversión.⁷⁷

Parafraseando al autor Herbert Bettinger Barrios, entendemos que el grado

⁷⁶ *Ibíd.*, Anexo al Capítulo IV, Párrafo 69, p. 389.

⁷⁷ *Ibíd.*, Capítulo IV, Párrafo 142, pp. 195 – 196.

de certeza de un APA comprende y se mide entre otras por los siguientes eventos:

1. Pronosticar el tratamiento de las transacciones cubiertas tanto en lo que se refiere a la cantidad, como a las caracterización de los elementos del ingreso;
2. Evitar el tiempo que implican las revisiones fiscales y los procedimientos de controversia para las transacciones cubiertas;
3. Eliminar el riesgo de multas potenciales aplicables a declaraciones incorrectas;
4. Disminuir las obligaciones respecto de documentación a registrar y retener;
5. Eliminar la exposición al riesgo legal aplicable;
6. Evitar que una autoridad fiscal no reconozca los impuestos pagados en el extranjero y reducir las reservas fiscales en los estados financieros.

Finalmente, es necesario recordar que la doctrina desarrollada en torno al presente tema de estudio, considera de manera general que los APA's bilaterales y multilaterales, presentan mejores condiciones de certeza en relación con los unilaterales, puesto que, estos últimos aún no disminuirían el riesgo de un ajuste en otras entidades relacionadas extranjeras del grupo económico que pretenda la aplicación del APA.

3.3.5. Confidenciales

Resulta fundamental que la información⁷⁸ que el contribuyente proporciona dentro de los procesos de negociación de un APA, goce de todas las salvaguardas a su confidencialidad, puesto que, se trata en la mayoría de casos de información vital para el giro del negocio propio del sujeto pasivo; información que en caso de caer en manos de competidores o de otro tipo de agentes involucrados en el mercado o negocio, podría representarle riesgos y pérdidas a la compañía. Esta protección debe consagrarse no solo en caso de que el APA llegue a celebrarse, sino también cuando las negociaciones no lleguen a finalizarse.

⁷⁸ Las Administraciones tributarias deben igualmente preservar la confidencialidad de los secretos mercantiles y de otras informaciones y documentos sensibles que se les ha suministrado durante el procedimiento de APP. En consecuencia, las reglas internas referentes a la divulgación de informaciones deben ser aplicadas. En caso de un APP bilateral, es necesario que las reglas en materia de confidencialidad se apliquen a los Estados con los que un Convenio fiscal haya sido concluido, de forma que se impida la divulgación al público de datos confidenciales. José Antonio Rodríguez Ordanza, Op. Cit., p.15. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (2 de abril de 2014)

El autor Eusebio González, dentro de una de sus ponencias presentadas en el marco de las Jornadas XXII Latinoamericanas realizadas en Quito, en el año 2004, establece que:

... la información recabada, tanto en lo que se refiere al volumen de los datos requeridos como a su naturaleza, ha de ser conforme no sólo al principio de proporcionalidad en la actuación administrativa, sino también a los criterios de practicabilidad y confidencialidad, que presiden el tráfico mercantil.⁷⁹

Las DPT de la OCDE, expresamente sugieren que las autoridades tributarias deben procurar la confidencialidad de los secretos industriales, comerciales y de cualquier otra información que se haya catalogado como confidencial, la cual haya sido proporcionada durante el procedimiento de negociación de un APA. Cada legislación debería aplicar sus normas internas, en aras de proteger dicha información; en el caso ecuatoriano, existe una norma que permite que esa información recabada solo se utilice para efectos tributarios y hace responsables a los funcionarios públicos que se aprovechen de la misma para otros fines. Para el caso de APA's bilaterales o multilaterales, deberían aplicarse reglas de confidencialidad que vinculen a los cosignatarios del convenio, impidiendo la divulgación de datos confidenciales.⁸⁰

3.3.6. Carácter preventivo

Si bien es cierto, hemos mencionado que los APA's podrían fundamentar su implementación en el procedimiento amistoso consagrado en los convenios para evitar la doble imposición basados en el modelo OCDE, un acuerdo de este tipo tiende más bien a prevenir futuros conflictos antes que a solucionar los ya existentes. Por lo tanto, no estamos frente a un mecanismo de solución de conflictos, sino más bien ante una alternativa para la prevención de las incertidumbres que en materia de precios de transferencia pudieran suscitarse a futuro entre las administraciones tributarias y el contribuyente.

Ha sido la experiencia de varios países la que ha demostrado que la solución de controversias de precios de transferencia a través de auditoría tradicional o de técnicas de revisión es muy difícil y costosa para los contribuyentes y las autoridades fiscales, tanto en términos de tiempo, como en recursos. Estas técnicas, inevitablemente, examinan los precios de transferencia (y las condiciones del entorno) en algún momento después de haber sido establecidos y puede haber dificultades en obtener suficiente información para evaluar de manera apropiada si

⁷⁹ Eusebio González, Requerimiento y uso de la información en materia tributaria, en Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Tomo II, Quito: IEDT, 2004), p. 707.

⁸⁰ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 157, p. 200.

los precios fueron establecidos bajo el principio de independencia efectiva en el momento en que se llevaron a cabo. **Estas dificultades llevaron en parte al desarrollo del proceso APA como una manera alternativa de resolver controversias de precios de transferencia con el objeto de evitar los problemas antes descritos.** Los objetivos del APA son facilitar las negociaciones de principios, prácticas y cooperación, para resolver los problemas de precios de transferencia con rapidez y de forma prospectiva, así como usar los recursos de los contribuyentes y de las administraciones tributarias de manera más eficiente y **para proporcionar un grado de previsibilidad para el contribuyente.**⁸¹ (El énfasis me pertenece)

Tal como lo expresa el español Rodríguez Ordanza, un APA busca evitar a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, las revisiones y comprobaciones desgastantes, así como los prolongados y costosos litigios que pueden derivarse de los Transfer Pricing.

Por lo tanto, los APA son un modelo internacional de terminación del procedimiento de comprobar el valor de mercado en las operaciones, cuya originalidad consiste, en principio, en que se trata de un acuerdo previo, anticipado, el cual determina, durante un plazo, más o menos largo, el precio de mercado de tales operaciones mediante el consenso entre la AT (o las AATT, si el APA es multilateral) y los contribuyentes.⁸²

En cuanto un APA se celebra, las administraciones tributarias requerirán menos inversión de recursos públicos para revisiones posteriores del contribuyente, puesto que, ya tendrán conocimiento e información más profunda.⁸³

3.4. Recomendaciones para la aplicación de los Acuerdos de Precios Anticipados

3.4.1. APA's bilaterales por sobre unilaterales

La OCDE, recomienda que en lo posible se celebren APA's bilaterales o multilaterales, puesto que esto conlleva la aplicación del procedimiento amistoso entre varias administraciones tributarias y por consiguiente menos riesgos para los contribuyentes.

Estos riesgos están relacionados con la posibilidad de que los sujetos pasivos, se vean obligados por un APA que no se ajuste al Principio de

⁸¹ *Ibíd.*, Anexo al Capítulo IV, Párrafo 9, p. 368.

⁸² Domingo Carbajo Vasco, Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español, en *Revista Crónica Tributaria* No. 140/2011 (España: Instituto de Estudios Fiscales), p. 101 – 102. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/140_Carbajo.pdf. Acceso: (24 de marzo de 2014)

⁸³ José Antonio Rodríguez Ordanza, *Op. Cit.*, p. 12. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (5 de abril de 2014)

Independencia Efectiva, con el único fin de evitar revisiones costosas y prolongadas; además en el caso de los APA's unilaterales, el riesgo de caer en doble imposición no se reduce, puesto que los efectos que se den en otras jurisdicciones no inciden en las autoridades fiscales extranjeras, por lo tanto, en ejercicio de su potestad tributaria, podrían considerar la realización de ajustes que afecten a otras empresas del grupo transnacional.

Derivado de preocupaciones sobre doble tributación, la mayoría de los países prefieren APA's bilaterales o multilaterales... y, en efecto, algunos países no conceden un APA unilateral... a contribuyentes en su jurisdicción. El enfoque bilateral (o multilateral) tiene una mayor probabilidad de que los acuerdos reduzcan el riesgo de doble tributación, sean equitativos para todas las administraciones tributarias y contribuyentes que participen, y proporcionen una mayor certeza a los contribuyentes en cuestión. También sucede que en algunos países, las disposiciones domésticas no permiten a las administraciones tributarias realizar acuerdos obligatorios directamente con los contribuyentes, por lo cual los APA's únicamente pueden efectuarse con la autoridad competente del socio por tratado bajo un procedimiento de mutuo acuerdo. Para efectos de discusión en esta sección, no se considera que un APA incluya un acuerdo unilateral, excepto donde se haga referencia expresa a un APA unilateral.⁸⁴

Al ser evidente que este tipo de acuerdos, tienen influencia directa en el establecimiento de la base imponible de las multinacionales y sus entidades relacionadas en varias jurisdicciones tributarias, el paso lógico sería que las autoridades tributarias de los Estados involucrados al menos sean informadas de la existencia de un APA, aun cuando no sean parte del mismo, todo en aras de disminuir lo más posible los efectos negativos (ajustes TP) que podrían darse por la implementación de un APA unilateral.⁸⁵

3.4.2. Ámbito de aplicación y operaciones objeto de APA's

En relación con el ámbito de aplicación de este tipo de acuerdos, la OCDE, recomienda que se atienda en todo momento a las operaciones que se pretenden incluir y a las proyecciones que se maneje para su estudio.⁸⁶ Estas proyecciones deben ser lo más fiables posible, porque de ello depende la factibilidad de la metodología propuesta, su aplicación y el cumplimiento de los denominados supuestos críticos a los cuales se compromete el contribuyente.

La mayoría de autores, coinciden en que las siguientes operaciones entre partes relacionadas darían lugar a la pretensión de negociar un APA, al ser en términos generales las más comunes:

⁸⁴ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 130, p. 192.

⁸⁵ Francesca Balzani, Op. Cit., p. 421.

⁸⁶ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 161, p. 201.

- Transferencia de mercancías con la consiguiente fijación de un precio de transferencia adecuado.
- Distribución de renta y gastos adecuada, en relación con la prestación de servicios.
- Transferencia y/o uso de propiedad intangible con la consiguiente fijación de regalías apropiados.
- Cuotas/cánones de arrendamiento apropiados en el caso de arrendamientos financieros (leasing) o alquiler de bienes tangibles.
- Intereses apropiados en el caso de préstamos o anticipos.
- Localización de los beneficios generados mediante compañías de servicios financieros.
- Procedimientos de reparto de ingresos y deducciones según las operaciones de las filiales.⁸⁷

3.4.3. Cooperación, coordinación y mejores prácticas para la implementación de APA's

Seguramente una de las recomendaciones más relevantes tiene que ver con la manera en que los Estados pueden beneficiarse de sus experiencias en la negociación y desarrollo de APA's mutuamente. El desarrollo de estas estrechas relaciones, solo puede traducirse en beneficios tanto para los sujetos activos administradores de tributos y sus contribuyentes que proponen la implementación de estos acuerdos.

De hecho, la formación de un APA, es la oportunidad perfecta para que tanto las administraciones fiscales como los sujetos pasivos trabajen en un ambiente distinto al de la controversia de los procedimientos de determinación.

...Esos acuerdos pueden establecer directrices generales y una comprensión recíproca para llegar a un acuerdo mutuo en aquellos casos en que el contribuyente ha solicitado un APA de precios de transferencia.⁸⁸

Además, los APA's bilaterales con socios por tratado deben de estar en armonía con ciertos requisitos. Por ejemplo, información idéntica y pertinente debe proporcionarse en forma simultánea a cada administración fiscal, y la metodología acordada debe estar de acuerdo con el principio de independencia efectiva.⁸⁹

⁸⁷ José Antonio Rodríguez Ordanza, Op. Cit., pp. 16 – 17. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (5 de abril de 2014)

⁸⁸ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 164, p. 202.

⁸⁹ Ibíd., Capítulo IV, Párrafo 165, p. 202.

Fruto de esta interacción, las autoridades tributarias de las diversas jurisdicciones, tendrían la obligación de trabajar en la formación de las mejores prácticas que de manera uniforme contemplen el procedimiento de formación de un APA, de tal forma que, los contribuyentes tengan la seguridad de saber el tipo de trámite a seguir y la información mínima requerida que se necesitaría.

3.4.4. Igualdad de acceso

Debido a que, por lo general, son las grandes transnacionales las que tienen que establecer adecuadamente los Precios de Transferencia que manejan en sus relaciones intra-grupo, la igualdad de acceso a un APA, resulta ser muy cuestionable. Los grandes contribuyentes son aquellos quienes tendrán los recursos para poder solicitar este tipo de acuerdos, puesto que son ellos quienes desarrollan de manera más intensa el tráfico internacional de bienes y servicios vinculados; y, adicionalmente se encuentran bajo la lupa de las diferentes administraciones tributarias.

La diferencia en el acceso resulta clara con relación a los pequeños contribuyentes; es por ello que la OCDE en sus DPT recomienda que los diversos Estados donde se aplique este régimen, deberían adoptar procedimientos simplificados para los pequeños contribuyentes, que permitan darles una oportunidad de beneficiarse de un APA en caso de que así lo requieran.

Como se comentó anteriormente, la característica de los procedimientos de APA's podría de hecho hacer que su uso se limite a grandes contribuyentes. Esta restricción podría plantear cuestiones de equidad y uniformidad, ya que contribuyentes en idéntica situación no deberían ser tratados en forma diferente. Una distribución flexible de los recursos orientados hacia la revisión pudiera aliviar estas inquietudes. Las administraciones tributarias también necesitan considerar la posibilidad de adoptar un procedimiento sencillo para los pequeños contribuyentes. Las administraciones tributarias deben tener cuidado de adecuar sus niveles de investigación al tamaño de la transacción internacional al evaluar los APA's.⁹⁰

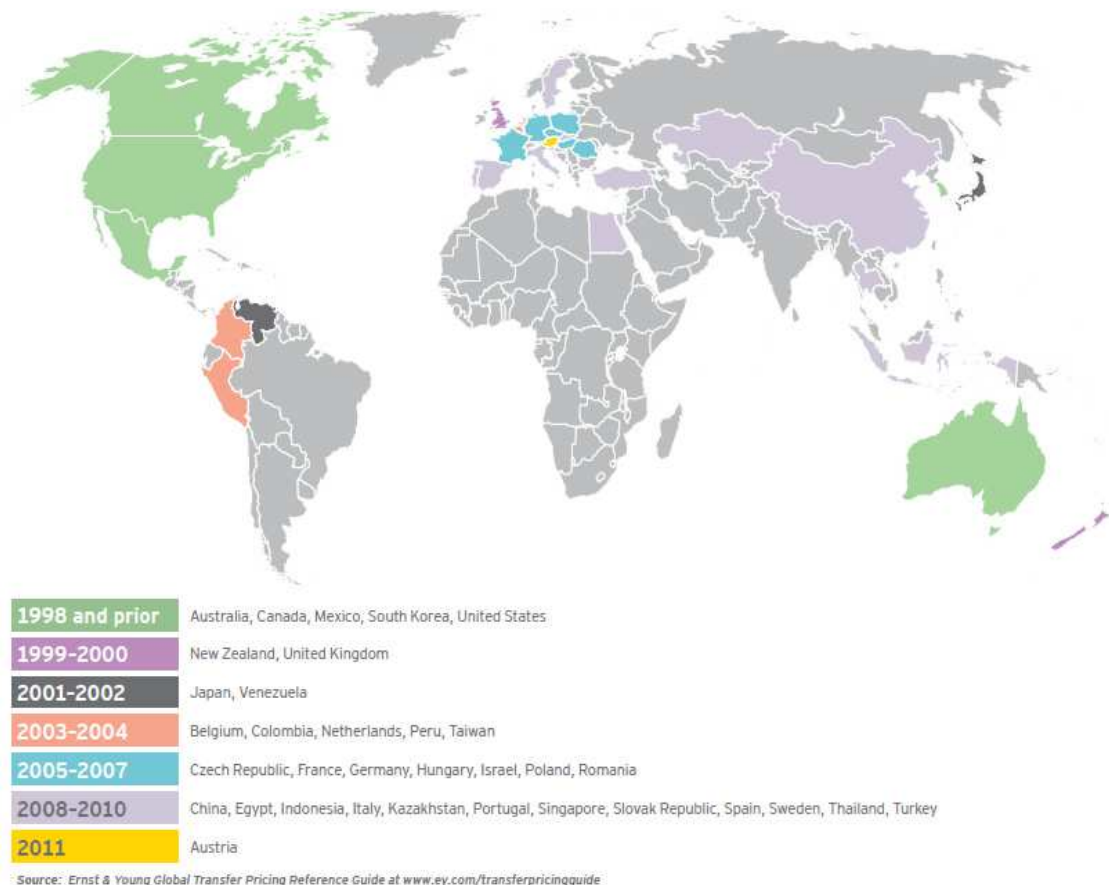
Ahora bien, bajo el pretexto de otorgar acceso a este tipo de acuerdos a contribuyentes que no lo tendrían en condiciones normales, no se puede tratar de hacer una homologación de reglas para todos los casos; es necesario dejar en claro que, las condiciones bajo las cuales se desarrolla una transacción para un contribuyente, no se replica de forma automática en el caso de otro contribuyente. En materia de Precios de Transferencia, no puede darse consideraciones de aplicación

⁹⁰ *Ibíd.*, Capítulo IV, Párrafo 163, p. 202.

general en asuntos específicos, es por ello que debe analizarse cada operación y realizar estudios que determinen las funciones, activos y riesgos asumidos por las partes a fin de establecer de forma adecuada si las operaciones cumplen con el Principio de Independencia Efectiva.

3.5. Análisis comparado de aplicación de los APA's

Si bien es cierto, los APA's aún no se aplican en la mayoría de legislaciones tributarias a nivel mundial, con el transcurso del tiempo se vuelven una herramienta cada vez más utilizada. A enero de 2011, se encontraban vigentes normas relacionadas con APA's en al menos 30 países, entre otros:



91

En la descripción de la legislación comparada hicimos alusión a ciertas jurisdicciones en las cuales existían normas relacionada con Transfer Pricing y APA's, lo cual demuestra el constante crecimiento que tiene este tema a nivel mundial, reflejado en la mayor inversión de las autoridades tributarias a efectos de

⁹¹ Ernst & Young, Guide to advance pricing agreements (APA). Internet: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Guide-to-advance-pricing-agreements--APA---APAs--the-basic-elements> Acceso: (6 de abril de 2014)

establecer o perfeccionar sus programas APA.

Los países pioneros y aquellos que tienen mayor experiencia en la aplicación y desarrollo de legislación referente a APA's son: Canadá, México, Estados Unidos, Alemania, Holanda Reino Unido, Australia, China y Japón. En las siguientes líneas se mencionan ciertas disposiciones que son de trascendencia al momento de pretender la negociación de un APA, de conformidad con la experiencias previas existentes.

3.5.1. Descripción breve del APA

Según lo estudiamos a su debido momento, muchas legislaciones le otorgan al APA, la naturaleza de un acto administrativo como es el caso de España, México y Venezuela. Para otras legislaciones, el APA es un verdadero acuerdo administrativo tal como lo evidencia por ejemplo el procedimiento de negociación estadounidense, en el cual el contribuyente es parte activa fundamental en el proceso de negociación, inclusive haciendo consideraciones a las interpretaciones del IRS norteamericano, las cuales se integran al documento final que se elabora.

Aquellas legislaciones que mantienen la exclusiva voluntad de la autoridad fiscal para aceptar la propuesta de APA sin permitir la negociación o discusión, consideran que dicho acto administrativo resulta obligatorio para las partes. Además estas legislaciones establecen que el silencio administrativo para este caso es negativo.

Para las legislaciones que mantienen que el APA es un verdadero acuerdo, la obligatoriedad de su aplicación nace de la voluntad de la administración tributaria y del contribuyente.

3.5.2. Tipo de APA's (unilaterales, bilaterales y multilaterales)

De forma general, todas las legislaciones consideran a los APA's unilaterales, sin perjuicio de que podrían generarse acuerdos bilaterales o multilaterales también. En algunos casos, inclusive se exige la mención de las circunstancias que determinan la causa de solicitar un APA unilateral, puesto que como ya hemos mencionado la doctrina desarrollada por la OCDE aconseja utilizar los otros modelos que resuden el riesgo de doble imposición en los contribuyentes, para aquellos casos en que existan partes relacionadas residentes en estados socios mediante tratados para evitar la doble imposición.

En ciertos casos, para efectos de asegurar el acceso a este tipo de

acuerdos, existen legislaciones que determinan que para efectos de su petición por parte de pequeños contribuyentes, en la práctica un APA unilateral puede presentar ventajas importantes por ser más ágil y menos costoso.

No en todas las legislaciones existen normas que permitan la implementación de APA's bilaterales o multilaterales, sin embargo, en base a los CDI's que mantengan suscritos, pueden ampararse en el denominado Procedimiento Amistoso para poder en base a él desarrollar regulaciones que les permitan su implementación a las Administraciones Tributarias.

3.5.3. Sujetos obligados mediante un APA

Por regla general, el presentar una petición de APA es netamente potestativo y a voluntad del contribuyente; tal es así que, cualquier sujeto pasivo podría solicitar un APA, salvo en aquellas jurisdicciones que pudieran requerir algún tipo especial de residencia o domicilio para considerarse como residentes fiscales. En ciertos casos, se permite a los contribuyentes solicitar APA's antes de que las transacciones sucedan (España); es decir, en dichas jurisdicciones se permitiría presentar la petición con las proyecciones de una operación que aún estaría pendiente de iniciarse.

En ciertas jurisdicciones se requiere la intervención de todas las partes involucradas en la negociación del APA, con el fin de regular todos aquellos temas que podrían afectar a una u otra parte, sean administraciones tributarias o contribuyentes.

Muchas de las legislaciones estudiadas, establecen que la autoridad competente para conocer acerca de los APA, es distinta de la autoridad tributaria central que audita a los mismos contribuyentes; lo cual genera en muchos casos, confianza en que el proceso de estudio y negociación del APA, no se va a ver influenciado por perspectivas fiscalistas que podrían encontrarse dentro de la misma entidad competente encargada del análisis de la petición.

Los equipos encargados del estudio y negociación de un APA, deben ser altamente capacitados, tanto en las normas técnicas como en la industria donde se desenvuelve el contribuyente; con ello se garantiza agilidad en el trámite de las peticiones e independencia, todo en garantía de las propias partes. Los países que ha logrado desarrollar este tipo de equipos, han visto mejoras radicales en la aplicación de los APA's.

3.5.4. Operaciones objeto de APA

Tal como lo mencionamos en el numeral 3.4.2, la mayor parte de las legislaciones que regulan los APA's, contemplan en términos generales la mismas operaciones sujetas a su control; sin perjuicio de ello, a efectos de realizar otro tipo de controles, las administraciones tributarias podrían establecer APA's sobre operaciones no solo para efectos de impuesto a la renta, sino con una visión amplia (arancelaria, tributación indirecta, control de divisas, estadístico, entre otras), a efectos de poder utilizar la información obtenida en el desarrollo de áreas de la industria que al Estado le interese incentivar y controlar más de cerca.

3.5.5. Impuestos objeto APA

De manera general, se ha incluido la normativa relacionada con la implementación de APA's en las regulaciones internas de los países, relacionadas con Impuesto a la Renta; no obstante a este hecho, muchas legislaciones utilizan los Transfer Pricing no solo para impuestos directos, sino también para determinar impuestos aduaneros (Brasil, Perú), e inclusive impuestos indirectos como el IVA (India). Es por ello que en este punto, va a depender mucho del interés que tenga la administración tributaria de implementar el APA y el ámbito en el que desearía enfocarlo según la legislación dentro del cual se promueva su negociación.

El párrafo 1 de la sección 1 de este proyecto de legislación permite al país identificar los elementos de su legislación tributaria interna sujetos a las normas en materia de precios de transferencia. En función de la estructura de la legislación tributaria de cada país, el principio de libre competencia puede ser relevante para la aplicación del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre los beneficios, la práctica de retenciones fiscales, etc.; la decisión depende de cada país.⁹²

3.5.6. Criterios - Métodos

La mayoría de legislaciones toman como referencia las metodologías desarrolladas por la OCDE, considerando que son las que mejor reflejan el Principio de Independencia Efectiva. De todas maneras hay legislaciones que son más abiertas (por ejemplo Brasil, Venezuela) las cuales aceptan otras metodologías.

Adicionalmente es necesario considerar que, no todas las legislaciones aplican la regla del mejor método, por lo tanto esto deberá considerarse al momento de analizar los soportes que presenten los contribuyentes para el análisis de las metodologías propuestas a las autoridades tributarias

⁹² OCDE, Legislación en materia de Precios de Transferencia – Propuesta de Enfoque, junio 2011, p.16. Internet: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf> Acceso: (6 de abril de 2014)

3.5.7. Tiempo estimado de respuesta

Cada legislación maneja sus propios procedimientos, dentro de los cuales se establece los términos en los cuales responde a las peticiones de APA's de los contribuyentes; el mismo que varía en promedio entre los 6 a los 15 meses. Estos plazos podrían variar dependiendo de la información que se requiera y proporcione el contribuyente; considerando además que, el hecho de contar con la participación de otras autoridades tributarias podría generar más demoras e inconvenientes.

3.5.8. Vigencia del APA

De la revisión de las reseñas generales de las legislaciones, se puede evidenciar que la mayoría de ellas considera un periodo de vigencia de entre 3 a 5 años para la celebración de un APA.

En lo relacionado con la aplicación retroactiva de los APA's, no todas las normativas internas la consagran, sin perjuicio de ello, debemos considerar que podría ser de utilidad en caso de que se relacione con periodos fiscales que se hallen controvertidos, puesto que podría aclarar las interpretaciones al momento de aplicar la metodología que haya considerado el sujeto pasivo.

3.5.9. Desistimiento del proceso de APA

Muchos países consideran que mientras un APA no haya sido celebrado, no genera obligaciones para ninguna de las partes, sobretodo porque opera el silencio administrativo de carácter negativo; por otra parte hay legislaciones que consideran necesario fundamentar el desistimiento a efectos de que la autoridad pertinente emita el correspondiente acto administrativo con el cual se archiva el proceso y no genera efectos ni obligaciones para las partes.

3.5.10. Revisiones al APA

De acuerdo con la naturaleza jurídica que le otorga cada legislación a los APA's, varía el mecanismo bajo en cual ejerce su control sobre el acuerdo correspondiente. Sea cual sea el caso, las autoridades fiscales tienen la facultad de modificar los términos del APA sin recurrir a un órgano judicial. Todas las legislaciones de una u otra forma, permiten que el contribuyente solicite revisiones a las condiciones bajo las cuales se negoció el APA.

Ciertos países contienen condiciones bajo las cuales se renegocian los APA's, dando lugar a su revisión y modificación, consagrando la permanencia del

acto administrativo o del contrato según corresponda.

La notificación de los contribuyentes a las administraciones tributarias de que dicho cambio ha tenido lugar, debe ser presentada tan pronto como sea posible después de que el cambio se produzca, o el contribuyente se dé cuenta del cambio, y, en todo caso a más tardar en la fecha de presentación, si es necesaria, del informe anual correspondiente a ese año o período contable. La notificación temprana se recomienda con el fin de dar a las partes afectadas más tiempo para tratar de llegar a un acuerdo sobre la revisión del PAM APA, reduciendo así la probabilidad de la cancelación.⁹³

3.5.11. Cancelación un APA

Las causales para la cancelación de un APA, por lo general están incluidas en la legislación interna de cada país; sin perjuicio de ello, para aquellos casos en los que no se encuentra, debe atender a las causales establecidas en el propio APA.

Una administración fiscal podrá cancelar un PAM APA (ya sea unilateralmente o de común acuerdo) si se comprueba que ha surgido una de las siguientes situaciones:

- a) Hubo engaño, error u omisión que no es atribuible a la negligencia, descuido o incumplimiento deliberado de un contribuyente al presentar la solicitud del PAM APA y la presentación de los informes anuales u otros documentos probatorios o en el suministro de cualquier información relacionada con; o
- b) El contribuyente o contribuyentes que participan no han cumplido sustancialmente con los términos o condiciones del PAM APA; o
- c) Hubo una violación material de uno o más de los supuestos críticos; o
- d) Hubo cambio en la legislación fiscal, incluida la disposición de un tratado materialmente relevante para el PAM APA, y no ha sido posible revisar el acuerdo... para tener en cuenta las nuevas circunstancias.⁹⁴

La cancelación tiene los efectos descritos en las DPT de la OCDE en la mayoría de legislaciones, en otras palabras, invalida el APA desde una fecha específica, establecida por el hecho que produjo la caducidad en el caso de que pueda ser determinado fehacientemente. Si no se puede determinar el hecho o el cambio de las condiciones establecidas para el análisis de las transacciones objeto de APA, será desde el momento en que se cancela el acuerdo.

3.5.12. Revocación de un APA

Para que las autoridades tributarias de las diversas legislaciones consideren la revocatoria de un APA, se deben considerar casi los mismo elementos que para la cancelación antes mencionada, excepto que a estas causales debe agregarse el dolo de parte del contribuyente en alguna parte del proceso de negociación, suscripción o desarrollo del APA.

⁹³ OCDE, Op Cit., Anexo al Capítulo IV, Párrafo 84, p. 394.

⁹⁴ *Ibíd.*, Anexo al Capítulo IV, Párrafo 79, p. 393.

La revocatoria de un APA conlleva un efecto muy perjudicial en contra del contribuyente, el cual es la consideración retroactiva de los sucesos; es decir que, tal como se menciona en el DPT de la OCDE, el APA no surte efectos desde su suscripción o expedición.⁹⁵

3.5.13. Renovación de un APA

No todas las legislaciones consideran normas para la renovación de los APA's, sin embargo, se pueden establecer condiciones para la misma en los acuerdos propiamente dichos. Las DPT de la OCDE sugieren que se inicie el proceso de renovación antes de que el actual APA haya expirado.

Puesto que la renovación debería basarse en las negociaciones de APA previamente acordadas, el tiempo que se emplee en su negociación debería ser mucho menor al inicialmente utilizado, sobre todo si los presupuestos facticos no tienen variaciones importantes que afecten al normal uso del APA que se halla vigente y que se pretende renovar.

3.5.14. Recursos aplicables

En principio ningún APA debería ser recurrible ante autoridades administrativas o judiciales, puesto que al tener el carácter de preventivos, se están anticipando a sucesos que no se han dado y por los cuales no existen efectos aún (no cambia, suprime ni modifica la situación de los contribuyentes). Sin perjuicio de ello, en muy pocos países se considera que los APA's podrían ser susceptibles de recurso en caso de no concederse o negarse su celebración a los contribuyentes.

Por otra parte, en todos los casos se podría considerar que, respecto de un APA en vigencia si se pueden interponer los recursos de Revisión, Renovación o Revocación a los cuales nos hemos referido en las líneas anteriores; puesto que son parte integrante del día a día de la aplicación del APA y deben interponerse ante la autoridad tributaria pertinente que controla su eficiencia.

3.5.15. Reportes y auditoría del APA e información confidencial

Algunas legislaciones contemplan la entrega de reportes anuales, sin embargo no es una obligación en todos los países. No obstante, la obligación de entregar información que permita el control de la aplicación del APA, puede incluirse en sus propias cláusulas, estableciendo la información a remitirse y el período del

⁹⁵ *Ibíd.*, Anexo al Capítulo IV, Párrafo 78, p. 392.

reporte.

No puede convertirse en una carga adicional de trabajo el hecho de entregar la información requerida para el control del APA, pues esto desnaturaliza una de sus principales características; sin perjuicio de ello, en caso de que la administración tributaria así lo requiriera, el contribuyente deberá preparar la información que soporte el adecuado establecimiento de los supuestos críticos dentro de los cuales se aplica su APA.

Ninguna normativa interna, reduce la facultad de control de sus administraciones tributarias, más aún, en base a las DPT de la OCDE, se consagra la necesidad de que los Estados se concentren en auditar las transacciones específicas cubiertas por el APA y no en otras que quedaron excluidas desde un principio, atendiendo exclusivamente al grado de cumplimiento de las condiciones y supuestos de riesgo específicamente contemplado en las negociaciones del acuerdo, para determinar que la metodología de Transfer Pricing sigue siendo la adecuada.

...Para desentrañar la existencia de dudas razonables, es menester considerar que a la administración, dentro de la aplicación de los tributos, competen dos funciones básicas: la de **liquidar los créditos tributarios (sea en forma originaria o sea vía control y fiscalización)** y la de proceder a su recaudación. Al efectuar la determinación y consecuente liquidación, los presupuestos y particularmente los hechos pueden ser apreciados de diferentes formas por las partes y tal circunstancia puede influir en la formación de la base imponible, en la aplicación de la tarifa y en el cálculo del monto del crédito... La obvia indisponibilidad del poder tributario o de creación que se da en el orden interno, y la indisponibilidad del crédito tributario no conllevan la indisponibilidad de **las facultades liquidatorias, las cuales, en caso de serias dudas, pueden someterse a procedimientos consensuales e inclusive a arbitraje...**⁹⁶ (El énfasis me pertenece)

Es necesario considerar que la auditoría de los APA's no debe ser excesiva en cuanto al ámbito de su aplicación, es decir, debe requerirse los elementos para verificar su cabal cumplimiento, mas no debería imponerse otras obligaciones de información que no tengan relación ni con el impuesto ni con las transacción estudiadas.

Muchas de las legislaciones que regulan la aplicación de APA's establecen reglas respecto de la confidencialidad de la información entregada para el estudio de la autoridad tributaria, sin embargo, en caso de no existir normas específicas, debería introducirse en las cláusulas del APA y regularlas según el derecho común de cada jurisdicción tributaria.

⁹⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Arbitraje en materia tributaria*, en Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Tomo II, Quito: IEDT, 2004), p. 12.

En la práctica, resulta muy complicado asegurar la adecuada compilación y resguardo de la información, pero en legislaciones como la ecuatoriana, se hace responsable al funcionario que hace mal uso de dicha información, causándole un perjuicio ya sea a la administración tributaria o al contribuyente. No obstante hasta la presente fecha no se conoce que se haya sancionado a funcionario ecuatoriano alguno por hechos como el antes mencionado.

CAPITULO IV: MODELO DE ACUERDO DE PRECIOS ANTICIPADOS SUGERIDO – CONCLUSIONES

Luego de haber establecido la base doctrinaria necesaria para la plena comprensión de todo lo que conlleva un procedimiento de negociación de un APA en materia de Precios de Transferencia, nos corresponde hacer la correspondiente aproximación hacia lo que implicaría implementar este procedimiento en nuestra legislación local. Para ello vale la pena hacer ciertas consideraciones a la normativa existente en nuestro país, en relación con el tema objeto de estudio.

4.1. APA's en la legislación ecuatoriana

El Art. 190 de la Constitución de la República del Ecuador, "...reconoce el arbitraje, la mediación y **otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos**. Estos procedimientos se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda **transigir**..."

Los Arts. 300, 420 y 425 de la misma Constitución establecen en su parte pertinente lo siguiente:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, **eficiencia, simplicidad administrativa**, irretroactividad, equidad, **transparencia y suficiencia recaudatoria**. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...

Art. 422.- **No se podrá celebrar tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana** a instancias de arbitraje internacional, en controversias contractuales o de índole comercial, entre el Estado y personas naturales o jurídicas privadas...

Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: **La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas**; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la **norma jerárquica superior**.⁹⁷ (El énfasis me pertenece)

El Ecuador mantiene vigentes varios CDI's, los cuales en su mayor parte

⁹⁷ Ediciones Legales, Constitución de la República del Ecuador. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1&Nombre=undefined&T=constitucion%20&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>. Acceso: (6 de abril de 2014)

siguen el Modelo emitido por la OCDE, es decir contienen el Procedimiento Amistoso descrito en el Art. 25 de dicho modelo. Los países con los cuales se mantiene tratados tendientes a evitar la doble imposición son los siguientes:

- Alemania
- Argentina (exclusivamente para transporte aéreo)
- Bélgica
- Brasil
- Canadá
- Chile
- China (en proceso de intercambio de certificaciones consulares)
- Comunidad Andina de Naciones (Colombia, Ecuador y Bolivia)
- Corea del Sur
- España
- Francia
- Italia
- México
- Rumania
- Uruguay
- Singapur (en proceso de aprobación en la Asamblea Nacional)
- Suiza

El artículo innumerado (4) siguiente al Art. 15 de la LORTI, en relación con la consulta de la metodología de aplicación de los precios de transferencia de un contribuyente, permite:

La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.⁹⁸

⁹⁸ Ediciones Legales, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=46&Nombre=undefined&T=%20lorti&Opcion=1&Busca r=1&Historico=0>. Acceso: (23 de febrero de 2014)

La misma LORTI, hace una remisión expresa a su Reglamento de aplicación en relación con los métodos de aplicación del principio de independencia efectiva, y dicho RALORTI en su Art. 89, ya citado en el capítulo I de este trabajo, establece que le referencia técnica para lo dispuesto en materia de Precios de Transferencia en la legislación ecuatoriana lo constituyen las DPT emitidas por la OCDE, **en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.** (El énfasis me pertenece)

En otras palabras, considerando que:

- Del análisis de la legislación constitucional antes citada, se desprende que un APA's en ninguna forma sería incongruente con los principios generales y tributarios establecidos en la Constitución de la República del Ecuador, ni en los Tratados Internacionales celebrados por Ecuador para evitar la doble imposición;
- Los APA's representan mecanismos de preventivos de conflictos tributarios futuros, los cuales al no estar determinados no restan atribuciones a la autoridad tributaria investida de la facultad de Imperium otorgada al Estado, ni a la administración del crédito tributario que está a su encargo;
- La consulta tributaria permitida en la LORTI, tiene una naturaleza jurídica distinta a la de los APA's bilaterales o multilaterales; y sería aplicable netamente para transacciones locales pues su ámbito de acción no podría extenderse hacia otras jurisdicciones (muy similar a un APA unilateral);
- Los APA's forman parte integrante de la referencia técnica de obligatoria aplicación en materia de precios de transferencia según la propia legislación ecuatoriana; entre otras consideraciones,

Resulta perfectamente aplicable para el caso ecuatoriano un modelo de APA' bilateral o multilateral con países con los cuales mantengamos vigente un CDI y que dentro del mismo se mantengan cláusulas que promuevan un Procedimiento Amistoso en caso de incertidumbres en la aplicación de un régimen tributario que

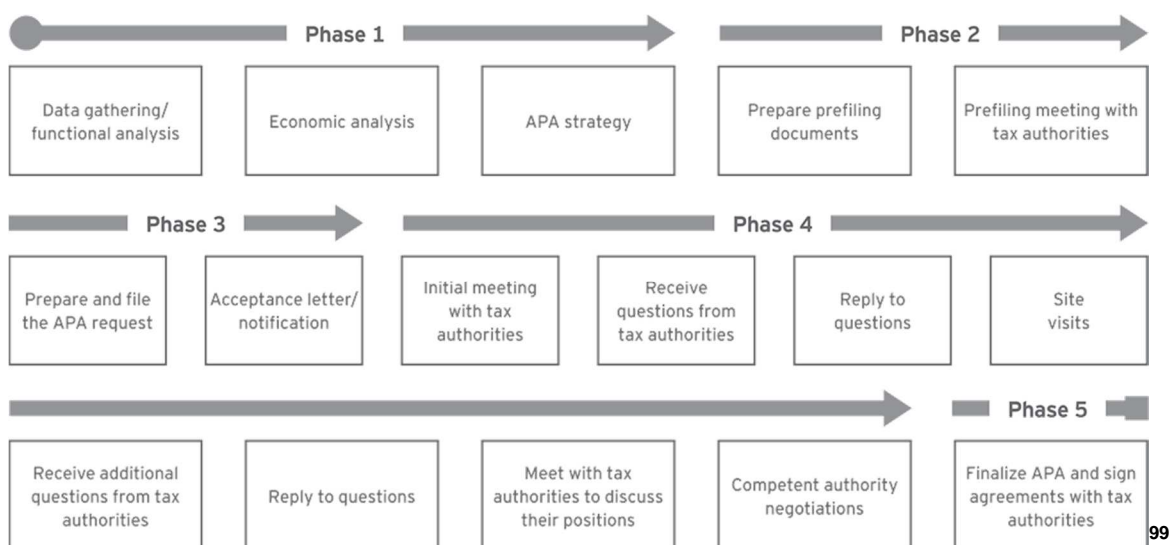
afecta directamente a los impuestos objeto del tratado (en el caso ecuatoriano Impuesto a la Renta); dejando para la consulta tributaria únicamente aquellos casos en los que se promueva un APA unilateral.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, en base a la normativa constitucional e internacional vigente, la autoridad tributaria ecuatoriana, debería promover el entendimiento con aquellos países con los cuales Ecuador mantiene una cadena de CDI's, en aras de promover el desarrollo de APA's bilaterales y multilaterales, que permitan el desarrollo de actividades económicas dinámicas en beneficio de nuestra economía. De todas formas debería promoverse una reforma legal que ampare este tipo de APA's de una forma expresa en favor de los contribuyentes que puedan aplicarlos.

4.2. Fases para la formación de un APA

La formación de la voluntad para la negociación de este tipo de acuerdo requiere de varias etapas hasta su posterior celebración, dentro de cada fase existen ciertas actividades implícitas, las cuales se encaminan al total entendimiento de las operaciones entre relacionadas que se pretenden regular; así como de los hechos y proyecciones que las determinan, tanto a nivel internacional como local.

Muchas de las grandes multinacionales dedicadas a la asesoría en Transfer Pricing, han desarrollado 5 fases básicas que en términos generales comprenden:



⁹⁹ Ernst & Young, Guide to advance pricing agreements (APA). Internet: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Guide-to-advance-pricing-agreements--APA---APAs--the-basic-elements> Acceso: (6 de abril de 2014)

Para efectos de asegurar la plena consecución de un modelo de APA bilateral o multilateral en Ecuador, las fases antes citadas deben regularse en los correspondientes instructivos y resoluciones que el SRI por facultad puede emitir. De ser necesario podría pensarse en una reforma legal que aclare de manera definitiva el alcance de los APA's bajo la luz de la constitución y los CDI's suscritos por Ecuador y los APA unilaterales establecidos a través de la consulta vinculante.

4.3. Modelo de APA sugerido

4.3.1. Reuniones Preliminares y objetivos

[ANEXO I](#)

4.3.2. Modelo de Carta petición para el inicio de negociación de APA Bilateral

[ANEXO II](#)

4.3.3. Modelo de Oficio de aceptación inicio de negociación de APA Bilateral

[ANEXO III](#)

4.3.4. Guía para el desarrollo de la petición Formal de un APA Bilateral

[ANEXO IV](#)

4.3.5. Plan de Acción para la negociación de un APA Bilateral

[ANEXO V](#)

4.3.6. Modelo de APA Bilateral

[ANEXO VI](#)

4.4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las conclusiones y recomendaciones son producto del desarrollo del esfuerzo intelectual expresado en este trabajo; y, dentro de ellas las más importantes a mi buen entender son las que a continuación recapitulo:

1.- Los Precios de Transferencia son mecanismos efectivos de determinación tributaria que procuran evitar la evasión tributaria. Las normas sobre precios de transferencia son un aporte valiosísimo para legislaciones como la del Ecuador, pues vivimos en una economía globalizada de la cual no podemos desvincularnos; en esta economía, los presupuestos que manejan las empresas multinacionales resultan ser, en varios casos, mucho más relevantes que los que manejan los propios Estados.

Si bien es cierto, muchos grupos multinacionales consideran la alteración artificial de los Precios de Transferencia entre partes relacionadas como un instrumento de planeación fiscal internacional a efectos de desviar ingresos hacia jurisdicciones fiscales más favorables; indiscutiblemente, la regulación y legislación interna relacionada con los PT, presenta mayor beneficio en favor de las autoridades tributarias nacionales, pues se constituyen en una herramienta cuya principal finalidad es proteger la base gravable a la que tienen derecho los diversos estados en las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas.

Los ajustes que se deriven de su aplicación se realizan principalmente a efectos de impuesto a la renta, sin perjuicio de ello, la propia OCDE reconoce que este régimen puede ser utilizado para regular o fomentar el control en otro tipo de impuestos, según lo considere cada país. Casos prácticos se han visto en materia de tributos aduaneros e IVA.

Países en vías de desarrollo como el nuestro, han mantenido una balanza comercial negativa a lo largo de su historia; la fuga de divisas obliga a promover sistemas que obtengan la renta justa por la generación de riqueza, las metodologías OCDE en materia de precios de transferencia, se han presentado por la doctrina a nivel mundial como las apropiadas para este fin.

Es importante considerar que una de las herramientas recomendadas por la OCDE para la correcta aplicación del Principio de Independencia Efectiva, base para la aplicación del régimen de Precios de Transferencia, es la celebración de APA's; ya que ante una determinación de Precios de Transferencia respecto de una transacción entre partes relacionadas por parte de las autoridades fiscales de los estados de donde son residentes fiscales las partes involucradas, uno de los efectos colaterales que se pueden presentar es un efecto de doble imposición internacional.

Es por esto que la regulación de los Precios de Transferencia y de las herramientas recomendadas por parte de la OCDE, se considera una herramienta

muy provechosa para las administraciones fiscales, pues, además de precautelar las bases imponibles a las cuales tienen derecho las diversas autoridades tributarias, permiten evitar situaciones de doble imposición internacional.

Seguramente, esta doble perspectiva resulta contradictoria en relación con la visión fiscalista de ciertas autoridades tributarias; sin embargo, el hecho de evidenciar predisposición para solventar situaciones de doble imposición generaría un efecto doble hacia quienes pretenden realizar inversiones en Ecuador. Por una parte, confianza tanto en el inversionistas extranjero como en el nacional, al fortalecer la imagen de un país que busca una tributación justa; por otra parte, el segundo efecto deviene como consecuencia lógica del primero, la seguridad jurídica, indicador que requiere demostrar Ecuador para atraer la inversión que necesita para su desarrollo económico integral.

Finalizando este punto, es necesario recordar que los tributos tienen un primer objetivo relacionado con su naturaleza recaudatoria; más, en el desarrollo legislativo de cada tributo existe la oportunidad de potenciar algo más que una simple fuente de ingreso a través de los fines extrafiscales que podría desarrollar. Cuando un Estado centra su visión en lo recaudatorio, pierde la oportunidad de optimizar, desarrollar y dinamizar su industria y su economía en beneficio de la sociedad a la que se debe.

2.- Los métodos de precios de transferencia regulan operaciones entre empresas relacionadas locales y extranjeras. En un principio los Transfer Pricing aplicaban únicamente a transacciones internacionales, puesto que estas regulaciones se promueven en épocas de recesión económica mundial, tales como la de los años 30; hoy en día este espectro de control se ha ampliado, por ejemplo en nuestra legislación el criterio es el de operaciones entre relacionados en términos generales, sean o no residentes en el país.

Este elemento esencial de vinculación debe existir al momento de la configuración de los precios de transferencia. La tarea del abogado, en este asunto, es saber argumentar y defender los casos en los que el SRI pretenda determinar los precios de transferencia con base a la vinculación o en base de las presunciones legales existentes en la ley. No se puede afirmar que existe una afectación en materia de Precios de Transferencia por el mero hecho de que un mismo sujeto posea acciones en dos empresas que realizan operaciones entre sí, o porque una de

las empresas relacionadas se encuentre en una jurisdicción asumida como de menor imposición.

Para que el estudio forense de las relaciones entre empresas vinculadas desde la perspectiva del paquete accionario sea válido, resulta indispensable que exista un estudio corporativo del comportamiento del grupo empresarial. De allí surgirá el modo en que la vinculación determine sus relaciones, sea en derecho o de hecho; en derecho cuando posee la mayoría del capital o logra hacerse de la mayoría decisoria, de hecho cuando por ciertas relaciones comerciales se determina el control de las relacionadas.

Mientras que en el caso de la presunción de parte relacionada con ser residente en una jurisdicción de menor imposición, lo primero que debería probarse es que esa sociedad no pagó impuesto a la renta o lo hizo en menos del 60% en relación con el IR ecuatoriano, lo cual no sucede en muchos casos pues la autoridad tributaria simplemente asume que, por ejemplo un residente en Delaware – USA reúne las condiciones para considerarse parte relacionada sin mayor mérito que ese hecho.

En principio los Precios de Transferencia, presentan una oportunidad única para las autoridades tributarias de analizar la verdadera esencia económica de las transacciones y de la estructura societaria que compone un grupo multinacional. Es por ello que a efectos de potenciar esta oportunidad en beneficio de las administraciones tributarias, la OCDE sugiere que se promueva la aplicación de APA's, ya que en los procedimientos de negociación de este tipo de acuerdos, el contribuyente facilita toda la información relacionada con el funcionamiento del grupo multinacional y de las transacciones a estudiarse, por lo que el empleo de recursos públicos puede repotenciarse en otras actividades.

3.- En nuestra legislación existe una base jurídica creciente ligada a los Precios de Transferencia. Los precios de transferencia se regulan mediante documentos e instrumentos jurídicos nacionales e internacionales. Internacionales como convenios para evitar la doble tributación, de acceso a información compartida, entre otros; y, nacionales como leyes, reglamentos, resoluciones, instructivos, etc. acerca de Precios de Transferencia.

En nuestro caso la normativa nacional ecuatoriana sobre Transfer Pricing ha ido creciendo y mejorando con el transcurso del tiempo, en un principio se basó

principalmente en una reforma al Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno dada en diciembre de 2004 en referencia a la norma contenida en el Art. 91 inc. 2 del Código Tributario vigente a ese año.

Los Precios de Transferencia son un aporte para nuestro régimen tributario, pero este régimen aún necesita ser mejor desarrollado en el ordenamiento jurídico nacional, pues presenta situaciones que derivan en posibles transgresiones a principios y derechos de los contribuyentes, tales como la seguridad jurídica, la libertad de empresa y contratación, entre otros.

Es necesario considerar que para evitar posibles afectaciones en materia de precios de transferencia, la normativa local (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno) debe reunir todos los elementos que se hallen dentro de las normas de mayor jerarquía, es decir, las incluidas dentro de la Constitución y los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación; esto con el objetivo de dar un verdadero contenido sustantivo a la normativa local con miras a lograr que la administración tributaria encuentre los mecanismos adecuados para relacionarse con sus principales colaboradores que son los mismos sujetos pasivos.

Considerando lo antes mencionado, una de las mejores herramientas con miras a aprovechar de mejor manera los recursos públicos que el SRI emplea en determinaciones tributarias, que en gran parte de los casos resultan desgastantes por lo subjetivas que pueden llegar a ser, son los APA's. Estos acuerdos coadyuvan a la mejor documentación de las transacciones analizadas bajo la perspectiva de los Precios de Transferencia y presentan resultados apropiados precautelando los principios consagrados dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Los APA's desembocan en mejores resultados no solo para los contribuyentes, sino en beneficios reales para las administraciones tributarias, quienes tienen una obligación de realizar sus actividades bajo los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, los cuales se ven radicalmente fortalecidos con la utilización de este tipo de herramientas.

Para este efecto es necesario preparar y actualizar a todos quienes forman parte del Derecho Tributario Ecuatoriano (estudiantes, profesionales, funcionarios públicos, jueces, entre otros actores dentro del medio), ya que es responsabilidad de todos formar y procurar la formación de precedentes respecto de estos temas. La Universidad, es el lugar en donde se debe empezar la charla doctrinaria respectiva y debe procurar crear una conciencia crítica; estoy convencido que es hora de formar

una propia doctrina tributaria sobre los puntos en cuestión, aplicando nuestra idiosincrasia y realidad socio-económica.

Por supuesto que todo lo anterior no podría ser viable si no existe la voluntad política para incurrir en las reformas legales locales necesarias con el fin de desarrollar una nueva cosmovisión tributaria nacional, que sea fiel reflejo de políticas serias y que consagren nuestro deber obtener fines adicionales en cada reforma tributaria que se plantea tan a menudo en nuestro caso, quitando de la mente del legislador ecuatoriano la idea de que los tributos son meras fuentes de financiamiento para el Estado.

Por ejemplo, en el caso de la regulación de los APA's, uno de los fines a promoverse, además de la eficiencia administrativa que resulta evidente al fomentar la mejor distribución de recursos públicos para otras áreas que lo requieran, es la seguridad jurídica a efectos de incentivar la inversión extranjera aprovechando los beneficios contenidos en el Código de la Producción, norma que hasta el momento no ha cumplido a cabalidad con su fin ni ha influido en nada en el crecimiento de la economía ecuatoriana.

4.- Existen varias herramientas que presentan soluciones a los conflictos por Precios de Transferencia, pero las más efectivas son los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (APA's) sobre la base del Procedimiento Amistoso. En la búsqueda de combatir las maniobras evasivas o elusivas de las empresas multinacionales, surgen los precios de transferencia cuya utilización también puede generar conflictos. Las alternativas más conocidas a los problemas de transfer pricing son entre otras: las sanciones, las normas de puerto seguro (safe harbour), los acuerdos previos de precios (APA's) y el procedimiento de acuerdo mutuo, de las cuales las dos últimas son las más recomendables, en inclusive podrían encontrar un mismo fundamento de aplicación.

En este sentido, los APA's son mecanismos anteriores al surgimiento de inconvenientes, su objetivo es preventivo de conflictos que pudieran surgir de la aplicación de los métodos de PT, produciendo ahorro de recursos públicos (humanos, administrativos, tecnológicos, económicos) a favor de la autoridad fiscal.

Aunque son pocos los países que aplican APA's, su próspera evolución va dando excelente resultados a nivel mundial, hecho que se ve reflejado por el aumento en las legislaciones que los van considerando. Los procedimientos de

acuerdo mutuo se hallan en los CDI's; si bien es ciertos forman parte de la metodología para la solución de controversias por parte de las administraciones tributarias de cada país, estas normas tienen también un carácter preventivo, es por ello que, para la adecuada aplicación de la herramienta APA, las legislaciones que lo han regulado lo aplican con apego al Procedimiento Amisto que contienen los CDI's que mantienen con otros países, inclusive muchas legislaciones establecen como requisito para la celebración de un APA, que se mantenga un Tratado para evitar la doble tributación vigente con el país del cual es residente la parte relacionada del contribuyente local.

En un futuro, esta consideración de que los CDI's son la norma base para la aplicación de APA's, derivará como ya lo está haciendo, en que las autoridades tributarias extranjeras, consideren que en base al Procedimiento Amistoso, están en la obligación de negociar un APA en caso de que la autoridad tributaria del otro estado suscriptor así lo requiera.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, es necesario recoger estos elementos dentro de nuestra legislación tributaria local, a efectos de brindar la seguridad jurídica que buscan las grandes inversiones a nivel mundial, con el fin de que salgamos de ese sitio de economía emergente que nos ha caracterizado hasta ahora; más aún cuando indirectamente nuestra propia legislación hace una referencia directa a las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE, los cuales desarrollan esta herramienta de forma cabal.

La necesidad de regularizar los APA's dentro de nuestra legislación local, no solo se genera del requerimiento de la autoridad tributaria de tener una fuente legal sustantiva para su aplicación, sino también de la competitividad existente con otros países de la región los cuales han crecido tanto en su industria como en su economía en forma abismal en relación con nuestro país. En el caso de Perú y Colombia, han experimentado un crecimiento importante en sus economías, los cuales están afincados en diversos aspectos; dentro de lo correspondiente a seguridad jurídica, es necesario mencionar que ambos países cuentan con normativa local de APA's, lo cual en muchos casos es un elemento que el inversor extranjero busca en el lugar donde pretende desarrollar su inversión.

5.- En principio los APA's son un mecanismo efectivo para establecer el adecuado cumplimiento del Principio de Independencia Efectiva y se

vinculan de mejor manera con otros principio como el de Libertad de Empresa, que son relevantes para el sustento de la libertad del mercado internacional. La esencia del libre comercio es el libre mercado, y consecuencia de ello es que para su funcionamiento la observancia de derechos y libertades fundamentales como la propiedad privada, la libre asociación, la libertad de contratación, entre otros, deben ser respetados.

El Estado tiene la obligación de dar las líneas generales en las que los sujetos podrán emprender en actividades comerciales, por eso se consagra constitucionalmente la economía social de mercado, así que dentro del libre desarrollo de la economía es válida cualquier limitación que se dé a la libertad de empresa en tanto en cuanto signifique un beneficio para el mercado.

Las únicas limitaciones al principio que se aceptan son las emanadas de la ley, en este punto, se justifica plenamente que los precios de transferencia puedan limitar algunos de los derechos antes mencionados y el principio mismo, pues sería en beneficio del libre mercado.

Los APA's presentan una oportunidad única de que el Contribuyente y la Autoridad Tributaria establezcan las formas en que ese límite regirá para las transacciones entre partes relacionadas, disminuyendo cualquier restricción al derecho de libre empresa y comercio, procurado en beneficios de un bien mayor como lo es el modelo económico que sustenta toda la atribución de recursos para el funcionamiento del Estado.

Dentro de la misma visión de mercado, es necesario mencionar que mientras más tiempo nos negamos a admitir la aplicación de este tipo de herramientas, más nos alejamos de nuestros competidores naturales, nuestros vecinos Perú y Colombia. Países que han conseguido la atención de inversores internacionales importantes, al mantener un régimen legal que garantiza sus inversiones, dentro del marco descrito anteriormente.

6.- Los APA's Bilaterales y Multilaterales representan una alternativa para evitar la Doble Imposición. La doble tributación es un fenómeno que se presenta cuando un mismo sujeto pasivo está obligado a determinar su renta en dos jurisdicciones fiscales que tienen derecho sobre esta¹⁰⁰. Para evitar este problema

¹⁰⁰ La doble imposición de los beneficios de las empresas transnacionales puede producirse cuando existen diferencias en las políticas de fijación de precios de transferencia de los países en

existen los CDI's, los mismos también colaboran en el desarrollo de los precios de transferencia.

Como respuesta a este aspecto, en los diversos convenios tributarios celebrados entre países, se dan importantes soluciones como son el procedimiento amistoso y los ajustes correlativos. Estos últimos representan decisiones tomadas por las respectivas autoridades tributarias y no implican una necesaria negociación con los contribuyentes y en algunos casos ni siquiera entre administraciones tributarias, por lo que implican dificultades.

El procedimiento de acuerdo mutuo, como se lo denomina en las directrices, es un medio por el que las administraciones fiscales efectúan (entre sí) consultas tendientes a resolver y a prevenir los conflictos de doble imposición. Se halla consagrado en el Art. 25 del Modelo de CDI de la OCDE, existen tres esferas en las que se usa preferentemente este recurso.

La primera incluye casos de “impuestos que no están de conformidad con las disposiciones del Acuerdo” y aparece en los párrafos 1 y 2 del artículo; mientras que las otras dos áreas comprenden “aspectos de interpretación y aplicación del Acuerdo”, y la eliminación en los casos de doble tributación que no se mencionan en el acuerdo¹⁰¹.

El acuerdo mutuo¹⁰² compromete a las administraciones tributarias a esforzarse por conseguir arreglos respecto de la aplicación de sus normativas, aunque este mismo punto representa una crítica, puesto que su naturaleza jurídica hace que no se configure como de resolución obligatoria, sino facultativa. Para la adecuada solución del conflicto, una de las mejores alternativas resulta establecer APA's, mediante los cuales se sienta previamente los criterios que determinen los precios de transferencia.

Nuestra idiosincrasia ha llevado a que, bajo el pretexto de que necesitamos una ley para aplicar los derechos contenidos en nuestra Carta Magna y en los Tratados Internacionales que ha celebrado el Ecuador, establezcamos una cantidad absurda de normativa escritas contenida en leyes, reglamentos,

cuestión. UNCTAD, Op. Cit., p. 35.

¹⁰¹ OCDE, Op Cit., Capítulo IV, Párrafo 30, p. 159.

¹⁰² El artículo 25 del Modelo de Convenio aparece como el mecanismo previsto para proceder a la práctica del ajuste correspondiente, mediante el denominado 'procedimiento amistoso'. El procedimiento amistoso es un procedimiento excepcional previsto para solucionar conflictos derivados de la aplicación –incorrecta– del Convenio, independiente de los procedimientos de revisión previstos en los correspondientes órdenes internos de cada uno de los Estados contratantes. Francisco García Prats, Op. Cit., p. 25.

resoluciones, circulares, entre otras muchas normas de menor jerarquía las cuales ni siquiera tienen aplicación práctica; por lo que, hemos desconocido que los derechos consagrados en los CDI's suscritos por nuestro país, son de aplicación obligatoria aun cuando no exista norma local para ello.

Es por ello que ante una posible afectación, los contribuyentes de los estados contratantes, tienen el derecho de acudir ante sus administraciones tributarias para exigir una solución a esa posible afectación. Bajo este principio, en aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo, resulta plenamente factible que ante el requerimiento de un contribuyente, la autoridad tributaria ecuatoriana pueda iniciar un procedimiento de negociación de APA, ya sea bilateral o multilateral, con la autoridad tributaria de otro Estado contratante, puesto que dicha negociación reúne las características básicas para ello:

1. Existencia de un CDI entre Ecuador y cualquier otro estado para evitar la doble tributación.
2. Se daría ante una afectación o una posible afectación de un contribuyente residente en un Estado contratante,
3. La negociación se daría bajo lo establecido para el procedimiento de acuerdo mutuo establecido por los estados contratantes en el CDI correspondiente.
4. Las afectaciones se dan en transacciones intragrupo, las cuales pueden ser afectadas en cada uno de los estados contratantes.
5. Ecuador incorporó dentro de su legislación interna una referencia expresa hacia las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, las cuales contienen todo lo relacionado con los criterios relacionados con los acuerdo de precios anticipados – APA's.

Por lo tanto, considero que, si existiera la voluntad política para desarrollar un procedimiento de negociación de APA por parte de la autoridad tributaria ecuatoriana ante el requerimiento de un contribuyente ecuatoriano que forme parte de un grupo multinacional, existe suficiente normativa local e internacional que justificaría que el Servicio de Rentas Internas promueva el estudio correspondiente con las autoridades del otro u otros países con los cuales se mantenga un CDI. La autoridad tributaria ecuatoriana, podría establecer parámetros e instructivos generales al amparo de la base normativa señalada a lo largo del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

ADONNINO, Pietro. “La Planificación Fiscal Internacional”. Curso de Derecho Tributario Internacional. Compilados por Víctor Uckmar. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2003.

AKIE UTIMI, Ana Cláudia. “Precios de Transferencia y Acuerdos Anticipados de Precios (APA’s)”. Revista 50 Instituto Peruano de Derecho Tributario. Internet: http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev50_ACU.pdf. Acceso: (25 de febrero de 2014)

AMATUCCI, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2001.

ARIAS ESTEBAN, Isaác Gonzalo. Estudio Comparado sobre la situación actual de las Legislaciones de Precios de Transferencia en Latinoamérica. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Internet: <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/documentos-de-trabajo/955-dt-01-2010-estudio-comparado-sobre-la-situacion-actual-de-las-legislaciones-de-precios-de-transferencia-en-latinoamerica-isaac-gonzalo-arias-esteban.html>. Acceso: (3 de marzo de 2014)

BALZANI, Francesca. “El Transfer Pricing”. Curso de Derecho Tributario Internacional. Compilados por Víctor Uckmar. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2003.

BETTINGER BARRIOS, Herbert. Precios de Transferencia. Sus efectos Fiscales. 10ª. ed. Méjico D.F.: Ediciones Fiscales ISEF, 2000.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 26ª. ed. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1998.

CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; y PARRONDO, Alfredo J. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2000.

Canada Customs and Revenue Agency – CCRA. Information circular 94-4R on Advanced Pricing Arrangements, March 16th 2001. Internet: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic94-4r/ic94-4r-e.pdf>. Acceso: 3 de marzo de 2014)

CARBAJO VASCO, Domingo. “Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español”. Revista Crónica Tributaria No. 140/2011. España: Instituto de Estudios Fiscales. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/140_Carabajo.pdf. Acceso: (24 de marzo de 2014)

DELGADO PACHECO, Abelardo, y COLLADO A. “Pasado, Presente y Futuro del Régimen de los Precios de Transferencia en España”. Fiscalidad Internacional. España: Centro de Estudios Financieros, 2001.

DURÁN RODRÍGUEZ, Vicente. “Los Precios de Transferencia en el Ámbito del Comercio Electrónico”. Fiscalidad Internacional. España: Centro de Estudios Financieros, 2001.

Ediciones Legales. Constitución de la República del Ecuador, Artículo 300. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1&Nombre=undefined&T=constitucion%20&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>. Acceso: (24 de marzo de 2014)

Ediciones Legales. Decisión 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal. Internet:

<http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=12718&Nombre=undefined&T=decision%20578&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (29 de marzo de 2014).

Ediciones Legales. Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=17287&Nombre=undefined&T=%20doble%20imposicion%20espa%C3%B1a&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (21 de febrero de 2014).

Ediciones Legales. Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=17286&Nombre=undefined&T=%20doble%20imposicion%20Suiza&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (21 de febrero de 2014).

Ediciones Legales. Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1069270&Nombre=undefined&T=%20doble%20imposicion%20corea&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (21 de febrero de 2014).

Ediciones Legales. Acuerdo entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1070751&Nombre=undefined&T=%20doble%20imposicion%20china&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (21 de febrero de 2014).

Ediciones Legales. Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=17278&Nombre=undefined&T=%20doble%20imposicion%20chile&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso (21 de febrero de 2014).

Ediciones Legales. Código Orgánico Tributario. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=undefined&T=codigo%20tributario&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0> Acceso: (9 de febrero de 2014)

Ediciones Legales. Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24). Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/VisorImagenRO.aspx?Navegacion=1999/04/30/SU-181&Paginas=24&Nombre=SU-181&paginaActual=0&d=%25%24%25%24%24%24%24%241%24%24%25%3B%24> Acceso: (9 de febrero de 2014)

Ediciones Legales. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno - LORTI. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=46&Nombre=undefined&T=%20lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>. Acceso: (23 de febrero de 2014)

Ediciones Legales. Reglamento para la aplicación de la LORTI. Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=160&Nombre=REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO - LORTI - Reglamento LORTI&T=lorti&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>. Acceso: (23 de febrero de 2014)

Ediciones Legales. Registro Oficial No. 166 (15-12-2005). Internet: <http://www.fielweb.com/Buscador/VisorImagenRO.aspx?Navegacion=2005/12/15/166&Paginas=39&Nombre=166&paginaActual=0>. Acceso: (23 de febrero de 2014)

Ernst & Young. Transfer Pricing Global Reference Guide 2013. Internet: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/\\$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf).

Acceso: (4 de marzo de 2014)

Ernst & Young, Guide to advance pricing agreements (APA). Internet: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Guide-to-advance-pricing-agreements--APA----APAs--the-basic-elements>. Acceso: (4 de abril de

2014)

FERNANDEZ RUIZ, Jorge. Diccionario de Derecho Administrativo. 2ª. ed. México: Editorial Porrúa, 2006.

FERRERI, Pablo. “Los acuerdo de precios anticipados”. 47 Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Internet: <http://ciat.afip.gob.ar/documentos/ponencias/9%20Pablo%20Ferreri%20-%20Uruguay.pdf>. Acceso: (4 de abril de 2014)

GARCÍA PRATS, Francisco. “Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”. CD Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Quito: IEDT, 2004.

GARCÍA PRATS, Francisco. “Tributación de las Rentas Empresariales: Rentas Asociadas en los Convenios de Doble Imposición”. Fiscalidad Internacional. España: Centro de Estudios Financieros, 2001.

GONZÁLEZ, Eusebio. “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo II, Quito: IEDT, 2004.

HAMAEKERS, Hubert. "Precios de Transferencia. Historia, Evolución y Perspectivas".
Fiscalidad Internacional. España: Centro de Estudios Financieros, 2001.

MONTAÑO GALARZA, César. Temas especiales de Derecho Económico. Quito:
Corporación Editora Nacional, 2003.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE. Directrices de Precios de Transferencia para empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Méjico D.F.: Traducción y Edición Ernst & Young México, 2010.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital. Internet:
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page2.
Acceso: (4 de febrero de 2014).

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE. Legislación en materia de Precios de Transferencia – Propuesta de Enfoque. Junio 2011.
Internet: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>. Acceso: (4 de marzo de 2014)

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE. Advance Pricing Arrangements (Pilot version for comments). Internet:
[http://www.oecd.org/ctp/tax-global/4.%20Advance Transfer Pricing Arrangements.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/4.%20Advance%20Transfer%20Pricing%20Arrangements.pdf). Acceso: (4 de febrero de 2014)

PÉREZ NOVARO, César. Modos de extinción de la Obligación Tributaria. Montevideo:
Fundación de Cultura Universitaria, 2005.

PÉREZ MASCUÑÁN, Jorge. “Precios de Transferencia”. Las Últimas Reformas Fiscales y su efectividad frente al Fraude. AEDAF. Madrid: Publigraphis, 1995.

PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomos I y II, 2a. ed.; Bogotá – Colombia: Editorial Temis S.A., 2005.

REVILLA MARTINEZ, Eduardo. “La Fiscalización de los Precios de Transferencia de las Operaciones Internacionales”. Impacto del Proceso de Modernización en la Administración Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana: CIAT, 1996.

RÖDER, Rudolf. “Aspectos Jurídicos Referidos a los Ajustes por Precios de Transferencia”. CD Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Quito: IEDT, 2004.

RODRÍGUEZ ORDANZA, José Antonio. Una revisión global de la aplicación de los Acuerdos previos sobre precios de Transferencia y sus implicaciones para España. España: Instituto de Estudios Fiscales. Internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf. Acceso: (24 de marzo de 2014)

RUBIO LLORENTE, Francisco. “La Libertad de Empresa en la Constitución”. Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Aurelio Menéndez. Compilados por Juan Luis Iglesias Prada. Tomo I. Madrid: Editorial Civitas, 1996.

SANZ GADEA, Eduardo. Impuesto sobre Sociedades. 3ª. ed. Madrid: Editorial Estudios Financieros, 1991.

SALGADO, HERNÁN. Lecciones de Derecho Constitucional. Quito: Editorial Florencia, 1996.

Servicio de Impuestos Internos de Chile. Información inversionistas. Internet: http://www.sii.cl/portales/inversionistas/info_inversionistas/precios_transferencia.htm. Acceso: (3 de abril de 2014)

TORRES GONZÁLEZ, Oswaldo. Instituciones de Derecho Tributario. Quito: Quality Print Centro de Reproducción Digital XEROX-PUCE, 2000.

TOSCANO SORIA, Luis. “La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo”. Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario: Homenaje al IEDT en sus 50 años. Compilados por Marco Albán Zambonino y César Montaña Galarza. Quito – Ecuador: Editora Jurídica Cevallos, 2013.

TROYA JARAMILLO, José Vicente. “Arbitraje en materia tributaria”. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo II, Quito: IEDT, 2004.

TROYA JARAMILLO, José Vicente y MURILLO FIERRO, Fausto. Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador. Quito: V&M Gráficas, 2011.

UNCTAD. Fijación de Precios de Transferencia. Vol. I. Ginebra: Publicaciones de las ONU, 2001.

ANEXO I

Reuniones Preliminares y objetivos

1. Este tipo de reuniones brindan a las partes la oportunidad de discutir, entre otros asuntos, acerca de:
 - (a) Las partes y los participantes a incluirse en el proceso de negociación del APA, salvo en el caso de que, dichas reuniones se manejen de forma anónima;
 - (b) La naturaleza y el alcance de las transacciones que serán amparadas y cubiertas dentro del APA;
 - (c) La información, documentos y análisis que pudieran ser necesarios para soportar el APA;
 - (d) La necesidad de contar con expertos independientes;
 - (e) La metodología de Transfer Pricing que ha de proponerse para la aplicación del Principio de Independencia Efectiva en cada una de las transacciones cubiertas por el APA;
 - (f) Los países involucrados, la pretensión de aplicar un APA (sea unilateral, bilateral, o multilateral); y la posibilidad de aplicarlo entre las autoridades tributarias competentes;
 - (g) Los ejercicios fiscales que estarían cubiertos por el APA;
 - (h) La posibilidad de aplicación retroactiva del APA;
 - (i) La posibilidad de establecer exenciones o dispensas relacionadas con el control de ciertas operaciones;
 - (j) El uso, divulgación y protección de la información obtenida y generada durante el proceso de negociación del APA;
 - (k) El tiempo estimado de vigencia del APA;
 - (l) Los miembros del equipo de la autoridad tributaria;
 - (m) El compromiso de aceptar para su estudio del APA propuesto por parte de la autoridad tributaria; y
 - (n) La coordinación y programación de las fases siguientes del proceso de negociación de APA.

2. En la medida de lo posible, el paquete completo relacionado con la petición de APA debería abordar los siguientes temas:
- (a) Estructura global de la empresa multinacional y la industria en que opera;
 - (b) Entidades participantes y flujos de las transacciones a cubrir;
 - (c) Reseña de los Precios de Transferencia, auditorías y determinaciones realizadas por la autoridades tributarias nacionales o extranjeras, los puntos que se han levantado y su status;
 - (d) Reseña de las observaciones, requerimientos y soluciones dadas por la autoridad competente;
 - (e) Razones para la petición de negociación de APA;
 - (f) Políticas sobre Transfer Pricing, metodologías, prácticas, y sistemas y políticas contables;
 - (g) Métodos de Precios de Transferencias cubiertos bajo el APA y los supuestos facticos para su aplicación;
 - (h) Impacto en la base imponible de Impuesto a la renta derivada del método propuesto;
 - (i) Información clave, interpretativa o técnica, relacionada con situaciones impositivas específicas;
 - (j) Razones para solicitar la negociación de un APA bilateral o multilateral, países involucrados y la naturaleza y el alcance (temporal y de contenido) de las comunicaciones entre dichas autoridades tributarias;
 - (k) Funcionarios clave (incluyendo funcionarios y empleados del sujeto pasivo, asesores externos, y otros representantes) que estarán involucrados durante todo el proceso de negociación del APA; y
 - (l) Cualquier otra información que considere pertinente.

Cualquier autorización para formar parte del proceso de negociación, debe realizarse por escrito y ser suscrita por el representante de la parte involucrada en el proceso de negociación de APA respectiva.

ANEXO II

Modelo de Carta petición para el inicio de negociación de APA Bilateral

(Ciudad), __ de _____ de 20__

Señor/a

Director/a General del Servicio de Rentas Internas

Atención: Departamento de Fiscalidad Internacional

(NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL CONTRIBUYENTE), en mi calidad de Representante Legal de (CONTRIBUYENTE), de conformidad con los documentos habilitantes que en copias debidamente certificadas adjunto al presente escrito, ante Usted comparezco y al amparo de lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del el Art. 103 y siguientes del Código Orgánico Tributario comparezco con lo siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

- (CONTRIBUYENTE) es una sociedad constituida/domiciliada de conformidad con las leyes ecuatorianas, con número de RUC (NO. DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA) y con domicilio principal en la ciudad de (DOMICILIO TRIBUTARIO).
- (ACTIVIDAD ECONOMICA PRINCIPAL).
- (FECHA/S DE REUNIONES PRELIMINARES) de las cuales derivó el compromiso de la administración tributaria para aceptar al estudio un Acuerdo de Precios Anticipados – APA en materia de Precios de Transferencia propuesto por mi representada.
- (FECHA COMUNICACIONES ENTRE SRI Y OTRAS AUTORIDADES FISCALES DE SER EL CASO)

ANTECEDENTES DE DERECHO (BASE LEGAL CONSIDERADA POR EL CONTRIBUYENTE)

- (Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador).

- (Artículo relacionado con el Procedimiento Amistoso, según el Convenio para evitar la Doble Imposición – CDI suscrito entre Ecuador y el país que corresponda)
- (Art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI)
- (Parte pertinente en relación con la aplicación de los APA's contenidos en las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia)
- (Cualquier otra norma, resolución o instructivo que para el efecto pudiera emitir la administración tributaria ecuatoriana)

PETICION

Con base a estos antecedentes, solicito se considere el inicio de un procedimiento de negociación para un APA bilateral, el cual abracaría las relaciones intercompany que mi representada mantendrá con su entidad relacionada (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) domiciliada en (PAIS SUSCRIPTOR DE CDI).

Las transacciones que estarían cubiertas por el APA serían:

- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)

Estas transacciones fueron discutidas de manera previa con la Autoridad Tributaria, en las reuniones preliminares referidas en los antecedentes de hecho.

En caso de que las negociaciones lleguen a finalizar de forma positiva, preliminarmente proponemos que el APA inicial se establezca por un periodo de 3 años; periodo que iniciará desde el ejercicio fiscal en el que se suscriba el APA. En caso de que de las negociaciones se considere un periodo superior de tiempo o que se analice la aplicación retroactiva del APA (HASTA 2 EJERCICIOS ANTERIORES SIEMPRE QUE NO SE

ENCUENTRE ABIERTO NINGÚN PROCESO DE ADUTORÍA TRIBUTARIA), deberá constar en el texto del APA definitivo las causas para ello.

AUTORIZACION Y NOTIFICACIONES

Autorizo a los señores (NOMBRE DE FUNCIONARIO/S DE LA COMPAÑÍA) para que participen en el proceso de negociación y de levantamiento de la información necesaria en relación con el APA propuesto.

Además autorizo al abogado (NOMBRE DEL PROFESIONAL QUE PATROCINA LA PETICIÓN) con matrícula profesional Número (FORO DE ABOGADOS), para que actúe y presente a mi nombre y por los derechos que represento, cualquier escrito en defensa de los intereses de mi representada.

Notificaciones que correspondan las recibiremos en el casillero judicial No. 0000 del Palacio de Justicia de esta ciudad de Quito, a los mails establecidos por parte de mi representada (CONTRIBUYENTE@mail.com) y al casillero electrónico del Consejo de la Judicatura de mi abogado patrocinador: ABOGADO17@foroabogados.ec

Firmo conjuntamente con mi abogado patrocinador,

(NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL CONTRIBUYENTE)

(CONTRIBUYENTE)

Representante Legal

(NOMBRE DEL PROFESIONAL QUE PATROCINA LA PETICIÓN)

Matrícula Profesional

ANEXO III

Modelo Oficio de aceptación inicio de negociación de APA Bilateral

DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

Razón social: (CONTRIBUYENTE)

RUC:

Actividad económica: (DESCRIPCION)

Domicilio: (DOMICILIO TRIBUTARIO)

Teléfonos:

Representante legal: (NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL
CONTRIBUYENTE)

Cédula de ciudadanía:

Lugar y fecha: Quito, (FECHA DE EMISIÓN DE OFICIO)

1. ANTECEDENTES

La Administración Tributaria, en ejercicio de las facultades establecidas en los artículos (DESCRIPCION BASE LEGAL PERTINENTE), de la Constitución, del CDI celebrado entre Ecuador y (PAIS SUSCRIPTOR DE CDI), del Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el día (FECHA DE FINALIZACIÓN REUNIONES PRELIMINARES) estableció su compromiso para aceptar al estudio una propuesta de Acuerdo de Precios Anticipados – APA en materia de Precios de Transferencia presentado por (CONTRIBUYENTE).

(CUALQUIER OTRO ANTECEDENTE CONSIDERADO RELEVANTE)

2. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

2.1 (BASE LEGAL CONSIDERADA POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA)

- (Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador).
- (Artículo relacionado con el Procedimiento Amistoso, según el Convenio para evitar la Doble Imposición – CDI suscrito entre Ecuador y el país que corresponda)
- (Art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI)
- (Parte pertinente en relación con la aplicación de los APA's contenidos en las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia)
- (Cualquier otra norma, resolución o instructivo que para el efecto pudiera emitir la administración tributaria ecuatoriana)

2.2 ANALISIS PRELIMINAR DE LAS TRASACCIONES Y DOCUMENTACIÓN ESTUDIADA PARA CONSIDERAR EL ESTUDIO DEL APA

Dentro de las reuniones preliminares, se revisaron documentos muy importantes, con el fin de entender las operaciones propuestas por el contribuyente para la consideración de estudio del APA propuesto, entre otras:

- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DESCRIPCION DE LA DOCUMENTACION SOPORTE PRELIMINAR QUE SE ESTUDIO EN LAS REUNONES PREVIAS)
- (DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DESCRIPCION DE LA DOCUMENTACION SOPORTE PRELIMINAR QUE SE ESTUDIO EN LAS REUNONES PREVIAS)

3 ADMISION AL TRÁMITE

Con base en las reuniones preliminares efectuadas entre (CONTRIBUYENTE) y la administración tributaria, la revisión de la documentación preliminar facilitada por el contribuyente y de las consideraciones establecidas luego del análisis de las mismas, la Administración Tributaria considera pertinente iniciar un procedimiento de negociación para la celebración de un APA Bilateral, a efectos de mitigar los posibles efectos de una

potencial situación de doble tributación en la que podrían verse involucradas la compañía (CONTRIBUYENTE ECUATORIANO), su compañía relacionada (CONTRIBUYENTE NO RESIDENTE EN ECUADOR), así como las Administraciones Tributarias de Ecuador y (PAIS SUSCRIPTOR DE CDI) en sus respectivas jurisdicciones.

Para proceder con la tramitación del procedimiento de negociación del APA Bilateral propuesto, le pedimos hacer las siguientes consideraciones iniciales:

- El Contribuyente ecuatoriano debe proceder con el depósito de (MONTO EN DOLARES QUE DEBERIA ESTABLECERSE COMO TARIFA POR ESTE SERVICIO) en las cuentas del Servicio de Rentas Internas. Este valor se deposita en virtud de los costos y gastos operativos que deberá invertir la administración tributaria para el análisis de la propuesta de APA, valor que en ningún caso será reembolsable.
- El pago de la tarifa establecida para la tramitación de la propuesta de APA, no incluye costos por servicios de asesores expertos independientes o de funcionarios de las Autoridad Tributaria (PAIS SUSCRIPTOR DE CDI), con los cuales sea necesario contar durante el procedimiento de negociación y análisis de los elementos de la propuesta de APA. La selección de los asesores externos puede ser concertada entre el Contribuyente y las administraciones tributarias implicadas.
- El contribuyente da su consentimiento para la divulgación a la (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) de cualquier información en adjunta a su solicitud de ABA por los años fiscales bajo estudio, y cualquier otra información proporcionada o generada durante la tramitación de la propuesta de APA.
- El SRI no está obligado a concluir favorablemente el estudio solicitado por el Contribuyente. La consideración de factibilidad para la celebración del APA, sus términos y condiciones, depende de los hechos y las circunstancias establecidos por el equipo de Fiscalidad Internacional del SRI luego de la revisión y evaluación de toda la información presentada. Los términos y condiciones finales podrían diferir de los propuestos en su solicitud y los entendimientos iniciales.
- El Contribuyente es el único responsable por la entrega de la documentación necesaria para que el SRI realice el análisis pertinente. La administración

tributaria considera que la información proporcionada y generada durante este procedimiento de negociación de APA, es para fines estrictamente fiscales y preventivos en relación con efectos en el Impuesto a la Renta de los contribuyentes a futuro.

- Por lo delicado de la información facilitada, se sujeta a las disposiciones vigentes dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano que garantizan la confidencialidad del caso, salvo que de los documentos se pudieran relevar asuntos relacionados a delitos tributarios, aduaneros, penales, entre otros, en cuyo caso la administración tributaria tiene la obligación de suspender el procedimiento de negociación y notificar a las autoridades correspondientes.

4 ACEPTACION DEL CONTRIBUYENTE

Si (CONTRIBUYENTE) está de acuerdo y acepta en todas sus partes lo expresado en este documento, deberá ingresar una Petición Formal para la tramitación de un APA bilateral, adjunto con la siguiente documentación:

- Comprobante de pago de la tasa respectiva.
- Copias certificadas de los documentos que acrediten la calidad en la que comparece el representante legal del contribuyente.
- Documentación que sea necesaria para soportar adecuadamente el análisis funcional, los métodos de Precios de Transferencia y el impacto a efectos de Impuesto a la Renta y doble tributación que se busca eliminar por cada transacción objeto de estudio.
- Cartas que autoricen la participación del personal clave (EJECUTIVOS DE LA COMPAÑÍA) del Contribuyente en las negociaciones de APA, cargo que ocupan y correos electrónicos de las personas responsables de facilitar la información que requiera la administración tributaria para el análisis respectivo.
- Cartas de representación en las que autorice la participación de asesores externos en las negociaciones del APA propuesto.

De conformidad con lo establecido en el numeral 1 del Art 159 del ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA - ERJAFE, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de 2 meses a partir del día siguiente a la

notificación de este oficio, para aceptarlo y cumplir con la entrega de la documentación respectiva, la cual ingresará en calidad de Anexo al presente trámite.

Comuníquese.-

Quito, al (FECHA DE EMISION)

DIRECTOR/A GENERAL

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

ANEXO IV

Guía para el desarrollo de la petición Formal de un APA Bilateral

A manera de ejemplo, a continuación listamos ciertos elementos básicos que deberían constar dentro de la petición formal de APA que se ingrese al Servicio de Rentas Internas.

Se debe considerar que cada APA, exige un procedimiento de negociación y elementos propios para su análisis, por lo que su implementación debe analizarse caso por caso.

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
X	I. Introducción	
	Contribuyente , entidades no residentes , y representantes (Nombres, direcciones, números de teléfono, vinculación)	
	Ejercicios fiscales e identificación tributaria/negocios del Contribuyentes y sus partes relacionadas no residentes	
	Propuesta de plazo de vigencia del APA, incluye solicitud de aplicación retroactiva para los ejercicios fiscales no prescritos	
	Transacciones propuestas cubiertas por el APA (Descripción de los bienes o servicios relacionados con la propuesta de APA)	
	Método/s de Precios de Transferencia propuesto	
	Términos y condiciones propuestos, así como supuestos críticos, para la aplicación del APA	
	Identificar si se trata de una solicitud de la APA Bilateral o Multilateral (El APA unilateral se registraría por el procedimiento de consulta vinculante)	

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
	Declaración jurada relacionada con la veracidad de la información proporcionada	
	Historia y antecedentes de la grupo multinacional	
	Descripción general del negocio, productos y servicios	
	Estructura multinacional, acuerdos organizacionales, estructura operativa, incluyendo los principales flujos de transacciones	
	Identificar todos los otros flujos de transacciones del grupo multinacional (volúmenes, direcciones y cantidades) que pueden tener impacto en los precios de las operaciones cubiertas por el APA	
	Moneda con la que opera cada entidad y la moneda se utiliza para las transacciones propuestas en virtud de la APA	
	Sistemas contables y de costos, políticas, procedimientos, incluyendo cualquier diferencia financiera y contable tributaria significativa que pueda afectar los métodos de Precios de Transferencia propuestos.	
	II. Análisis Funcional	
	Análisis funcional detallado del contribuyente y de todas las entidades pertinentes en relación con las operaciones cubiertas, que puede incluir por ejemplo:	
	Actividades / Funciones <ul style="list-style-type: none"> • Investigación y desarrollo – I&D, fabricación, 	

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
	servicios de comercialización y distribución, servicios generales y administrativos	
	<p>Riesgos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tecnológicos, productos, mercado, crédito, tipo de cambio, de litigio 	
	<p>Capital empleado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activos materiales, capital de trabajo, activos intangibles 	
	<p>Estrategias de negocios- actuales y futuras</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presupuestos, proyecciones y planes de negocio para el período cubierto por el APA propuesto, tendencias generales de negocios y de la industria, estrategia futura de dirección/negocio incluyendo I&D, producción y comercialización 	
	<p>Información financiera y operativa, incluyendo informes anuales corporativos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estados financieros (ingresos, balance, y estado de cambios en la posición financiera) sobre una base consolidada y no consolidada por los primeros 5 años, o del ciclo económico más reciente que resulte apropiado (También preverá las declaraciones provisionales por el periodo fiscal más reciente a la fecha de presentación) • Declaraciones de impuesto a la renta y el calendario de presentación respectivo de los últimos 3 años • Información de operaciones (bruto y neto), desglosado por producto, línea, división, 	

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
	<p>unidad y la región geográfica de los cinco años anteriores, o del ejercicio económico más reciente que se considere como apropiado.</p>	
	<p>Estudios de mercado y financieros relevantes</p>	
	<p>Copias de todos los acuerdos intercompany relevantes (precios, participación de costos, licenciamientos, distribución, entre otros)</p>	
	<p>III. Análisis de Industria y Mercado</p>	
	<p>Análisis detallado de la industria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Descripción completa de la industria, así como de las practicas industriales y comerciales generalmente aceptadas • Identificación y perfil general de los competidores, incluyendo las cuotas de mercado respectivas • Estadísticas del sector y de negocios en general, ratios financieros y análisis/estudios • Factores de éxito críticos 	
	<p>Análisis detallado de los mercados de todos los países involucrados</p>	
	<p>IV. Precios de Transferencia – Antecedentes</p>	
	<p>Discusión de consideraciones legales pertinentes y requerimientos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ley ecuatoriana • Derecho extranjero • Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la renta entre Ecuador y el país extranjero 	

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
	<p>Discusión de las metodologías de precios de transferencia, políticas y prácticas utilizadas por el contribuyente y las entidades relacionadas no residentes para las transacciones cubiertas por el APA, durante los últimos tres años, o del ejercicio económico más apropiado según sea el caso</p>	
	<p>Discusiones de la normativas pertinentes, APAs / BAPAs / MAPA, y otros acuerdos similares con Administraciones Tributarias extranjeras, para precios de transferencia u otras bases de valoración, u otros asuntos fiscales concertados por el contribuyente (o sus entidades no residentes) y el SRI o administraciones tributarias extranjeras</p>	
	<p>Discusión de auditorías de impuesto a la renta ecuatoriano relevantes, apelaciones judiciales y administrativas, reseña</p>	
	<p>Discusión de auditorías de impuesto a la renta extranjero pertinentes, apelaciones judiciales y administrativas, reseña</p>	
	<p>Discusión de años fiscales sin evaluar (ecuatorianos y extranjeros) y asuntos tributarios, legales, y otros que estén pendientes que sean pertinentes</p>	
	<p>V. Análisis de la metodología de Precios de Transferencia</p>	
	<p>(Proporcionar toda la información, incluyendo explicaciones y análisis detallados necesarios para establecer el método de TP adecuado, de conformidad con la legislación ecuatoriana</p>	

CHECK	ITEM	OBSERVACIONES
	y las Directrices de la OCDE)	
	<p>Discusión y análisis de cada método de precios de transferencia, aplicado o rechazado, de acuerdo con la regla del mejor método incluida dentro de la legislación ecuatoriana para cada transacción cubierta. En particular, detalles sobre la aceptación o rechazo de comparables internos.</p> <p>(Indicar los supuestos, estrategias y políticas que pueden haber influido en la aceptación o rechazo del método)</p>	
	Resumen del método seleccionado y del método secundario, si se utiliza como comprobación	
	VI. Impacto de los métodos propuestos	
	Aplicación de los métodos propuestos a las transacciones cubiertas de los tres años anteriores o del ejercicio económico más reciente, discusión de resultados	
	Aplicación de los métodos propuestos para el período cubierto que el contribuyente quiere aplicar el APA, discusión de resultados	
	Discusión y cuantificación de la variación, si los hubiera, derivado de la metodología aplicada en la sección IV	

ANEXO V

Plan de Acción y calendario para la negociación de un APA Bilateral

Actividad	Fecha Tope	Fecha actual
1. Reuniones Preliminares		
2. Ingreso petición para inicio de negociación de APA		
3. Oficio de aceptación: <ul style="list-style-type: none">- Emisión del oficio- Notificación a la autoridad tributaria extranjera- Pago de tasa para trámite (Contribuyente)		
4. Petición Formal de APA bilateral		
5. Revisión preliminar de la petición formal por el equipo: El equipo listará las preocupaciones, problemas y consultas clave previas a la etapa de revisión, análisis y evaluación.		
6. Revisión, análisis y evaluación de la petición formal de APA: <ul style="list-style-type: none">• Visitas de sitio en Ecuador (si es necesario): Entrevistas al personal clave, discusión de problemas y preocupaciones, conocimiento de las oficinas y plantas del contribuyente• Visita a las instalaciones en el extranjero (si es necesario): Entrevistas al personal clave, discusión de problemas y preocupaciones, conocimiento de las oficinas y plantas• Preguntas y consultas relacionadas con la petición formal• Respuestas del contribuyente• Análisis y evaluación de las respuestas		

<ul style="list-style-type: none"> • Reunión/es conjunta/s entre el SRI, la autoridad tributaria extranjera, el contribuyente y la entidad no residente (de ser el caso), para que todos puedan acordar los hechos, circunstancias y caracterizaciones que subyacen en el APA propuesto. Planteamiento de preocupaciones, aclaraciones y discusión del enfoque del APA y sus alternativas. • Preguntas y análisis adicionales • Revisión de los soportes y evaluación del método de TP • Revisión de los criterios para la selección de comparables • Establecimiento de la posición • Intercambio de documentación respecto de las posiciones con las autoridades tributarias extranjeras 		
<p>7. Negociación con la autoridad competente extranjera de los términos y condiciones, supuestos críticos y métodos del TP aplicables</p>		
<p>8. Acuerdos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Celebración del APA con la autoridad competente extranjera • Redacción del APA a nivel doméstico 		
<p>9. Reunión posterior al acuerdo</p>		

Preparado por: _____

Fecha: _____

Revisado por: _____

Fecha: _____

Estas actividades y objetivos podrían variar dependiendo de los hechos, circunstancias y requerimientos de cada caso en específico.

ANEXO VI

Modelo de APA Bilateral

ACUERDO DE PRECIOS ANTICIPADOS – APA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

entre

(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)

y

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Intervienen en la celebración de este APA, por una parte el Señor (NOMBRE DE DIRECTOR/A GENERAL DEL SRI) en su calidad de Director/a General del Servicios de Rentas Internas - SRI; y, por otra parte la compañía (NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE) a través de su representante legal el/la Señor/a (NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL).

PRIMERA: ANTECEDENTES.-

- (CONTRIBUYENTE) es una sociedad constituida/domiciliada de conformidad con las leyes ecuatorianas, con número de RUC (NO. DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA) y con domicilio principal en la ciudad de (DOMICILIO TRIBUTARIO).
- (CONTRIBUYENTE) es una sociedad subsidiaria/sucursal/parte relacionada de (NOMBRE ENTIDAD NO RESIDENTE), entidad extranjera domiciliada y residente tributario en (PAIS SOCIO TRATADO).
- (ACTIVIDAD ECONOMICA PRINCIPAL CONTRIBUYENTE LOCAL Y DE SU PARTE RELACIONADA NO RESIDENTE).
- (FECHA/S DE REUNIONES PRELIMINARES) de las cuales derivó el compromiso de la administración tributaria para aceptar al estudio un Acuerdo de Precios Anticipados - APA en materia de Precios de Transferencia propuesto por mi representada.
- (FECHA RELEVANTES Y SUCESOS ACAECIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE NEGOCIACION).
- (FECHA RELEVANTES Y SUCESOS ACAECIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE NEGOCIACION).
- (FECHA RELEVANTES Y SUCESOS ACAECIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE NEGOCIACION)

El (CONTRIBUYENTE) y el SRI (las "Partes") desean establecer una metodología para determinar los precios de transferencia que se cobran por las transacciones cubiertas, los cuales reflejan de manera apropiada el Principio de Independencia Efectiva según lo establecido en la legislación local. Los términos de este APA son consistentes con el acuerdo alcanzado entre el SRI y la (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA), de fecha (FECHA DEL APA) de conformidad con lo establecido en el artículo (PROCEDIMIENTO AMISTOSO) del (NOMBRE DE LA CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION – CDI RESPECTIVO).

SEGUNDA: DEFINICIONES.-

Para efectos de este APA, los términos y expresiones listados a continuación tendrán el siguiente significado:

Años APA – Todos los ejercicios fiscales del contribuyente cubiertos por este APA; el primero iniciará a partir del (FECHA) y el último finalizará el (FECHA).

APA – Este Acuerdo de Precios Anticipados.

CDI – (NOMBRE DEL TRATADO O CONVENIO INTERNACIONAL APLICABLE).

DFI – Departamento de Fiscalidad Internacional del SRI.

Director General - El Director General de la autoridad tributaria, el Director de Fiscalidad Internacional, o el Director designado para la firma de este APA.

LORTI – Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

MPT – Metodología de Precios de Transferencia

(NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) APA – El acuerdo de APA entre la (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) cuya intención es reflejar el entendimiento entre la autoridad competente ecuatoriana y el (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA), de fecha (FECHA DE acuerdo).

PT – Precios de Transferencia

Solicitud de APA - La solicitud del contribuyente de fecha (FECHA) para iniciar el proceso de negociación de APA, incluida la presentación de la petición forma de APA así como toda representación (oral o escrita), información y documentación soporte adicional presentada.

SRI – El Servicio de Rentas Internas ecuatoriano.

Supuesto crítico - Cualquier criterio objetivo asumido que afectaría significativamente las condiciones sustantivas del APA si cambian, se encuentre o no dentro del control del contribuyente.

TERCERA: OBJETO DEL APA.-

Este APA tiene como objeto abarcar las siguientes operaciones entre el Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) durante los Años APA respectivos:

- (DETALLE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DETALLE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)
- (DETALLE LAS OPERACIONES CUBIERTAS)

CUARTA: DE LA METODOLOGÍA DE TP Y SU APLICACIÓN.-

Los precios de transferencia aplicados en relación con las operaciones cubiertas, SERÁN determinados por el Contribuyente de acuerdo con la siguiente metodología de precios de transferencia (MPT):

- (DESCRIBA EL MPT POR CADA TRANSACCIÓN CUBIERTA EN CASO DE SER NECESARIO)
- (DESCRIBA EL MPT POR CADA TRANSACCIÓN CUBIERTA EN CASO DE SER NECESARIO)

- (DESCRIBA EL MPT POR CADA TRANSACCIÓN CUBIERTA EN CASO DE SER NECESARIO)

QUINTA: EFECTOS DEL APA.-

Si los PT que se pactan por las transacciones cubiertas por un Año APA, se han determinado por el Contribuyente de acuerdo con el MPT, y el Contribuyente ha cumplido con los términos y condiciones de este APA, el SRI considerará que esos PT para ese año se encuentran a plena competencia y cumplen con el Principio de Independencia Efectiva a los efectos del artículo innumerado (2) siguiente al Art. 15 de la LORTI.

SEXTA: SUPUESTOS CRÍTICOS.-

Para propósitos de este APA, se aplicarán las siguientes premisas fundamentales:

- Las actividades empresariales y las políticas y prácticas contables del Contribuyente y de (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) deberán permanecer sustancialmente tal como se las describe en la Solicitud de APA;
- (AÑADIR OTROS SUPUESTOS CRITICOS)
- (AÑADIR OTROS SUPUESTOS CRITICOS)

En caso de incumplimiento de un supuesto crítico, el Contribuyente deberá notificar al Director General por escrito, dentro de (NÚMERO) días de conocido dicho incumplimiento.

SÉPTIMA: INFORMES APA.-

Cada Año APA, el Contribuyente deberá presentar ante el Director General y la (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA), un informe que describe las operaciones reales del Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) para demostrar el alcance del cumplimiento los términos y condiciones de este APA. El informe anual deberá incluir todos los elementos exigidos por el APA, y todas las solicitudes al Director General para revisar o cancelar este APA.

Cada informe anual debe incluir los siguientes elementos:

- Copia de los Estados financieros auditados correspondientes del Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) para ese Año APA;
- Copia de todas las cartas sobre la gestión y certificaciones expedidas al Contribuyente o al (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) por sus (AUDITORES INDEPENDIENTES / CONTABLES) respecto a su (EXAMEN / REVISIÓN) de las operaciones o (AUDITORÍA / COMPILACIÓN) de los estados financieros del Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) para ese Año APA, pertinencia en relación con cualquier aspecto de la determinación de los PT de las operaciones cubiertas o el cumplimiento de los términos y condiciones de esta APA;
- Copia del formulario que contiene la declaración de Impuesto a la Renta del Contribuyente y del formulario equivalente de (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) presentado ante (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA), con los anexos que correspondan, informando respecto de las operaciones cubiertas por cada Año APA; y, un informe de las diferencias que han de notificarse por el contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) en sus estados financieros del Año APA;
- Descripción de cualquier cambio material en los métodos financieros o contables o principios empleados para ese Año APA en relación con las transacciones cubiertas que difieran de los establecidos en la Solicitud de APA, o si en la del opinión del Contribuyente no hay cambios materiales, presentar una declaración juramentada para tal efecto;
- Descripción de cualquier incumplimiento de un supuesto crítico y los motivos de la misma, o una declaración juramentada sobre la pertinencia de los supuestos críticos y su cumplimiento;

- Identificación de todas las diferencias materiales entre la descripción de las operaciones comerciales de los contribuyentes que figuran en la Solicitud de APA y de las operaciones comerciales de los contribuyentes para ese Año APA, o si en la opinión del Contribuyente no hubo diferencias materiales, una declaración juramentada que señale este hecho;
- Toda la información apropiada y los cálculos necesarios para describir y apoyar la aplicación de la MPT a las operaciones reguladas y los resultados de dicho ejercicio APA, demostrando el cumplimiento de la metodología;
- Análisis y contabilización de los ajustes requeridos bajo este APA y la manera en que los pagos son, fueron o serán relacionados; y
- Otras consideraciones que resulten apropiadas a las circunstancias particulares del Contribuyente y de (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES).

El primer informe anual también incluirá una copia del APA celebrado entre el (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES).

En el caso de que haya transcurrido un año o más antes de la firma del APA, un original y dos copias del informe anual correspondiente a ese Año APA se deberá presentar ante el Director General dentro de (NÚMERO) días contados desde la fecha de suscripción del mismo. El original y las copias de cada informe anual correspondiente a otros Años APA, se deben presentar ante el Director General y el (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) a más tardar en (NÚMERO) días después del final del Año APA correspondiente. El incumplimiento de esta obligación, puede resultar en la cancelación de este APA.

Cualquier aclaración o información adicional solicitada por el SRI, debe suministrarse en la fecha especificada para el efecto.

OCTAVA: AUDITORÍA APA.-

Las auditorías del DFI con respecto a las operaciones cubiertas de un Año APA en general, se limitarán a verificar que:

- Los términos y condiciones de este APA se hayan cumplido;
- Se hayan notificado asuntos materiales constantes en la Solicitud del APA, solicitudes relacionadas con el mismo e informes anuales válidos que describan con precisión las operaciones del contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES);
- El Contribuyente haya aplicado la MPT de forma coherente, de acuerdo con los términos y condiciones de este APA;
- La información soporte y cálculos utilizados en la aplicación del MPT fue correcta en todos sus aspectos significativos; y
- Los supuestos críticos que subyacen a esta APA, siguen siendo válidos y pertinentes.

Si el DFI determina que cualquier asunto descrito anteriormente no se ha resuelto, la DFI consultará con el Director General el procedimiento a seguir.

La DFI podrá, luego de consultar con el Director General, proponer ajustes para dar efecto a este APA, o proponer ajustes de auditoría, habituales y rutinarios a la determinación y cálculo de la renta del contribuyente y los PT sobre las operaciones incluidas de acuerdo con este APA. Tales ajustes propuestos no afectarán la validez o aplicabilidad de esta APA.

Si el contribuyente está de acuerdo con los ajustes propuestos, serán tratados como ajustes compensatorios. Si el contribuyente no está de acuerdo con los ajustes propuestos, podrá remitir el asunto al Director General para su resolución de conformidad con el artículo 11 de este APA.

NOVENA: ARCHIVO DE EXPEDIENTES.-

Además de sus obligaciones en virtud de la Ley, el contribuyente estará obligado a mantener suficientes libros, registros y demás información que permita al SRI determinar el grado de

cumplimiento de este APA.

La información solicitada por la DFI durante una auditoría del APA debe ponerse a disposición en (NÚMERO) días siguientes a la solicitud por escrito. Si se necesita más tiempo, una prórroga puede ser concedida por el SRI a solicitud por escrito hasta por el mismo número de días otorgado en la primera ocasión.

En caso de que la solicitud de la DFI incluya materiales que no están en castellano, podrá solicitar una traducción. La traducción deberá ser proporcionada a la DFI dentro de (NÚMERO) días. Una extensión de tiempo adecuado puede ser concedida por el SRI previa solicitud por escrito.

DECIMA: AJUSTES COMPENSATORIOS.-

En el caso de que haya transcurrido uno o más Años APA y las correspondientes declaraciones de impuestos sobre la renta se hayan presentado con anterioridad a la firma de este APA, las declaraciones de impuestos sobre la renta federal sustitutivas que sean necesarias para reflejar el cumplimiento del Principio de Independencia Efectiva se presentarán dentro de los (NÚMERO) días a partir de la fecha de la firma del APA. Cualquier ajuste compensatorio que resultante de la aplicación de la MPT para cada Año APA, debe ser pagado a la entidad apropiada dentro de este período.

Para los Años APA que no hayan transcurrido antes de la firma de este APA, en la medida en que un ajuste de compensación sea necesario, el Contribuyente o (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES), como sea el caso, deberá pagar el ajuste de compensación requerido dentro (NUMERO) días a partir del final del año fiscal de la entidad que lo deba pagar.

Un ajuste compensatorio subsecuente puede surgir cuando, después de la presentación de una declaración de impuestos para el Año APA, el Contribuyente o el SRI realizan los ajustes habituales y rutinarios (por ejemplo, la corrección de los errores matemáticos) para la determinación y cálculo de los precios de transferencia para que el Año APA. Cualquier ajuste de compensación posterior, propuesto por el SRI y acordado por el Contribuyente, debe ser pagado dentro de los (NUMERO) días a partir de la fecha de la revaluación. Cuando surge un ajuste de compensación posterior como resultado de una propuesta de la (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA), el Contribuyente se lo notificará al SRI dentro de (NUMERO) días a partir de la fecha de la propuesta.

La base imponible del contribuyente durante un año APA tendrá en cuenta todos los ajustes compensatorios y ajustes compensatorios posteriores, calculados de acuerdo con este APA; y se utilizará para efectos de todos los impuestos ecuatorianos (incluyendo créditos fiscales extranjeros y la retención de impuestos si la naturaleza subyacente de la adaptación requiere estos). Se considerará que una obligación derivada de un ajuste de compensación o ajuste de compensación posterior se devengará a partir del último día del Año APA a que se refiera, teniendo en cuenta los intereses y multas correspondientes, los cuales servirán de base para el cálculo de las cuotas de impuestos del Año APA o de subsiguientes ejercicios fiscales.

El Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) liquidarán los ajustes compensatorios o los ajustes compensatorios posteriores en (MÉTODO DE PAGO). Los pagos de ajustes compensatorios o ajustes compensatorios posteriores se harán en la moneda en que los pagos entre el Contribuyente y (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES), sobre las operaciones cubiertas por el APA.

DECIMO PRIMERA: RESOLUCION DE DISPUTAS.-

Cualquier disputa que surja de este APA será resuelta por el Director General, quien podrá, entre otras cosas:

- Hacer cumplir a la DFI los términos y condiciones de este APA según la interpretación del Director General;

- Revisar este APA con la concurrencia de los contribuyentes;
- Cancelar este APA; o
- Revocar este APA.

De conformidad con los procedimientos pertinentes establecidos en los puntos 13 a 15 de esta APA.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, a modo de ejemplo, las disputas con respecto a, entre otras cosas, la interpretación de cualquiera de los términos de esta APA, acerca de una determinada transacción es cubierta, si el contribuyente ha cumplido con la retención de registros requerida, y si el APA debe ser revocado o anulado, son todos los asuntos que deberán ser resueltas en los términos indicados por el Director general. La decisión del Director General será definitiva. Nada en esta APA se leerá o interpretará como una restricción de la jurisdicción Contencioso Tributaria, si el contribuyente desea apelar una determinación o reevaluación de un Año APA como si este APA nunca hubiera existido.

DECIMO SEGUNDA: USO, DIVULGACIÓN Y PROTECCIÓN DE LA INFORMACIÓN.-

EL APA y la información obtenida o generada por el SRI durante el proceso de negociación del APA, incluidos los datos e información comercialmente sensibles, se proporcionan exclusivamente para propósitos tributarios. En consecuencia, las disposiciones sobre confidencialidad establecidas en la legislación ecuatoriana aplicarán sobre los derechos y atribuciones del SRI para usar y divulgar la información presentada en relación con el APA. En consecuencia, el SRI puede emplear la información obtenida o generada durante la tramitación de este APA en la determinación de los ejercicios fiscales no cubiertos por esta APA o para las transacciones no incluidas expresamente en el marco de las operaciones contempladas bajo el mismo.

Salvo que exista autorización expresa por escrito, este APA no puede ser presentado por el Contribuyente o el SRI como prueba en cualquier procedimiento administrativo o judicial en relación a cualquier año fiscal, transacción, o persona.

DECIMO TERCERA: REVISIÓN DEL APA

Este APA podrá ser revisado si se demuestra que:

- Se ha producido un incumplimiento de un supuesto crítico ;
- Se ha producido un cambio en la ley o en el CDI que modifica el tratamiento impuesto a la renta ecuatoriano, respecto de cualquier asunto comprendido en este APA ; o
- Se ha producido un cambio sustancial en las circunstancias, establecido a través de la presentación de los reportes anuales o de auditorías realizadas por la DFI respecto de cualquier Año APA, o por cualquier otro medio.

Si el Contribuyente considera que esta APA requiere revisión, el contribuyente deberá notificar al Director General. La notificación deberá ser presentada sin demora, especificando el motivo de la revisión, y deberá incluir la documentación de apoyo.

El Contribuyente y el Director General discutirán la forma en que se puede revisar la APA. Si el Director General y el Contribuyente están de acuerdo en la revisión del APA, la fecha de vigencia de ese acuerdo se hará constar en el APA. Si las partes no llegan a acordar la revisión, el Director General podrá cancelar este APA.

Si el Director General y el Contribuyente acuerdan revisar este APA, la autoridad competente ecuatoriana buscará la concurrencia para la revisión de la (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA). En el caso de que la (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA) no esté de acuerdo sobre la revisión, el Director General podrá:

- Seguir aplicando este APA;
- Aplicar el APA revisado; o

- Cancelar este APA.

DECIMO CUARTA: CANCELACIÓN DEL APA.-

El Director General podrá cancelar este APA, si se demuestra que:

- El Contribuyente o (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) hubieran realizado alguna declaración falsa, con error, u omisión en la solicitud o en un informe anual de APA o en la petición de renovación respecto de este APA; o que haya fallado en proporcionar la información relevante con respecto a este APA;
- El contribuyente o (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTES) no cumplieron con cualquier término o condición de este APA;
- Se ha producido un incumplimiento de un supuesto crítico;
- Se ha producido un cambio en la ley o en el CDI que modifica el tratamiento impuesto a la renta ecuatoriano de cualquier asunto comprendido en este APA; o
- Se ha producido un incumplimiento de firmar una revisión de APA.

Si este APA se cancela:

- El Contribuyente será notificado con una resolución que indique los motivos de la cancelación;
- La (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA) será informada;
- La cancelación por lo general será efectiva a partir del comienzo del año fiscal que se refiere a las circunstancias enumeradas en el párrafo anterior;
- Este APA dejará de tener efectos con respecto al Contribuyente y el SRI, a partir de la fecha efectiva de la cancelación; y
- Las transacciones previamente cubiertas por el APA estarán sujetas a las disposiciones de la ley y el CDI, después de la fecha efectiva de la cancelación.

DECIMO QUINTA: REVOCACIÓN DEL APA

El Director General podrá revocar este APA, si se demostrare que:

- El contribuyente o (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) hayan realizado una declaración falsa atribuible a negligencia, descuido o incumplimiento intencional en la solicitud del APA, los informes anuales o en la petición de renovación respecto a este APA; o en el suministro de la información pertinente con respecto al mismo; o
- El contribuyente o (NOMBRE DE LA ENTIDAD NO RESIDENTE) no cumplieron con cualquier término o condición de este APA.

Si este APA se revoca:

- El Contribuyente será notificado con una resolución que indique los motivos de la cancelación;
- La (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA) será informada de dicha revocación;
- Dicha revocación será efectiva a partir del primer día del primer Año APA, provocando que el APA no tenga ningún efecto con respecto al Contribuyente y al SRI, tal como si nunca se hubiera firmado;
- Las transacciones previamente cubiertas por la APA estarán sujetos a las disposiciones de la ley y el CDI, según su vigencia dentro de cada ejercicio fiscal.

DECIMO SEXTA: CAMBIO EN EL APA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA.-

Si el APA celebrado con la (NOMBRE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTRANJERA) no es consistente con este APA o ha sido modificado, cancelado o revocado, el Contribuyente deberá

notificar al Director General, dentro de [NÚMERO] días de haber tenido conocimiento de dicha incompatibilidad o acción. Después de la autoridad competente ecuatoriana consulte con la (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA), el Director General podrá:

- Seguir aplicando este APA;
- Revisar este APA con la concurrencia de los contribuyentes;
- Cancelar este APA; o
- Revocar este APA.

DECIMO SEPTIMA: RENOVACIÓN.-

Las solicitudes de renovación de este APA deben ser dirigidas al Director General y cumplirán con la forma, procedimientos y requisitos que apliquen a una solicitud inicial de un APA, que estén en vigor en el momento de efectuar la petición de renovación.

DECIMO OCTAVA: CAMBIO DE LEY O CDI.-

Si hay un cambio en la ley o en el CDI que modifica el tratamiento impuesto a la renta ecuatoriano, respecto de cualquier asunto comprendido en este APA, la ley o el CDI nuevos o reformados reemplazan este APA, en la medida en que resulte incompatible.

DECIMO NOVENA: NOTIFICACIONES.-

Todos los avisos o notificaciones requeridas por este APA se harán por escrito.

Notificaciones al SRI se realizarán a la siguiente dirección:

Director General
Servicio de Rentas Internas
Secretaría General, PB
Salinas y Santiago
Quito – Ecuador

Atención: Director de Fiscalidad Internacional o cualquier otro representante o dirección según se considere.

Las notificaciones a los contribuyentes serán tratadas de la siguiente manera:

(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)
Atención: (Nombre del funcionario que corresponda)
(DIRECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE) o a cualquier otro representante o dirección según se especifique por escrito al Director General.

VIGESIMA: SANCIONES O PENALIDADES.-

Mientras este APA siga en vigor y el Contribuyente cumpla con los términos y condiciones de este acuerdo, no aplicarán sanciones por incumplimientos en PT con respecto a las operaciones cubiertas.

VIGESIMA PRIMERA: DOCUMENTOS HABILITANTES.-

Forman parte de este Convenio entre otros, los siguientes documentos:

- (HABILITANTES - CONTRIBUYENTE)
- Acción de Personal (HABILITANTES - DIRECTOR/A SRI)
- Acuerdo alcanzado entre el SRI y la (NOMBRE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EXTRANJERA)

- Actas de negociación que reflejen los análisis y acuerdos previos alcanzados para la celebración del APA.
- (CUALQUIER OTRO DOCUMENTO O DATO QUE RESULTE IMPORTANTE PARA DEMOSTRAR LA INTENCIONALIDAD REFLEJADA EN EL APA)

VIGESIMA SEGUNDA: CONTRAPARTES.-

Este APA es firmado por las contrapartes, las cuales contarán con un original cada una.

VIGESIMA TERCERA: VARIOS.-

Este APA constituye el entero acuerdo entre las partes y, salvo disposición en contrario, ningún escrito o entendimientos orales o representaciones que datan de antes de la firma de este APA deberán ser de ningún efecto. Salvo disposición en contrario, este APA no puede ser variado, modificado o complementado, excepto mediante documento escrito y firmado por las partes.

EN FE DE LO CUAL, las partes firman el presente APA en las fechas indicadas a continuación.

(NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL CONTRIBUYENTE)
(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)
(FECHA)

(DIRECTOR/A SRI)
SERVICIO DE RENTAS INTERNA
(FECHA)


DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Marco Santiago Andrade Haro, C.C. 1712411444, autor del trabajo de graduación intitulado: LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APA'S): CORRECTA SUSTENTACIÓN A EFECTOS DE SU IMPLEMENTACIÓN EN ECUADOR, previa a la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENECYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea entregado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 4 de mayo de 2015



Marco Santiago Andrade Haro
C.C. 171241144-4

REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN



CÉDULA DE CIUDADANÍA No. **171241144-4**

APELLIDOS Y NOMBRES
ANDRADE HARO MARCO SANTIAGO

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA QUITO SANTA PRISCA

FECHA DE NACIMIENTO **1980-05-23**
NACIONALIDAD **ECUATORIANA**
SEXO **M**
ESTADO CIVIL **Soltero**



INSTRUCCIÓN SUPERIOR **PROFESIÓN / OCUPACIÓN ESTUDIANTE** V2333V2222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE **ANDRADE MARCO CIRILO**

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE **HARO ROSA ELENA**

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO 2011-10-17

FECHA DE EXPIRACIÓN
2021-10-17

[Signature]
DIRECTOR GENERAL

[Signature]
FIRMA DEL CEDULADO






REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL 

CERTIFICADO DE VOTACIÓN
ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

001

1712411444

NÚMERO DE CERTIFICADO **001 - 0293** CÉDULA **1712411444**
ANDRADE HARO MARCO SANTIAGO

PICHINCHA	CIRCUNSCRIPCIÓN	1
QUITO	CARCELEN	
CANTÓN	PARRÓQUIA	1
	ZONA	1

f.) PRESIDENTA/E DE LA JUNTA