PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

TRABAJO DE TITULACIÓN DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA

DESARROLLO DE UN MODELO ENFOCADO EN EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA DE OPERACIONES FINANCIERAS CON PARTES RELACIONADAS PARA LA INDUSTRIA MANUFACTURERA DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS

ERICK ADRIÁN BENAVIDES LARCO

DIRECTOR: MBA. FRANCISCO VITERI MARTÍNEZ

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

LÍNEA DE TRABAJO: TRIBUTARIO

QUITO, 7 OCTUBRE

DIRECTOR:

MBA. Francisco Viteri Martínez

INFORMANTES:

Mgtr. Idrian Estrella

Mgtr. Guada Jaime

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación, a mis padres, Iván Benavides y Jennyfher Larco, los cuales se han esforzado durante todos estos años para que su hijo pueda llegar a conseguir este título tan importante, todos los días y noches de esfuerzo y preocupación junto con el esfuerzo económico espero sea justificado al entregar este trabajo de titulación.

Erick Adrián Benavides Larco

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mis padres y hermanos
que, con todo su esfuerzo y paciencia,
han guiado mis pasos para
poder llegar a este gran momento.

Erick Adrián Benavides Larco

INDICE GENERAL

DEDICATORIA ..... **ii**
AGRADECIMIENTO ..... **iii**
INDICE GENERAL ..... **iv**
ÍNDICE DE FIGURAS ..... **vi**
ÍNDICE DE TABLAS ..... **vii**
RESUMEN EJECUTIVO ..... **viii**
INTRODUCCIÓN **1**
1. CAPÍTULO I. – ASPECTOS GENERALES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA **3**
1.1. Antecedentes 3
1.1.1. Antecedentes a nivel internacional 4
1.1.2. Antecedentes a nivel latinoamericano 9
1.1.3. Antecedentes en Ecuador 15
1.2. Fundamentos 18
1.2.1. Definición de Precio de Transferencia 19
1.2.2. Concepto de principio de plena competencia 20
1.2.3. Partes relacionadas en el Precio de Transferencia 22
1.3. Obligaciones formales 24
1.4. Métodos de Precios de Transferencia 29
1.4.1. Método del precio comparable no controlado (CUP) 30
1.4.2. Método del precio de reventa 30
1.4.3. Método de precio del costo adicionado 30
1.4.4. Método de división de beneficio 31
1.4.5. Método de margen neto transaccional 31
2. CAPÍTULO II. – MARCO NORMATIVO NACIONAL E INTERNACIONAL SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA **32**
2.1. Introducción 32
2.2. Directrices en legislación internacional sobre Precios de Transferencia 32
2.3. Legislación ecuatoriana tributaria sobre Precios de Transferencia 34
3. CAPÍTULO III. – CASO PRÁCTICO **37**
3.1. Implicaciones tributarias 37
3.2. Metodología de análisis 37

3.3. Desarrollo de modelo 39
3.4. Ejercicios prácticos 42
3.5. Selección de la tasa 43
3.6. Obtención de resultados 45
4. CAPÍTULO IV. – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 47
4.1. Conclusiones 47
4.2. Recomendaciones 48
5. Bibliografía 50
6. ANEXOS 53

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Principios y acciones BEPS 9
Figura 2 Países clasificados según las normas adoptadas para el control de precios de transferencia..... 12
Figura 3 Año de sanción comparado con año de vigencia de la normativa en países de América Latina y el Caribe..... 13
Figura 4 Criterios de adopción de las normas en los precios de transferencias 14
Figura 5 Metodología CRISP DM..... 17
Figura 6 Manipulación de utilidades 18
Figura 7 Precio de Transferencia..... 19
Figura 8 Principio de plena competencia 21
Figura 9 Descripción de campos en el Anexo de operaciones con partes relacionadas 27
Figura 10 Talón resumen Anexo de Operaciones con partes relacionadas 28
Figura 11 Diagrama del estudio de los precios de transferencia 29
Figura 12 Rango de plena competencia 44
Figura 13 Tasa de interés nacional 44
Figura 14 Tasa de interés en Colombia 45
Figura 15 Diferencias entre tasa pactada y tasa de plena competencia 46

ÍNDICE DE TABLAS

Figura 1 Principios y acciones BEPS 9
Figura 2 Países clasificados según las normas adoptadas para el control de precios de transferencia..... 12
Figura 3 Año de sanción comparado con año de vigencia de la normativa en países de América Latina y el Caribe..... 13
Figura 4 Criterios de adopción de las normas en los precios de transferencias 14
Figura 5 Metodología CRISP DM..... 17
Figura 6 Manipulación de utilidades 18
Figura 7 Precio de Transferencia..... 19
Figura 8 Principio de plena competencia 21
Figura 9 Descripción de campos en el Anexo de operaciones con partes relacionadas 27
Figura 10 Talón resumen Anexo de Operaciones con partes relacionadas 28
Figura 11 Diagrama del estudio de los precios de transferencia 29
Figura 12 Rango de plena competencia 44
Figura 13 Tasa de interés nacional 44
Figura 14 Tasa de interés en Colombia 45
Figura 15 Diferencias entre tasa pactada y tasa de plena competencia 46

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo busca el desarrollo de un modelo para el cumplimiento del principio de plena competencia en operaciones financieras efectuadas con partes relacionadas dentro de la industria manufacturera de productos alimenticios. En el país, esta industria realiza con frecuencia este tipo de operaciones para mantener el negocio en marcha, por lo cual deben cumplir con la normativa exigida por el Servicio de Rentas Internas en materia de Precios de Transferencia. Las operaciones nacen con el fin de realizar un intercambio de capitales financieros ya sea para inversión o capital de trabajo, en estas operaciones el sujeto que cede el capital es el acreedor y la otra parte actúa como deudor. El modelo propuesto buscará establecer parámetros generales que puedan ser utilizados por las compañías dentro de la industria, para determinar las condiciones en las cuales deben ser pactadas las operaciones crediticias, con énfasis especial en la tasa pactada. La aplicación del modelo propuesto, permitirá a las compañías involucradas en la transacción cumplir con el principio de plena competencia.

Palabras clave:

Precios de Transferencia

Operaciones financieras

Plena competencia

Industria manufacturera

Productos alimenticios

INTRODUCCIÓN

La economía mundial, se mantiene en constante cambio; sin embargo, en los últimos años ha sufrido cambios a gran escala, debido a la incidencia de varios factores como el avance tecnológico, la globalización y la constante apertura de las naciones hacia un comercio internacional mucho más fluido y automatizado; lo que ha generado un aumento general en los volúmenes de producción y comercio tanto nacional como global. En este marco, las grandes empresas y compañías multinacionales desempeñan un papel fundamental, ya que buscan generar las mejores estrategias que les permitan maximizar las utilidades y beneficios entre todos los miembros de sus conglomerados.

El flujo comercial entre empresas vinculadas no guarda ningún tipo de relación con aquellas no asociadas, debido a su capacidad de neutralizar cambios en los precios relativos, las tasas de cambio y otros condicionantes en un corto plazo, sin contar que las características específicas de los precios fijados por estas empresas se llegan a constituir en precios de transferencia, hecho que afecta los esquemas tributarios de los países donde se localizan. Esta problemática resulta más común de lo que llegaría a estimarse y en donde se encuentran inmiscuidas todo tipo de compañías sin importar su actividad económica principal o secundaria, como es el caso de las empresas relacionadas con la industria manufacturera de productos alimenticios, quienes ejecutan de manera usual operaciones con partes relacionadas, pero desconocen los principios elementales de la normativa legal y su respectiva aplicación.

El desconocimiento de una norma no exime de la responsabilidad, el riesgo de operar al margen de la ley y no tratar adecuadamente las operaciones financieras entre partes relacionadas para que cumplan el Principio de Plena Competencia (*Arm's Length*), puede ocasionar que estas empresas se expongan innecesariamente a riesgos y sean glosadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI) en su calidad de ente de control. El desarrollo del modelo que propone esta investigación se basa en la premisa de informar a las empresas que se encuentran en la industria manufacturera de productos alimenticios sobre el proceso técnico que conlleva manejar la información proveniente de las operaciones financieras entre partes relacionadas, a fin de prevenir inconvenientes a futuro con el ente regulador en materia tributaria y observar cumplidamente el principio de plena competencia.

Ante la ausencia de un modelo de análisis en Ecuador que sirva como referente o guía para las empresas afincadas en el país, en especial aquellas relacionadas con la industria

manufacturera de productos alimenticios, este trabajo de titulación pretende servir como un referente en el tema, en vista del poco o nulo conocimiento en el tratamiento de las operaciones financieras entre partes relacionadas, lo que supondría un ahorro importante en la contratación de asesores externos especializados.

CAPÍTULO I
ASPECTOS GENERALES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1. Antecedentes

El concepto de precio de transferencia no es un tema reciente, ya que va de la mano con la globalización mundial, el cual ha sido considerado como su antesala inmediata. Por otro lado, la globalización puede llegar a considerarse como "un fenómeno basado en el aumento continuo de la interconexión entre las diferentes naciones del mundo en el plano económico, político, social y tecnológico" (Economipedia, 2019).

El término "globalización" fue acuñado a mediados de los años ochenta y bajo esta denominación se estableció un proceso de interdependencia económica donde los mercados nacionales traspasaron sus fronteras para alcanzar notoriedad a nivel internacional. Como producto de esta apertura, se origina un complejo proceso de integración entre diversas economías y cuya consecuencia inmediata es el incremento en volumen de bienes y servicios a nivel mundial.

Históricamente hablando, este proceso de integración global tuvo inicio en el año de 1492 con la conquista y colonización de América, África, Asia y Oceanía por parte de las potencias europeas de la época. En el caso de América, tuvieron especial influencia España, Inglaterra y Portugal (en un grado inferior Holanda y Francia), producto de lo cual se impuso el idioma, costumbres e idiosincrasia de los colonos.

En el siglo XX, el uso de la tecnología ha logrado que el mundo se asemeje cada vez más a una aldea global, tal como lo definió acertadamente el filósofo canadiense Herbert Marshall Mc Luhan, quien sostuvo que "la civilización es equiparable a la cultura de la escritura y, por tanto, divide la historia en cuatro fases: agrícola, mecánica, eléctrica (medios de comunicación) y tecnológica (la etapa de mayor relevancia en su investigación)" (El País, 2017).

Si se toma como referencia los períodos de la historia propuestos por Mc Luhan, existen varios acontecimientos que se relacionan con la fase tecnológica como la invención del chip (1958), primera transmisión vía satélite (que coincide con la llegada del hombre a la luna en 1969 o los inicios de la interconexión entre computadoras *Advanced Research Projects Agency*

Network (ARPANET, por sus siglas en inglés) (1969) lo cual derivó en la creación de internet. En términos generales, el proceso moderno de la globalización ha sido ubicado luego de la desaparición de la Unión Soviética y su bloque comunista, hechos que ocurrieron a partir del año de 1989.

1.1.1. Antecedentes a nivel internacional

Europa, luego que fuera prácticamente devastada por la Segunda Guerra Mundial (1939 – 1945), el entonces gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica (EEUU) anunció el denominado Plan Marshall, bajo el cual el Congreso de aquella nación "aprobó la Ley de Cooperación Económica, y los fondos por doce mil millones de dólares para la reconstrucción de Europa occidental" (El Universal, 2019).

Este programa tuvo como objetivo impulsar el resurgimiento de la industria europea para atraer inversión extranjera, principalmente norteamericana, que dinamice la economía en el mediano y largo plazo. Gracias a la implementación de este plan durante el periodo 1948 – 1960, la economía europea creció en un porcentaje sin precedentes, lo que se tradujo en alianzas comerciales prósperas que condujeron a la creación de la Unión Europea (UE).

El éxito de este proyecto fue de tal magnitud que posteriores gobiernos de los EEUU decidieron institucionalizarlo como parte del plan integral de ayuda norteamericana en política exterior, sin mencionar que George Catlett Marshall (mentalizador de la iniciativa) fue galardonado con el Premio Nobel de la Paz en el año de 1953. Precisamente, en el año 1960 se crea formalmente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es "promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas" (OCDE, 2019). En un inicio, el foro OCDE estuvo integrado por los siguientes países:

Tabla 1

Países fundadores de la OCDE

País	Origen	Fecha de integración
Canadá	Norteamérica	10/04/1961
EEUU		12/04/1961
Reino Unido	Europa	02/05/1961
Dinamarca	Europa	30/05/1961
Noruega	Europa	04/06/1961
Islandia	Europa	05/06/1961
Turquía	Europa	02/08/1961
España	Europa	03/08/1961
Portugal	Europa	04/08/1961

País	Origen	Fecha de integración
Francia	Europa	07/08/1961
Irlanda	Europa	17/08/1961
Bélgica	Europa	13/09/1961
Alemania	Europa	27/09/1961
Grecia	Europa	27/09/1961
Suecia	Europa	28/09/1961
Suiza	Europa	28/09/1961
Austria	Europa	29/09/1961
Países Bajos	Europa	13/11/1961
Luxemburgo	Europa	07/12/1961
Italia	Europa	29/03/1962

Nota. Adaptado a partir de (El Mundo, 2017) por Benavides E. 2020.

Luego de la primera convención realizada en París, el 14 de diciembre de 1960 se oficializó el ingreso de un grupo de países; sin embargo, se han venido incluyendo cada vez más países de manera paulatina, y hoy cuenta con 37 miembros:

Tabla 2

Actuales países miembros

País	Origen	Fecha de integración
Canadá	América	10/04/1961
EEUU	América	12/04/1961
Reino Unido	Europa	02/05/1961
Dinamarca	Europa	30/05/1961
Islandia	Europa	05/06/1961
Noruega	Europa	04/07/1961
Turquía	Europa	02/08/1961
España	Europa	03/08/1961
Portugal	Europa	04/08/1961
Francia	Europa	07/08/1961
Irlanda	Europa	17/08/1961
Bélgica	Europa	13/09/1961
Alemania	Europa	27/09/1961
Grecia	Europa	27/09/1961
Suecia	Europa	28/09/1961
Suiza	Europa	28/09/1961
Austria	Europa	29/09/1961
Países Bajos	Europa	13/11/1961
Luxemburgo	Europa	07/12/1961
Italia	Europa	29/03/1962
Japón	Asia	28/04/1964
Finlandia	Europa	28/01/1969
Australia	Oceanía	07/06/1971
Nueva Zelanda	Oceanía	29/05/1973
México	América	18/05/1994
República Checa	Europa	21/12/1995
Hungría	Europa	07/05/1996
Polonia	Europa	22/11/1996
Corea del Sur	Asia	12/12/1996
Eslovaquia	Europa	14/12/2000
Chile	América	07/05/2010
Eslovenia	Europa	21/07/2010
Israel	Asia	07/09/2010
Estonia	Asia	09/12/2010
Letonia	Asia	01/07/2016

País	Origen	Fecha de integración
Lituania	Asia	05/07/2018
Colombia	América	28/04/2020

Nota. Adaptado a partir de (El Mundo, 2017) por Benavides E. 2020.

La OCDE es considerado en los actuales momentos como uno de los foros económicos más importantes e influyentes del mundo en temas de relevancia inherentes a la economía, educación y medio ambiente. Los países miembros adquieren el compromiso de respetar los principios de la organización, los mismos que se encuentran basados en:

- **Marco legal eficaz:** capaz de "promover la transparencia y eficacia de los mercados, ser coherente con el régimen legal y articular de forma clara el reparto de responsabilidades entre las distintas autoridades supervisoras, reguladoras y ejecutoras" (Aprende NIIF, 2017).
- **Respeto al derecho de los accionistas:** lo que conlleva también otorgar todas las facilidades y amparos claves en el ámbito de propiedad.
- **Trato equitativo:** donde el gobierno corporativo se compromete a proporcionar a todos los accionistas, sin discriminar a ningún accionista por su origen o por el tamaño de su participación.
- **Papel de las partes interesadas:** es obligación del gobierno corporativo fomentar la cooperación activa entre las sociedades y los individuos interesados en generar riqueza y empleo.
- **Transparencia en divulgación de datos:** es una obligación del gobierno corporativo revelar oportunamente los datos relativos a sociedades como situación financiera, resultados, etc.
- **Cumplimiento de responsabilidades del Consejo:** el gobierno corporativo se compromete a controlar efectivamente la dirección del Consejo y sus actos de responsabilidad con relación a los accionistas.

Es necesario recalcar que todos los esfuerzos de la OCDE se enfocan en generar una cultura de valores relacionados con la ética y el comportamiento profesional, ya que de éstos depende un correcto funcionamiento de los mercados. A pesar de estos esfuerzos, son varios los casos de falta de integridad por parte de empresas transnacionales que usan a su favor los vacíos legales y ausencia de controles adecuados para trasladar las utilidades generadas en países con mayor carga tributaria a países con nulo control, logrando un "ahorro" fiscal considerable.

Una de las principales causas de este abuso es la colocación de redes subsidiarias en países con legislaciones débiles, donde les resulta fácil usar rubros de utilidades, cobros por intangibles y servicios, de tal manera que sus movimientos no puedan ser identificados gracias a los métodos de evasión que manejan. La técnica más usual es mantener a la matriz de una multinacional determinada en países miembros de la OCDE y trasladar sus operaciones secundarias a economías emergentes donde el nivel de control tributario es bajo o inexistente. Esto ha obligado a los países miembros a dictar medidas mucho más severas en sus respectivas economías y en las de aquellos que han sido catalogados como paraísos fiscales, sobre todo cuando éstos se encuentran en la lista de paraísos fiscales. En los actuales momentos, los esfuerzos de la OCDE se encuentran encaminados en mantener actualizada su base de datos con información relacionada a todos los paraísos fiscales alrededor del mundo, debido a su complicidad con estas prácticas fiscales ilegales (ver Anexo A Listado de paraísos fiscales).

En el año 1992. la OCDE emite el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, el cual permite estandarizar los tratados bilaterales y/o multilaterales en temas fiscales. La importancia del documento radica en el artículo 9, el cual establece los lineamientos que posteriormente fueron definidos como el principio de plena competencia para las transacciones que se efectúen con partes relacionadas, convirtiéndose dicho principio en la base de control de precios de transferencia a nivel mundial. En el año de 1996 la OCDE elabora la “lista negra” de países considerados paraísos fiscales y por medio de su Consejo expidió una serie de disposiciones para profundizar en los estudios respectivos y la continuidad de los mismo. Estas acciones se vieron respaldadas con la creación en 1998 del llamado Foro de Competencia Fiscal Perjudicial actualmente conocido como Foro Mundial Sobre Transparencia Fiscal, cuyo objetivo principal consiste en impulsar a nivel internacional la cooperación mutua para identificar oportunamente y eliminar cualquier tipo de práctica perjudicial en el área fiscal.

> En el año 2006, el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE (*Joint Transfer Pricing Forum*). por primera vez se coloca dentro de la agenda de cooperación internacional e interinstitucional de lucha contra la evasión tributaria; el problema del manejo malintencionado de los precios de transferencia por parte de las multinacionales en su búsqueda de reducir el gasto fiscal (Barreix, Roca, & Velayos, 2016).

En el año 2013, la OCDE pone en marcha el proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS, por sus siglas en inglés) el cual consiste en estrategias que buscan reducir las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales que permiten a las empresas multinacionales cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación. Este proyecto es especialmente relevante para los países en vías de desarrollo debido a su mayor dependencia de los ingresos por impuestos societarios. Desde julio de 2013, la OCDE ha tomado cartas en el asunto a través de la presentación de un Plan de Contingencia que permita identificar y diagnosticar la problemática relacionada con los BEPS, para luego tomar medidas específicas relativas a los precios de transferencia (OCDE, 2014).

Dichas medidas se han plasmado en normativas específicas tales como la Acción 8 de Activos Intangibles, la Acción 9 de Riesgos y Capital, la Acción 10 Otras Transacciones de Alto Riesgo y finalmente la Acción 13 Documentación de Precios de Transferencia. Si bien es cierto que, esta normativa maneja niveles de seguridad estables, en países de ALC se busca un equilibrio que beneficie a las Administraciones Tributarias y garantice al contribuyente un proceso transparente.

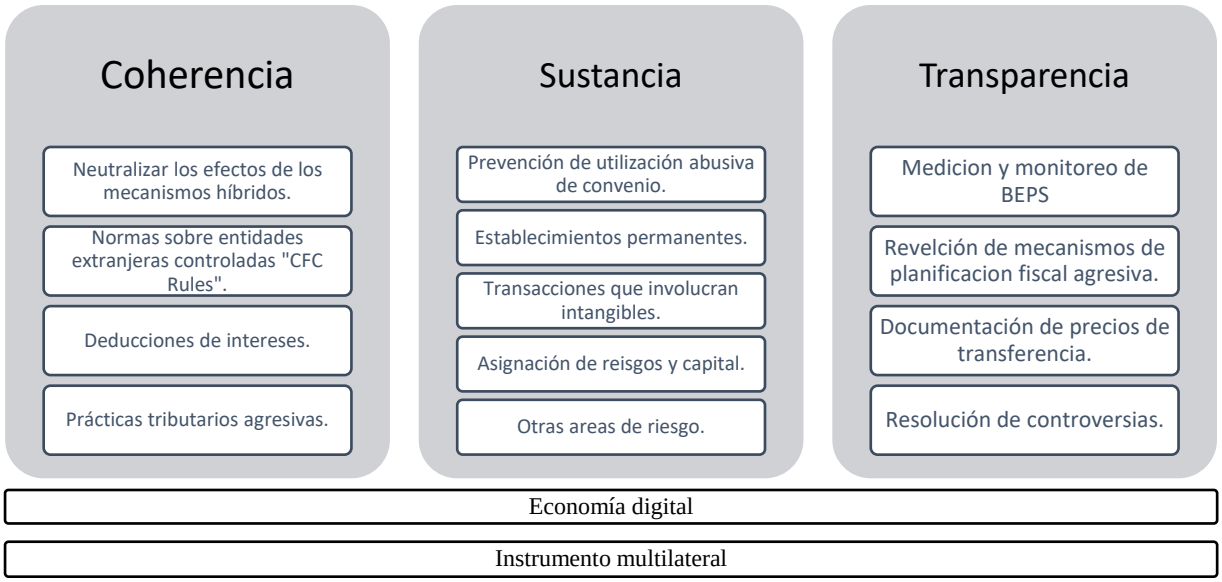
En la actualidad, la OCDE es reconocido por gran parte de las economías a nivel global como "el órgano técnico por excelencia en la interpretación y el tratamiento que se debe dar en materia de regulación impositiva entre los diferentes países que cuenten con empresas de un mismo grupo económico" (El Mundo, 2017), pese a que no se encuentra establecido de manera formal como otro tipo de organismos de este tipo. A raíz del crecimiento y expansión del sector empresarial en diferentes zonas geográficas del mundo, la OCDE tuvo la necesidad imperiosa de establecer una normativa legal en el tema tributario, ya que las políticas de la globalización manipularon las bases impositivas de tal manera que los únicos beneficiarios son los grandes grupos económicos, sin importar en qué país se encuentren.

Los procedimientos establecidos por la OCDE – visto con recelo por la mayoría de gobiernos a nivel internacional – se remiten a análisis técnicos diseñados por grupos multidisciplinarios de especialistas, los cuales determinan si un grupo empresarial opera de acuerdo a las fuerzas del mercado en sus relaciones comerciales con otras compañías y donde los precios de transferencia deben fijarse siguiendo los principios de libre competencia o concurrencia. En 2015 la OCDE y el G20 publican el paquete BEPS el cual contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal entre otros (OCDE, 2020). El pan BEPS consta de tres principios y quince acciones como puede ser observado en el cuadro a continuación:

Figura 1

Principios y acciones BEPS



Nota. Información tomada a partir de (Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, 2016)

1.1.2. Antecedentes a nivel latinoamericano

La apertura e integración a la economía mundial por parte de todas las naciones del planeta constituye una herramienta invaluable para sustentar el crecimiento económico, el desarrollo sustentable y la disminución de los índices de pobreza, sobre todo en los países de tercer mundo. Los resultados han sido muy diversos, siempre dependiendo del tipo de país y su ubicación geográfica, aunque coinciden en un aspecto general: mejora de los niveles de vida de los habitantes, en especial aquellos en situación de vulnerabilidad y extrema pobreza.

A pesar de estos avances significativos, el tema de la integración ha mantenido un comportamiento bastante desigual en los últimos años: mientras países en desarrollo de Asia y, América Latina y el Caribe (ALC) registran altos índices de crecimiento como consecuencia de la inversión extranjera directa, en otras naciones provenientes de África y Oriente Medio los progresos han sido lentos debido a su poca participación en el mercado internacional, con lo que el riesgo de permanecer aislados debido a sus barreras arancelarias vigentes se mantiene latente.

Esta información apunta hacia la necesidad de profundizar el comercio internacional, en especial en aquellos países cuyos esquemas arancelarios afectan la producción agrícola, manufacturera y de servicios, hecho que sin lugar a dudas constituye una traba importante al momento de insumos industriales. El tema de los precios de transferencia en ALC es una de las cuestiones de mayor importancia y trascendencia gracias a su relación con la ética en la fiscalidad internacional.

Al encontrarse en casi todas las legislaciones de países latinoamericanos, el régimen de precios de transferencia ha cobrado una gran relevancia, por lo que el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha puesto a consideración de todos los involucrados una herramienta capaz de comparar todos los aspectos de este sistema. Tanto a nivel individual o como parte de una multinacional, las diferentes empresas desarrollan su actividad económica al interior de un territorio nacional, por lo que tienen la obligación de cumplir con todas las regulaciones que el órgano de administración tributaria en cada país dispone para el efecto (en el caso de ALC, el informe más común que deben presentar las compañías de acuerdo a fechas, montos y plazos establecidos es conocido como Reporte Local).

Desde al año de 1965, la misión del CIAT, conocido también por las siglas CIAT, ha sido “promover la cooperación internacional y el intercambio de experiencias e información y prestar servicios de asistencia técnica, estudios y capacitación, contribuyendo así al fortalecimiento de las administraciones tributarias de sus países miembros” (CIAT, 2019).

En 1990 el CIAT publica el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria el cual fue revisado en 1997. Si bien la aplicación práctica de este modelo fue escasa, su mérito se encuentra en identificar de manera temprana un problema conceptual y en aportar una solución. Los países en ALC se encuentran divididos en cuatro categorías, según el tipo de normas que han adoptado para el control de los precios de transferencia, tal como se aprecia a continuación:

Tabla 3

Clasificación por tipo de norma adoptada por los países para el control de los precios de transferencia

Países	Grupo A	Grupo B	Grupo C	Grupo D	Grupo E
Argentina					X
Barbados		X			
Bolivia					X
Brasil					X
Chile			X		
Colombia			X		
Costa Rica					X

Países	Grupo A	Grupo B	Grupo C	Grupo D	Grupo E
Ecuador					X
El Salvador			X		
Guatemala					X
Guyana		X			
Honduras					X
Jamaica			X		
México					X
Nicaragua			X		
Panamá			X		
Paraguay				X	
Perú					X
República Dominicana					X
Suriname			X		
Trinidad y Tobago		X			
Uruguay					X
Venezuela			X		

Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

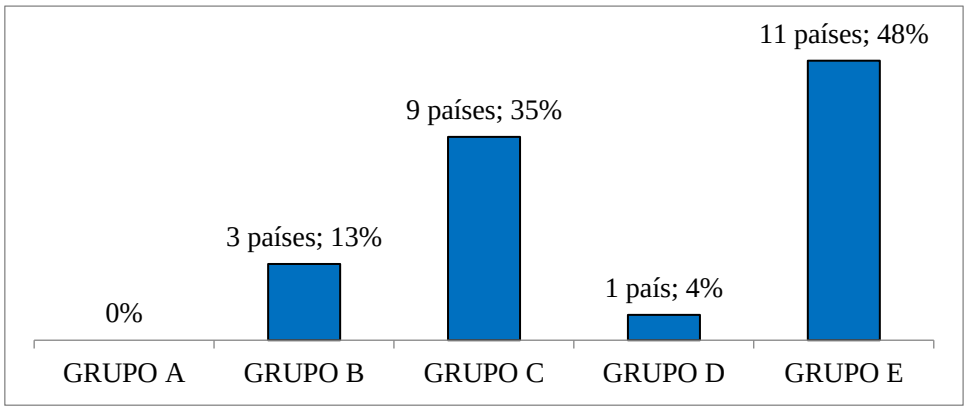
Estos países se encuentran divididos de acuerdo a los siguientes criterios:

- **Grupo A:** comprende a aquellos países que no cuentan con normas afines al tema de precios de transferencia o que se encuentran en proceso de apertura.
- **Grupo B:** este conjunto de estados no cuenta con normas para el control de los precios de transferencia, pero a cambio disponen de normas aplicables en precios de transferencia en particular.
- **Grupo C:** en este grupo, estas naciones cuentan con normas generales para el control de precios de transferencia (se entiende por normas generales aquellas que se guían de manera parcial o total en los precios de transferencia de la OCDE).
- **Grupo D:** estos países cuentan únicamente con normas específicas para controlar los precios de transferencia (se entiende por normas específicas las que han sido diseñadas para una operación en particular).
- **Grupo E:** en este último grupo se incluyen los estados que disponen de normas generales y específicas aptas para el control de los precios de transferencia.

En términos porcentuales, esta clasificación se puede graficar de la siguiente manera:

Figura 2

Países clasificados según las normas adoptadas para el control de precios de transferencia



Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

De igual manera, los países de ALC se han dividido según el año de sanción y vigencia de las normas para el control de los precios de transferencias:

Tabla 4

Países según el año de sanción de la norma y año de entrada en vigencia

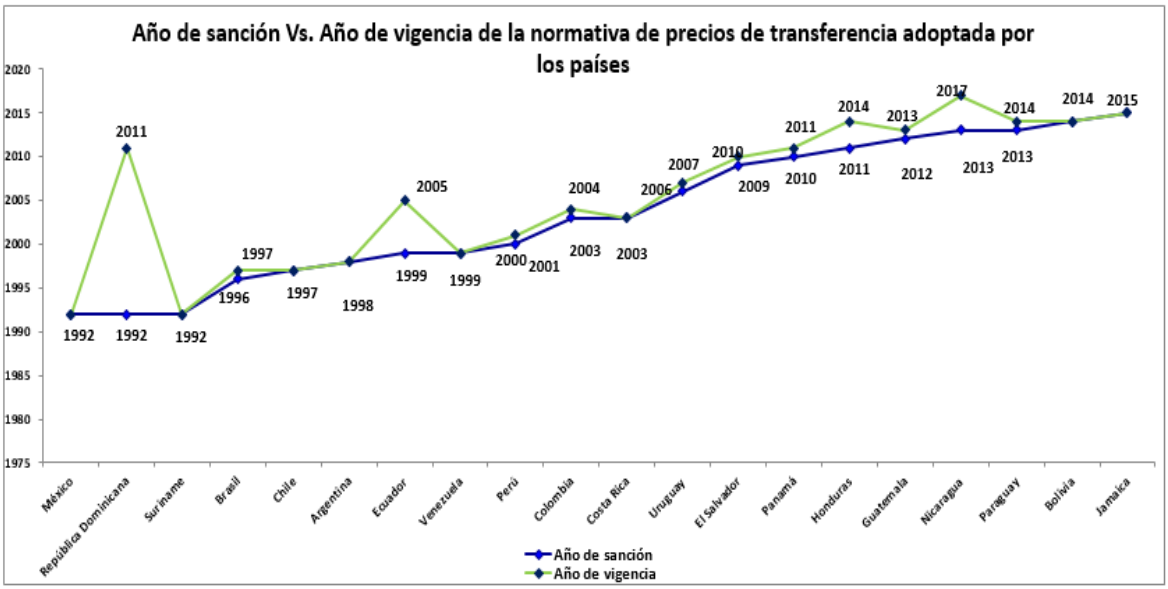
Países	Año de sanción de la norma	Año de vigencia de la norma
México	1992	1992
República Dominican	1992	2011
Suriname	1992	1992
Brasil	1996	1997
Chile	1997	1997
Argentina	1998	1998
Ecuador	1999	2005
Venezuela	1999	1999
Perú	2000	2001
Colombia	2003	2004
Costa Rica	2003	2003
Uruguay	2006	2007
El Salvador	2009	2010
Panamá	2010	2011
Honduras	2011	2014
Guatemala	2012	2013
Nicaragua	2013	2017
Paraguay	2013	2014
Bolivia	2014	2014
Jamaica	2015	2015

Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

De forma gráfica, la diferencia entre ambas fechas se representa de la siguiente manera:

Figura 3

Año de sanción comparado con año de vigencia de la normativa en países de América Latina y el Caribe



Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

También se ha dividido a los países en ALC, de acuerdo al enfoque que se adopta, al momento de incorporar las normas de los precios de transferencia:

Tabla 5

Criterios de adopción de las normas en los precios de transferencias

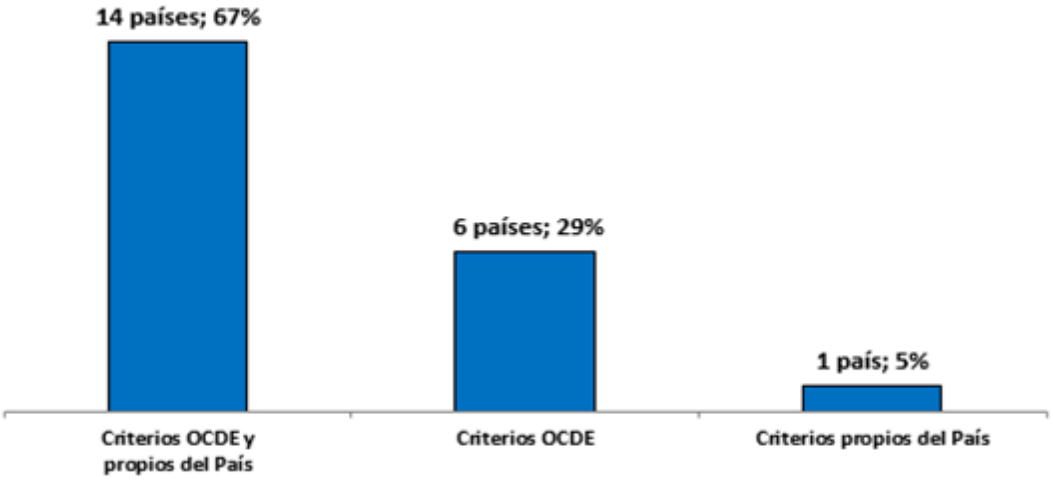
Países	Criterios OCDE y propios del País	Criterios OCDE	Criterios propios del País
Argentina	X		
Bolivia	X		
Brasil	X		
Chile		X	
Colombia		X	
Costa Rica	X		
Cuba		X	
Ecuador	X		
El Salvador	X		
Guatemala	X		
Honduras	X		
Jamaica	X		
México	X		
Nicaragua		X	
Panamá		X	
Paraguay			X
Perú	X		
República Dominicana	X		
Suriname	X		
Uruguay	X		
Venezuela		X	

Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

La representación gráfica del enfoque al momento de incorporar la norma de precios de transferencia es la siguiente:

Figura 4

Criterios de adopción de las normas en los precios de transferencias



Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

En cada uno de estos casos, es necesario realizar varias observaciones relacionadas con la aplicación de las normas en los precios de transferencia:

- En la región existen once países que se apoyan en normas generales y específicas para el control de los precios de transferencia, lo que representa aproximadamente el 48% del total analizado (Ecuador entre ellos).
- Son tres países (Barbados, Guyana y, Trinidad y Tobago) únicamente disponen de normas generales con las cuales es posible ejercer control sobre los precios de transferencia, posiblemente por influencia británica.
- Es notable la ausencia de estados que no cuenten con normas previstas para regular el tema de los precios de transferencia o que se encuentran en proceso de introducirlas.
- El año de sanción de las normas para el control de los precios de transferencias entró en vigencia en pocos años en la mayoría de países, excepto República Dominicana, ya que tardó 19 años en hacerlo.
- El 67% de los países en ALC usan los criterios de la norma según la OCDE y propios de cada nación, un 29% lo hace según los criterios de la OCDE y tan sólo un 5% (un país) lo hace según su propio criterio, en este caso se trata de Paraguay.

Una de las acciones mencionadas hace referencia a la Acción 13 Documentación sobre Precios de Transferencia (PT), cuyo objetivo principal radica en mejorar y desarrollar “normas

relativas a la documentación sobre PT para aumentar la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y limitar la carga de cumplimiento sobre las operaciones del contribuyente" (INCP, 2017).

Como consecuencia de la aplicación de esta normativa, se han establecido tres niveles de estandarización de documentos sobre Precios de Transferencia, se detallan a continuación:

1. **Archivo Maestro (AM). –** Este archivo constituye un informe pormenorizado y al detalle de las operaciones generales y procedimientos de los precios de transferencia de las empresas multinacionales. La organización de este documento consta de la organización de la compañía, detalle de cada línea de negocio, activos intangibles, movimiento económico entre relacionadas, así como la situación financiera y tributaria.
2. **Archivo Local (AL). –** Este documento hace referencia exclusiva a cada país y a las empresas susceptibles a este diagnóstico, se emplea para identificar "las operaciones con partes relacionadas y el análisis funcional con respecto a las transacciones controladas" (INCP, 2017).
3. **Informe país por país (CbC). –** Este informe contiene información referente a los ingresos declarados, utilidades antes del impuesto a la Renta, capital, pérdidas y ganancias, número de colaboradores en la empresa y activos tangibles diferentes al efectivo.

De la misma manera, este informe contiene documentación sobre "entidades del grupo, residentes en cada jurisdicción fiscal; si dichas entidades fueron constituidas en lugar distinto de la jurisdicción de residencia" (INCP, 2017) y sobre todo la actividad económica de las empresas relacionadas. Sin embargo, carece de información importante para este tipo de análisis como la cadena de valor, detalle de productos / servicios que ofrece la empresa, sus clientes principales, entre otros (se puede subsanar este inconveniente usando el archivo maestro y el archivo local). En conjunto, estos niveles de información obligan al contribuyente a preparar una documentación coherente con los precios de transferencia, de tal manera que la administración tributaria posea valores fidedignos y transparentes.

1.1.3. Antecedentes en Ecuador

El caso ecuatoriano no difiere mucho del resto de países en ALC, respecto al control de los precios de transferencia por parte del SRI como ente de Administración Tributaria. Como todo sector estratégico presente en las finanzas del Ecuador, el área fiscal se ha visto sujeta a

una evolución gradual de su estructura, como consecuencia de diversos factores económicos, políticos y sociales, entre los cuales destaca las sugerencias emitidas por la OCDE. A través del tiempo, la administración tributaria (SRI) o por sus siglas SRI; ha ido fortaleciendo su base normativa y técnica para ejercer control sobre los precios de transferencia. Estas acciones buscan "lograr una recaudación más amplia y sistematizada, además de buscar una fiscalización más eficiente" (BDO Ecuador, 2019), gracias al control de las transacciones que las empresas multinacionales establecen con partes relacionadas, para lo cual es indispensable que cumplan con la legislación y normativa vigentes.

Estos avances en la materia puede que resulten insuficientes si no existe una rigurosa focalización que permita identificar un patrón de comportamiento común respecto a los riesgos tributarios y su forma de contrarrestarlos. Un caso interesante consiste en la inclusión de partes relacionadas locales para el análisis de precios de transferencia, ya que, considerando lo anteriormente mencionado los grupos buscan trasladar sus beneficios a jurisdicciones de menor imposición; sin embargo, dentro de Ecuador se maneja la misma tarifa de impuesto a la renta. Pero, al hacer un análisis más extenso, se pone en evidencia que existen varios beneficios fiscales para cierto tipo de compañías cuyo efecto es reducir la tarifa de impuesto a la renta, en este sentido la administración tributaria consideró pertinente incluir a las compañías relacionadas locales dentro del régimen para cubrir una potencial erosión fiscal por parte de grupos locales.

En el caso de Ecuador, el régimen de precios de transferencia se encuentra regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018) y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) (Ecuador, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Decreto 580, Registro Oficial 448, 28 - febrero, 2015), los cuales se constituyen en los "cuerpos legales que incluyen las regulaciones tributarias a las que están sujetos los contribuyentes sobre las transacciones realizadas entre partes relacionadas", buscando que las contraprestaciones relacionadas guarden similitud con aquellas que se relacionan con partes independientes.

Sin embargo, incluso antes de la creación de normativa local específica para precios de transferencia, los convenios fiscales, con énfasis en los que emplean el modelo de la OCDE ya contaban en su artículo 9 con referencias respecto a lo que se conoce como principio de plena competencia; por lo cual, se puede inferir el primer rastro de control de precios de transferencia

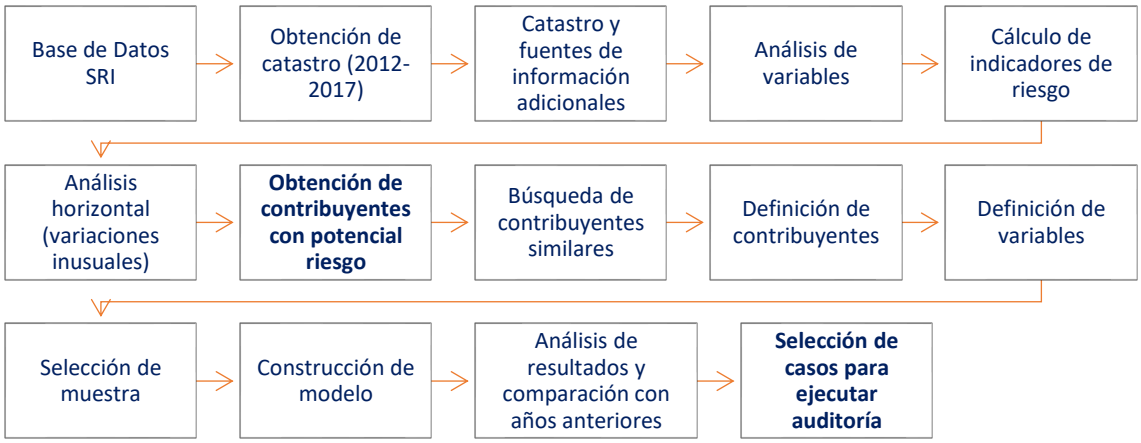
en Ecuador, surge a partir de los convenios fiscales. El control de precios de transferencia se halla sujeto al comportamiento de la economía el cual puede verse influido por procesos de incursión de compañías del extranjero o la consolidación de grupos corporativos locales, en este sentido el control del SRI debe avanzar y evolucionar al paso de la economía.

Para cumplir con este objetivo, el SRI ha creado un modelo de riesgo aplicado a precios de transferencia cuya finalidad es fortalecer toda política tributaria tendiente a luchar eficazmente contra la evasión y fraude fiscal. Luego de la construcción de este modelo, los técnicos especialistas del SRI han socializado este documento con todos los departamentos de fiscalización de precios de transferencia, donde se tomó como referente de control al Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México.

En esencia, el modelo aplicó la metodología *Cross Industry Standard Process for Data Mining* (CRISP-DM, por sus siglas en inglés) para obtener una "probabilidad de riesgo tributario, en base a comprensión y preparación de la información que dispone el SRI para crear las principales variables e indicadores de riesgo" (CIAT, 2018) cuando se proceda a aplicar en los precios de transferencia. Este modelo incluyó "análisis de técnicas de redes neuronales, componentes, redes de Kohonen, clústeres K-medias y Bietápico, árboles de decisión, bandas óptimas y minería de texto" (CIAT, 2018) aplicadas a información tributaria desde el año 2012 a 2017.

Figura 5

Metodología CRISP DM



Nota. Adaptado a partir de (CIAT, 2019) por Benavides E. 2020.

El uso de estas herramientas tecnológicas estableció una especie de puntaje de riesgo o escala de valor, que asigna cantidades entre cero y mil puntos, para que cada contribuyente

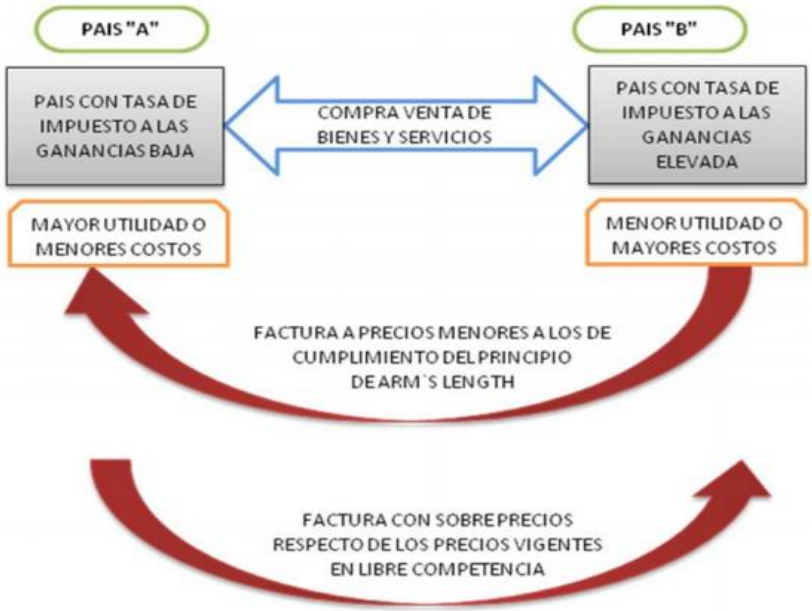
tenga su propia categoría de riesgo bajo, medio y alto. Con esta técnica, el sistema informático es capaz de seleccionar aleatoriamente los casos que ameriten una auditoria tributaria, basados en el análisis previo del sujeto pasivo y operaciones con partes relacionadas. Él estudió dio como resultado que el 31.76% de las compañías con riesgo alto relativo a Precios de Transferencia, corresponden a compañías manufactureras, y por ende la revisión de la Administración Tributaria podría enfocarse en dicho sector.

1.2. Fundamentos

El comercio a nivel mundial se ha vuelto mucho más dinámico y fluido, lo que se traduce en un incremento de las operaciones comerciales, en especial cuando se encuentran de por medio empresas relacionadas o pertenecientes a un grupo multinacional. Precisamente en estos últimos nace los inconvenientes derivados de la búsqueda de un precio de transferencia de mercado, aunque también surgen las actividades ilícitas que buscan evadir el pago de impuestos en la localidad correspondiente. Sin duda, la intervención de la OCDE como ente de consulta internacional puede ser la clave para que la fijación de precios de transferencia se unifique y sea posible evitar las consecuencias de la elusión fiscal.

Figura 6

Manipulación de utilidades



Nota. Adaptado a partir de (Ma. Victoria Foscale, Juan Rosello, Luis Massud, 2013) por Benavides E. 2020.

Uno de los temas de mayor relevancia, en el tema de Precios de Transferencia hace referencia a la manipulación de utilidades en operaciones internacionales conocido como *BEPS* es una de las estrategias más empleadas por las empresas multinacionales para disminuir la

carga impositiva con relación a las ganancias obtenidas en cada país donde desarrolle sus actividades económicas.

Como se aprecia en el gráfico anterior, estas compañías emplean como estrategia trasladar sus mayores utilidades a contribuyentes ubicados en países donde el porcentaje de impuesto a la renta es menor, y/o trasladar todo tipo de costo elevado a partes vinculadas, donde el porcentaje de impuesto a la renta es mayor, esto con la finalidad de declarar un valor menor por concepto de impuesto a la renta en países donde el porcentaje es mayor.

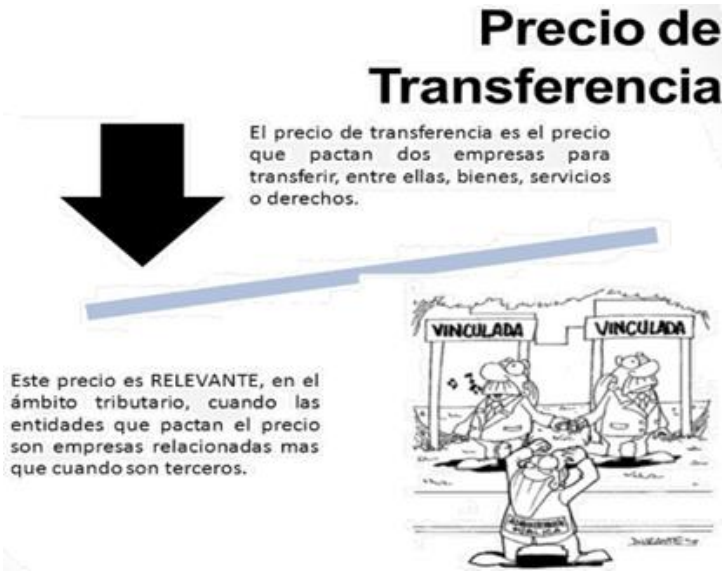
Este traslado de beneficios puede ser efectuado por todas las transacciones que se efectúan entre partes relacionadas, es ahí donde surge la importancia de analizar los precios pactados en las mismas. Sin embargo, existen transacciones de alto riesgo, como son las operaciones crediticias, regalías, intangibles, etc.; que pueden facilitar el traslado de los beneficios.

1.2.1. Definición de Precio de Transferencia

El Precio de Transferencia es definido como la "materia que determina si se cumple el principio de plena competencia en las operaciones que efectúan las compañías relacionadas entre sí, dentro de un determinado periodo" (TP Consulting, 2019), aunque en otras palabras se lo puede catalogar como "el precio que pactan dos empresas asociadas para transferir, entre ellas, bienes, servicios o derechos" (SMS Auditores del Ecuador, 2019).

Figura 7

Precio de Transferencia



Nota. Adaptado a partir de (Slide Player, 2020) por Benavides E. 2020.

La situación actual internacional sugiere un mayor control en los procedimientos relacionados con el precio de transferencia, tanto para el contribuyente como para el ente de control de cada país, generalmente relacionado con su administración tributaria. En este marco, es necesario para determinar el tipo de análisis del principio de plena competencia más apto para que el cumplimiento de la normativa resulte beneficioso y asegure una distribución de rentas más equitativa.

1.2.2. Concepto de principio de plena competencia

Según el artículo inumerado segundo posterior al artículo 15 de la LRTI, se define a la Principio de Plena Competencia de la siguiente manera:

> Art. […] Principio de plena competencia. – Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia a aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubiese estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018).

Para la OCDE en cambio, el principio de plena competencia se conceptualiza en los siguientes términos:

> "Cuando […] dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían obtenido por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia" (OCDE, 2018).

En consecuencia, ambas definiciones coinciden con un hecho determinante: si los precios pactados en operaciones con partes relacionadas guardan similitud con los pactados en operaciones entre partes independientes, es necesario que sean analizados conforme lo establece la legislación vigente.

Figura 8

Principio de plena competencia



Nota. Adaptado a partir de (Forvm, 2015) por Benavides E. 2020.

Se puede determinar que el principio de libre competencia no permite que entre empresas relacionadas se distorsionen sus operaciones como consecuencia de la interrelación que las une, lo que indica que esta competencia debe ser de naturaleza neutral. Se ha llegado a pensar que el tema de los precios de transferencia es un motivo de tensión entre los países desarrollados y las naciones en vías de desarrollo, o entre aquellos que manejen porcentajes de tributación altos o bajos, lo cierto es que el problema radica en la falta de acuerdos para proteger la base imponible tributaria de cada país y poner un límite al riesgo de caer en la doble no imposición (en muchos casos, la legislación nacional e internacional resulta insuficiente para combatir la evasión fiscal).

Estadísticamente hablando y de acuerdo con la OCDE, “las empresas multinacionales tienen una participación activa del 65% en operaciones comerciales internacionales. Las empresas multinacionales realizan diversas transacciones con empresas relacionadas, tales como la enajenación de bienes o prestación de servicios”, lo que indica la importancia de este tipo de operaciones en la actividad económica para el cumplimiento del Principio de Plena Competencia (*Arm´s Lenght Principle*, en inglés).

De acuerdo a los conceptos analizados con anterioridad, se puede determinar que el Principio de Plena Competencia valora que las partes activas de una transacción se manejen de manera independiente y en igualdad de condiciones, sin privilegios de ninguna clase. En el caso de la normativa tributaria ecuatoriana, el Principio de Plena Competencia se ejerce cuando en “transacciones comerciales o financieras entre partes relacionadas, se pacta condiciones diferentes a las que se hubiera pactado con partes independientes” (Actuaria, 2019).

Si de las utilidades o beneficios de la empresa se habla, hay que considerar que, si alguna de las partes no las obtuviere como consecuencia a la aplicación de las mencionadas condiciones, estos valores son susceptibles de imposición. Esta imposición se la efectúa mediante el denominado (Ajuste de Precios de Transferencia), el cual forma parte de la conciliación contable tributaria y cuyo impacto es incrementar la base imponible.

En consecuencia, cuando dos partes relacionadas acuerden el precio determinado para una transacción, esta cifra debe reflejar precio, márgenes, valores o contraprestaciones de mercado como si la operación se hubiera pactado entre partes independientes; casó contrario la compañía estará sujeta al ajuste respectivo. Para que esta operación sea legal a los ojos del ente de control la Administración Tributaria, que en este caso es el SRI, los precios acordados deben ir acompañados de la respectiva documentación de respaldo (análisis de cumplimiento del principio de plena competencia), en vista de los rigurosos controles a los que están sometidos (en caso de así requerirlo, servirá para realizar los ajustes correspondientes si se hallan inconsistencias en los análisis pertinentes).

1.2.3. Partes relacionadas en el Precio de Transferencia

De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), una parte vinculada es considerada cuando "una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros en forma directa o indirecta" (Actuaria, 2019), y en donde:

- Uno de los vinculados ejerce influencia en la toma de decisiones, en temas relacionados con la parte administrativa, operativa e incluso los objetivos de la otra parte.
- Se encuentran integrados, de una u otra forma, en el mismo grupo de negocios o empresa conjunta.
- Un familiar o allegado tiene algún tipo de influencia importante o significativa sobre el control de la empresa.
- Se hallen compartiendo colaboradores en funciones de alto rango como gerencias generales, juntas de socios, presidencias de directorio, entre otros.

Sin embargo, para determinar de forma clara las partes relacionadas que deben ser contempladas dentro del régimen de precios de transferencia, es necesario observar a la normativa local y los criterios de vinculación que se expresan en la misma. La legislación ecuatoriana contempla que, para efectos tributarios, se considera partes relacionadas a "las

personas naturales o sociedades, residentes o no en Ecuador, que participen, directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de la otra" (Actuaria, 2019).

La LRTI en el artículo numerado posterior al artículo 4 menciona los criterios de relación para efectos tributarios en donde se considera como partes relacionadas en el régimen de precios de transferencia a las siguientes:

a. Sociedad matriz y sus filiales, subsidiarias o establecimientos con el carácter de permanente
b. Sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos con el carácter de permanente, entre sí.
c. Partes en que una misma persona natural o persona jurídica participe, de manera directa o indirecta, en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
d. Aquellas partes en que las decisiones fueren tomadas por órganos directivos cuyos integrantes sean los mismos miembros.
e. Las partes de un mismo grupo de socios, accionistas o miembros que tomen partido, de manera directa o indirecta, en la dirección, administración, control o capital de aquellas.
f. Miembros de órganos directivos de una sociedad con respecto a si misma, siempre que exista relaciones no vinculantes a su cargo.
g. Comisarios y administradores de una sociedad respecto a si misma, siempre que exista relaciones no vinculantes a su cargo.
h. Una sociedad respecto a cónyuges, familiares hasta cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con directivos, administradores o comisarios de la sociedad.
i. Persona natural o persona jurídica y los fideicomisos donde posean derechos participativos (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018).

De acuerdo al artículo 4 del RLTRI, se establecen los siguientes criterios para establecer la vinculación entre partes relacionadas, de acuerdo al porcentaje de capital o por la proporción de las transacciones:

a. En los casos en que una persona natural o persona jurídica conste como titular de manera directa o indirecta del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
b. De igual forma, en aquellas sociedades donde los mismos socios, accionistas o sus cónyuges consten como titulares de manera directa o indirecta de por lo menos el 25% del capital social, fondos propios o se encuentren en relación de dependencia
c. Si una persona natural o persona jurídica consta como titular de manera directa o indirecta del 25% o más del capital social o de fondos propios en dos o más sociedades.
d. En caso que una persona natural o persona jurídica efectúe un 50% más de sus compras o ventas de bienes y servicios con una similar (persona natural o persona jurídica), en cuyo caso será la Administración Tributaria quien informe al sujeto pasivo (Ecuador, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Decreto 580, Registro Oficial 448, 28 - febrero, 2015).

1.3. Obligaciones formales

Para determinar si la compañía se encuentra exenta del régimen de precios de transferencia para el ejercicio fiscal analizado, es necesario tomar en cuenta lo mencionado por el artículo inumerado posterior al artículo 15:

> Art. (...). - Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando: - Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables; - No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y, - No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables" (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018).

En caso de que la compañía cumpla con los tres requisitos de exención, no genera ninguna obligación formar relativa a precios de transferencia, independientemente del monto de transacciones con partes relacionadas que mantenga en el ejercicio fiscal.

Si la compañía no se encuentra exenta del régimen, se debe cuantificar las operaciones con partes relacionadas mantenidas en el ejercicio fiscal, en este sentido se debe observar lo mencionado en artículo 3 de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455, en donde se determinan las operaciones que no deben ser consideradas (no contempladas) para efectos del cálculo del monto total de operaciones con partes relacionadas.

> Art. 3.- Operaciones no contempladas. - Para efectos de calcular el monto acumulado referido en el artículo anterior para la presentación tanto del anexo como del informe, se sumarán los montos de operaciones con partes relacionadas, excepto las que correspondan a: a) Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los EEUU; b) Compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados; c) Pagos en efectivo, en dólares de los EEUU de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos; d) Ingresos señalados en los artículos 27 y 31 de la LRTI, así como activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos; e) Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas públicas ecuatorianas; f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y, g) Operaciones con otras partes relacionadas locales (…)" (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018).

Para que las operaciones con partes relacionadas locales sean consideradas como no contempladas, la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 establece que serán consideradas como operaciones no contempladas, siempre que no se presente ninguna de las siguientes condiciones:

> 1. La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realiza tales operaciones obtenga ingresos provenientes de los casos señalados en los artículos 27 o 31 de la LRTI; o 2. El sujeto pasivo:
>
> i. Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero;
> ii. Haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión;

> iii. Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades;
> iv. Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico;
> v. Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o,
> vi. Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales" (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018).

Una vez se haya determinado el monto de transacciones con partes relacionadas de ese ejercicio fiscal se debe determinar las obligaciones formales que se generan de acuerdo a la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455. Los sujetos pasivos del impuesto a la Renta que mantienen transacciones con partes relacionadas y superen un monto de tres millones de dólares, tienen la obligación de presentar ante el SRI el "anexo de operaciones con partes relacionadas" y si el monto supera los quince millones de dólares, debe presentar el "Informe Integral de Precios de Transferencia", y debe satisfacer estas obligaciones en un periodo no mayor a dos meses después de la declaración del impuesto a la renta (junio de acuerdo al 9no dígito del RUC).

Si a pesar de la obligatoriedad de presentar estos anexos en los tiempos dispuestos por el SRI como ente regulador en materia tributaria esta disposición no se cumple, es posible aplicar una penalidad por incumplimiento, la misma que se encuentra tipificada en el Artículo 22 de la LRTI y en el artículo 84 del RLRTI, donde "la falta de presentación, entrega incompleta, inexacta, con datos falsos o diferencias con respecto a la declaración de la renta, en los anexos e informes sobre las operaciones con partes relacionadas" (Grupo Consultor Internacional, 2020) tienen como sanción la suma de hasta quince mil dólares. Si luego de la revisión se obtiene un ajuste en las transacciones intercompañías del contribuyente, esa diferencia será sujeta de las multas y recargos establecidos por el Código Tributario.

Figura 9

Descripción de campos en el Anexo de operaciones con partes relacionadas

FICHA TÉCNICA
ANEXO DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Descripción del campo	Campo XML	Formato	Requisito	Longitud mínima	Longitud máxima	Varios registros	Clave primaria
IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE							
RUC del Informante	informante		Obligatorio	13	13	NO	
Año Fiscal	anioFiscal	aaaa	Obligatorio	4	4		
PARTE RELACIONADA							
Denominación parte relacionada	denominacion		Obligatorio	1	60	SI	X
Tipo de parte relacionada	tipoSujeto	Tabla 1	Obligatorio	1	1		
País de residencia fiscal	codigoPais	Tabla 2	Obligatorio	3	3		X
Dirección de la parte relacionada	direccion		Obligatorio	1	45		
Identificación Tributaria	identificacionTributaria		Obligatorio	1	20		X
Supuestos de Relación	supuestos	Tabla 3	Obligatorio	2	2		
OPERACIONES							
Tipo de Operación	tipoOperacion	Tabla 4.b	Obligatorio	1	1	SI	
Código tipo de operación	codTipoOperacion	Tabla 4.c	Obligatorio	3	3		
Valor de la Operación	valor	2 decimales	Obligatorio	1	12		
Número de operaciones efectuadas	numOperac	enteros	Obligatorio	1	7		
Utiliza método para aplicar el Principio de Plena Competencia?	utilizaMetodo	S / N	Obligatorio	1	1		
Método para aplicar el Principio de Plena Competencia	metPlenaComp	Tabla 5	Condicional	1	1		
Cumple con el Principio de Plena Competencia?	cumplePlenaComp	S / N	Condicional	1	1		
Monto de ajuste por precios de transferencia	ajustePtf	2 decimales	Condicional	1	12		
Margen obtenido de utilidad o pérdida en operación	margenObt	Tabla 7	Condicional	1	1		
Porcentaje de margen obtenido	porcentMargen	2 decimales	Condicional	1	6		

Nota. Adaptado a partir de (SRI, 2020) por Benavides E. 2020.

Como una forma de contribuir al cumplimiento en la presentación de este documento, el SRI, en su calidad de ente de control de la Administración Tributaria en Ecuador, ofrece una Guía al Contribuyente en la elaboración y presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, el mismo que se encuentra disponible para su revisión en la página web del SRI.

Dicho Anexo debe ser llenado en un formato denominado XML (propio de la Administración Tributaria) siguiendo al pie de la letra las indicaciones respecto a la descripción del campo, campo XML, formato, requisito, longitud mínima, longitud máxima, varios registros y clave primaria. Posteriormente, el sistema del SRI presenta un talón de resumen como respaldo documental, tal como se muestra a continuación:

Figura 10

Talón resumen Anexo de Operaciones con partes relacionadas

VALIDACIÓN DE CAMPOS FICHA TÉCNICA

TALON RESUMEN
ANEXO DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS - RIG
RUC : Obtener el número de la base de RUC
RAZON SOCIAL Obtener la razón social de la base de RUC

SECUENCIAL: Secuencial dado por el sistema automáticamente

PERIODO FISCAL: AAAA **ORIGINAL/SUSTITUTIVA**

EMPRESAS RELACIONADAS		
NOMBRE	**IDENTIFICACION TRIBUTARIA**	**PAIS**
Mostrar los registros del campo **denominacion** No mostrar registros repetidos	Mostrar los registros del campo **identificacionTributaria** No mostrar registros repetidos	Mostrar los registros del campo **codigoPais** No mostrar registros repetidos

RESUMEN DE OPERACIONES					
TIPO DE OPERACIÓN	**NUMERO DE OPERACIONES EFECTUADAS**	**EN VALORES (USD)**			
		OPERACIONES DE INGRESO	**OPERACIONES DE EGRESO**	**OPERACIONES DE ACTIVO**	**OPERACIONES DE PASIVO**
Mostrar el campo **codTipoOperacion**, Incluyendo el código y la descripción Ordenar por códigos No mostrar registros repetidos	Sumar el campo **numOperac** de cada **codTipoOperacion**	Sumar el campo **valor** de cada **codTipoOperacion** cuando el campo **tipoOperacion = 1**	Sumar el campo **valor** de cada **codTipoOperacion** cuando el campo **tipoOperacion = 2**	Sumar el campo **valor** de cada **codTipoOperacion** cuando el campo **tipoOperacion = 3**	Sumar el campo **valor** de cada **codTipoOperacion** cuando el campo **tipoOperacion = 4**
TOTAL	Sumar todos los registros de esta columna	Sumar todos los registros de esta columna	Sumar todos los registros de esta columna	Sumar todos los registros de esta columna	Sumar todos los registros de esta columna
VALOR TOTAL DE OPERACIONES	Sumar los resultados de las columnas de ingreso, egreso, activo y pasivo				

AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
METODO PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	**MONTO**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **1**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 1**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **2**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 2**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **3**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 3**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **4**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 4**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **5**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 5**
Mostrar la descripción que consta en la **Tabla 5** del campo **ajustMetPlena** cuando éste es igual a **6**	Trasladar el valor del campo **ajustePtf** cuando el campo **ajustMetPlena = 6**
TOTAL AJUSTE APLICADO	Trasladar el valor del campo **totalAjuste**

Declaro que los datos contenidos en este anexo son verdaderos, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el Art. 101 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Firma del Contador
RUC 123456789001

Firma del Representante Legal
CI 1234567890

Nota. Adaptado a partir de (SRI, 2020) por Benavides E. 2020.

El talón de resumen para que no pierda validez, debe constar las firmas del contador de la empresa y del representante legal, con su respectivo número de RUC y número de cédula de

identidad. Por otro lado, el Informe Integral de Precios de Transferencia es aquel instrumento documental solicitado por el SRI donde quede evidenciado el cumplimiento del principio de plena competencia, según el cual "los precios pactados en las transacciones con partes relacionadas locales y/o extranjeras son equivalentes a aquellos que se hubiesen pactado con terceros independientes" (Pérez, Bustamante & Ponce, 2020).

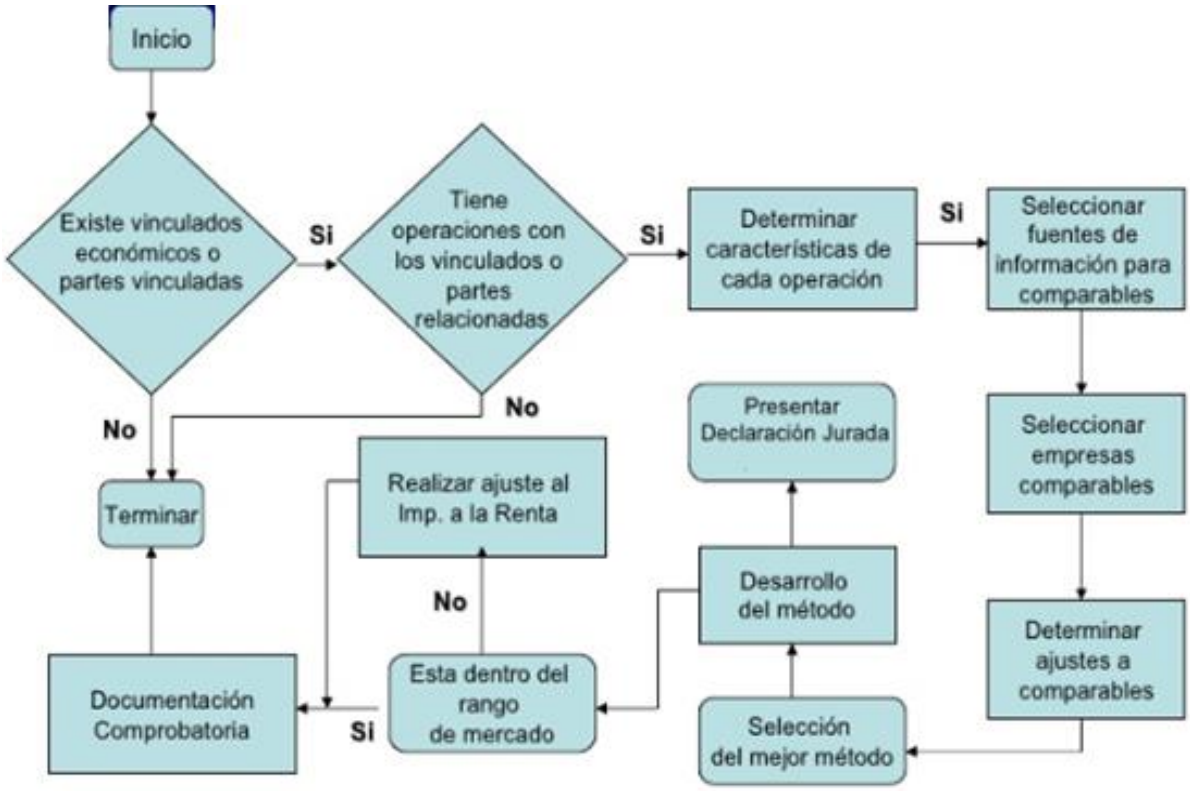
La administración tributaria ha expedido la Ficha Técnica para la Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia, documento que establece el formato, contenido mínimo y ciertas medidas técnicas para la elaboración de los análisis, a la fecha de elaboración del presente estudio, la última versión de esta ficha ha sido publicada en marzo 2019.

1.4. Métodos de Precios de Transferencia

A continuación, se presenta de manera gráfica, como se desarrolla de manera general un análisis de precios de transferencia:

Figura 11

Diagrama del estudio de los precios de transferencia



Nota. Adaptado a partir de (Paredes Cano & Asociados S.C., 2010) por Benavides E. 2020.

Dentro de las directrices establecidas por la OCDE se han definido cinco métodos a través de los cuales es posible determina el precio de transferencia, los mismos que son los siguientes:

1.4.1. Método del precio comparable no controlado (CUP)

En este método consiste en comparar el precio cobrado por la transferencia de bienes o servicios a una entidad vinculada, con el precio cobrado por la transferencia de bienes o servicios a una entidad no vinculada. La metodología emplea una comparación directa, es necesario que el producto o servicio sea el mismo en la transacción vinculada y en la efectuada con un tercero independiente, dado que cualquier diferencia puede haber influido en el precio pactado por la transacción y de existir esas diferencias este método no podría ser empleado.

1.4.2. Método del precio de reventa

A diferencia del método CUP, este método compara el margen bruto obtenido por la transferencia de bienes a una transacción vinculada, con el margen bruto obtenido por la transferencia de bienes a una entidad no vinculada. Adicionalmente este método es empleado para compañías dedicadas al comercio las cuales desarrollan solo actividades de compra y venta. La metodología compara a nivel de margen bruto, se admite que los bienes comparados posean menor similitud a la requerida por el método CUP, en relación a que se espera, por ejemplo, que una entidad genere un nivel de margen bruto semejante en toda su categoría de productos (frutas) independientemente del tipo de producto (manzanas, peras, uvas, entre otros).

1.4.3. Método de precio del costo adicionado

De igual forma que el método de precio de reventa, este método compara el margen bruto obtenido por la transferencia de bienes o servicios a una transacción vinculada, con el margen bruto obtenido por la transferencia de bienes o servicios a una entidad no vinculada. Adicionalmente este método es empleado para compañías que mantienen actividades de agregación de valor, ya sean productoras o prestadoras de servicios. La metodología compara a nivel de margen bruto, se admite que los bienes comparados posean menor similitud a la requerida por el método CUP, en relación a que se espera, por ejemplo, que una entidad genere un nivel de margen bruto semejante en todos sus servicios de alto valor, a pesar de que no consistan necesariamente en el mismo servicio.

1.4.4. Método de división de beneficio

Este método consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas en la misma proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, de acuerdo a lo siguiente:

- La utilidad de operación global se determinará mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada individuo relacionado y que se encuentra involucrado en la misma
- La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas. En este método, el beneficio operativo o pérdida, derivados de transacciones controladas, se asigna en proporción a las contribuciones realizadas.

Este método se emplea principalmente en grupos corporativos que mantienen activos intangibles y lo desarrollan en distintas entidades del grupo, por cuanto se requiere de la aplicación de esta metodología para determinar que parte del valor agregado le corresponde a cada compañía y por ende las ganancias correspondientes; debido a la complejidad de aplicación de esta metodología y al alto volumen de información necesaria del grupo y cada miembro del mismo; en la práctica esta metodología es la menos empleada para el análisis del principio de plena competencia.

1.4.5. Método de margen neto transaccional

Este método compara a nivel de margen operativo la utilidad obtenida en transacciones efectuadas con compañías relacionadas, con el margen operativo obtenido en transacciones efectuadas con terceros independientes. El enfoque más utilizado de la metodología consiste en comparar a la compañía analizada y su indicador operativo obtenido con compañías que mantienen gran similitud en las funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos; ya que las compañías de un mismo sector deberían generar utilidades similares y al obtener el rendimiento del sector de puede determinar si la compañía puede o no estar erosionando su base fiscal.

CAPÍTULO II
MARCO NORMATIVO NACIONAL E INTERNACIONAL SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1. Introducción

La aplicación de las normas sobre precios de transferencia, tanto a nivel nacional como internacional, puede resultar compleja y a la vez requerir de una importante inyección de recursos económicos. La adaptación de medidas legislativas adecuadas, así como el desarrollo de destrezas administrativas a las necesidades estratégicas y la capacitación del factor humano en cada país pueden constituirse en un factor de éxito. Esto significa que se debe dar prioridad a las actividades relacionadas con el cumplimiento y control en materia de precios de transferencia, de acuerdo a las circunstancias de la economía en cada país.

Es necesario poner énfasis en el tipo de comercio internacional y factores relacionados como su complejidad, número de contribuyentes afectados, objetivos de cumplimiento y control, capacidades de la administración, entre las más importantes. Para establecer condiciones de cumplimiento de la normativa que sean razonables para los contribuyentes en función de la importancia que conlleva el comercio internacional, se requiere de la guía de organismos especializados como la OCDE. En primer lugar, se analizará las directrices de la legislación internacional sobre precios de transferencia, ya que son un referente obligado de consulta en el tema y posteriormente se analizará a la legislación ecuatoriana tributaria, regentada desde hace algunos años por el SRI. Cabe mencionar que la legislación, tanto nacional como internacional, no son suficientes para resolver estos conflictos por cuanto también depende de la destreza del experto a cargo.

2.2. Directrices en legislación internacional sobre Precios de Transferencia

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para multinacionales y administraciones tributarias será la base técnica referencial para afrontar la compleja temática que es motivo de este trabajo. Es así que las Directrices de Precios de Transferencia 2017 constituye un reto importante para todas las Administraciones Tributarias en ALC, ya que señala la manera cómo modificar la legislación base para mejorar su capacidad de control. Para ello, cada estado cuenta con su respectiva hoja de ruta donde se señale los nuevos elementos a considerar en la valoración de las transacciones intragrupo. Cabe resaltar

que, en algunas normativas latinoamericanas, estas Directrices son calificadas como una referencia técnica en la valoración de la metodología de plena competencia, siempre y cuando guarden correlación con la legislación nacional.

Al interior de las Directrices de Precios de Transferencia, se debe resaltar el enfoque desarrollado sobre las transacciones que deberían gravarse para generar valor y la evolución en la problemática sobre la valoración de intangibles, que hoy resultan de difícil apreciación, ya que por su naturaleza pudieran causar situaciones de doble no imposición. De la misma manera, las directrices manifiestan un enfoque sobre las transacciones reales, las características económicamente relevantes, la guías para evaluación de riesgo, servicios de valor agregados, transacciones con materias primas, entre otras.

Bajo estas directrices, es posible que los grupos multinacionales logren redefinir su política de precios de transferencia hacia un modelo de cumplimiento tributario, lo que será de gran utilidad para evitar controversias futuras originadas de las transacciones intragrupo. Debido al incremento significativo en las transacciones internacionales relacionadas con empresas multinacionales, la necesidad imperiosa de regular los precios de transferencia provocó que en el año 1979 la OCDE (OCDE) elabore en primera instancia el llamado Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales.

Además de efectuar un análisis pormenorizado de la problemática relacionada el tema y describir los métodos y prácticas legales para determinar el precio de transferencia, en este informe se “elaboró el principio de plena competencia tal y como lo recoge el art.9 del Modelo de Convenio Fiscal para evitar la doble imposición de la OCDE”. Una peculiaridad respecto a las directrices relacionadas con el precio de transferencia es que la mayoría de países alrededor del mundo se basan en la normativa emanada por la OCDE, aunque también es lícito el uso del modelo de convenio prescrito por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), cuyos postulados son similares a los expuestos por la OCDE en lo concerniente al criterio sobre empresas vinculadas, aun incluyendo “las relaciones internas producidas entre el establecimiento permanente y su casa central situada en otro Estado firmante del Convenio” (Anguita Morera, 2012).

Actualmente, todos los países miembros de la OCDE siguen empleando el principio de plena competencia tal como se encuentra determinado en el Modelo de Convenio Fiscal y los convenios bilaterales adyacentes, en estricto cumplimiento a lo establecido en el año 1979. Por

otro lado, el Modelo CDI o también conocido como Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio determina en su cuerpo legal "la base jurídica de la regulación de los precios de transferencia, estableciendo la aplicación del principio de libre competencia entre sociedades vinculadas en diferentes jurisdicciones y por ende la asignación correcta" (Anguita Morera, 2012) de una base imponible según la necesidad de cada país vinculado. Para el tema de la solución de controversias, se establece un procedimiento amistoso donde las autoridades competentes determinan los mecanismos de resolución basados en cada caso y de acuerdo a lo que determina la OCDE.

2.3. Legislación ecuatoriana tributaria sobre Precios de Transferencia

La legislación ecuatoriana en materia de precios de transferencia sigue los lineamientos de la OCDE, tanto en la definición del principio de plena competencia, como en los criterios de comparabilidad y en los métodos aplicables a este principio. Mediante resolución del SRI No. NAC-DGER2008-0464 publicada en el Registro Oficial No. 324 del 25 de abril del 2008, el SRI modificó los montos, y estableció el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia:

Adicionalmente establece que la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legales, podrá solicitar mediante requerimientos de información a los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas al interior del país o en el exterior, la presentación de la información necesaria con el fin de determinar si en dichas operaciones se aplicó el principio de plena competencia, de conformidad con la Ley.

El SRI con el fin de aclarar el alcance de la normativa de Precios de Transferencia en referencia a las disposiciones de la Resolución No. NAC- DGER2008-0464 publicada en el Registro Oficial No. 324 de 25 de abril del 2008 que derogó la Resolución No. NAC-DGER2005-0640 publicada en el Registro Oficial No.188, el 16 de mayo del 2006, establece que los anexos e informes de precios de transferencia de ejercicios fiscales anteriores al 2007 que se presenten a partir de la vigencia de la mencionada resolución, deberán regirse por lo establecido en la misma.

La señalada disposición se refiere específicamente a los requisitos formales de los anexos e informes de precios de transferencia de los ejercicios fiscales 2005 y 2006, los cuales

de conformidad con la norma deberán presentarse únicamente con el contenido y en la forma señaladas en los Artículos No. 2, 3, 4 y 5 de la Resolución No. NAC- DGER2008-0464.

En tal sentido, se enfatiza que los contribuyentes del impuesto a la renta, por los ejercicios fiscales 2005 y 2006, que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a trescientos mil dólares de los EEUU (US $ 300.000), deberán presentar al SRI el anexo y el informe integral de precios de transferencia, considerando los requisitos y en la forma establecidos en la Resolución No. NAC-DGER2008- 0464 publicada en el Registro Oficial No. 324 de 25 de abril del 2008.

Posteriormente en mayo 2015, se deroga la resolución No. NAC-DGER2008- 0464, mediante la publicación de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455, la cual modifica los montos para la presentación tanto del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (US$ 3 millones o más) y el Informe Integral de Precios de Transferencia (US$ 15 millones o más), adicionalmente establece las transacciones no contempladas dentro del régimen, los plazos de presentación entre otros aspectos relevantes.

El tema de Precios de Transferencia, comprende a nivel mundial, el análisis de los precios fijados entre empresas vinculadas, verificando que dichos precios reflejen el resultado de factores exclusivamente de mercado o de libre concurrencia (Arm´s Length), eliminando la posibilidad de que posibles manejos encubiertos de utilidades que resulten en el deterioro de la recaudación tributaria de cada estado en el cual guarda algún elemento de conexión con dicha manifestación de riqueza. Con ello se evita, que la recaudación se vea erosionada por causas ajenas al mercado. A continuación, se presenta un detalle de la normativa relevante en el régimen de Precios de Transferencia, así como la última modificación en cada normativa.

Tabla 6

Normativa local Precios de Transferencia

Normativa	Última modificación
Ley de Régimen Tributario Interno, (LRTI).	
Artículos innumerados de la Sección Segunda posterior al Art. 15:	Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007 Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009
Artículo innumerado posterior al Art. 22 Artículo innumerado posterior al Art. 23	Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007

Normativa	Última modificación
Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, (LRTI).	
Artículos: 1 – 84 - 87 – 90 – 91	Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010
Artículo 4	Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de diciembre del 2014
Artículos: 85 - 86 – 89	Registro Oficial Suplemento 736 de 19 de abril del 2016
Artículo 88	Registro Oficial 448 de 28 de febrero del 2015
Normativa	Última modificación
Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 – Contenido del AOPR y del IIPT.	Registro Oficial Suplemento 511 de 29 de mayo de 2015
Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 – Procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia.	Registro Oficial Suplemento 913 de 30 de diciembre de 2016
Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000571 – Normas de aplicación, alcance y otras definiciones en cuanto al procedimiento de la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.	Registro Oficial 567 de 18 de agosto de 2015
Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000531 – Medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia. Artículos: 2 – 3 – 4 - 6	Registro Oficial Suplemento 925 de 26 de agosto del 2020
Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532 – Normas técnicas para la aplicación del régimen de precios de transferencia y la prelación en la utilización de los métodos para aplicar el principio de plena competencia. Artículo 2	Registro Oficial Suplemento 925 de 26 de agosto del 2020
Resolución No. No. NAC-DGERCGC16-00000332 - Regulaciones sobre los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas.	Registro Oficial Suplemento 816 de 10 de agosto del 2016
Circular No. NAC-DGECCGC16-00000007	Registro Oficial Suplemento 733 de 14 abril del 2016
Ficha técnica para la estandarización del análisis de Precios de Transferencia.	Marzo 2019
Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.	Julio 2017

Nota. Adaptado a partir de (Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 57, 24 - julio, 2018) y (Ecuador, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Decreto 580, Registro Oficial 448, 28 - febrero, 2015) por Benavides E. 2020.

CAPÍTULO III
CASO PRÁCTICO

3.1. Implicaciones tributarias

Para establecer el modelo de análisis propuesto en el presente estudio, es necesario determinar las implicaciones tributarias de las transacciones crediticias. Las operaciones financieras si bien son operaciones comunes dentro de grupos corporativos, pueden llegar a encubrir créditos vinculados cuyo objetivo es crear un pasivo que genere un interés, el cual se constituirá en gasto y reducirá el impuesto generado, pudiendo ser un mecanismo para trasladar los ingresos a una jurisdicción fiscal de menor imposición.

En operaciones financieras se deberá considerar la cantidad del crédito, flujo de caja tanto del acreedor como del deudor, plazos de pago, intereses en la operación, así como los intereses del mercado tanto del acreedor como del deudor ya que estos son indicadores que pueden dar una idea general de los motivos por los cuales se ha adquirido u otorgado un préstamo. Estos elementos una vez que hayan sido analizados en su conjunto, determinan si existe o no ventaja artificial o pérdida intencional o gravoso que perjudique a la recaudación del tributo adecuado.

3.2. Metodología de análisis

"Analizar significa desintegrar, descomponer un todo en sus partes para estudiar en forma intensiva cada uno de sus elementos, así como las relaciones entre sí y con el todo" (Eumed Net, 2020). Para el caso de este trabajo de investigación, donde se busca desarrollar un modelo enfocado en el cumplimiento del principio de plena competencia de operaciones financieras con partes relacionadas para la industria manufacturera de productos alimenticios, es necesario seleccionar el método de análisis más adecuado para las transacciones con empresas financieras.

De acuerdo, con las metodologías empleadas para los análisis de precios de transferencia, el mejor método para efectuar un análisis de precios de transferencia es el Método del Precio Comparable No Controlado (CUP, por sus siglas en inglés), el mismo que ha sido considerado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y autoridades fiscales como el más idóneo en la aplicación del principio de valor de mercado en transacciones crediticias. El uso extendido de este método radica en su facilidad

para aplicarse siempre que exista la suficiente información y se cumplan a cabalidad con las condiciones de comparabilidad disponibles.

El Método del Precio Comparable No Controlado "compara el precio de los bienes o servicios en una transacción intercompañía (transacción controlada) con el precio de las transacciones entre partes independientes en circunstancias comparables (transacción no controlada)" (PT Asesores Financieros, 2017). Existen dos maneras de aplicar el Método del Precio Comparable No Controlado: cuando se dispone de información de uso interno y de uso externo, en cuyos casos se procede de diferente manera. Antes de aplicar efectivamente el Método del Precio Comparable No Controlado interno es deseable que existan "transacciones comparables con partes independientes por cualquier de las partes relacionadas involucradas en la transacción analizada" (PT Asesores Financieros, 2017).

En el caso concreto del Método del Precio Comparable No Controlado a nivel interno, la similitud entre términos y condiciones de las transacciones que se analizan facilita el análisis de los factores de comparabilidad. El Método del Precio Comparable No Controlado a nivel externo en cambio requiere de "transacciones independientes celebradas por partes independientes en circunstancias similares a la operación celebrada entre partes relacionadas sujeta a análisis" (PT Asesores Financieros, 2017).

Una de las características visibles en la aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado externo es que las transacciones involucradas en el proceso son ejecutadas a partir de una base de datos especializada y de acceso público. El Método del Precio Comparable No Controlado externo tiene varias aplicaciones, siendo la más común aquella correspondiente a la fijación de la tasa de interés para préstamos entre compañías y procedimientos relacionados con el pago de regalías. En lo referente a las ventajas y desventajas producto de la aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado, es posible mencionar a las siguientes:

Ventajas

- A pesar de todo, resulta el método más confiable para verificar la aplicación del principio de valor de mercado vigente.
- Es un método muy bien visto por las autoridades de la administración fiscal, ya que cuenta con los elementos de comparabilidad necesarios para el análisis.
- En términos de costo / beneficio, el Método del Precio Comparable No Controlado es la mejor opción, siempre que se cuente con la información necesaria.

- Si se desea analizar las tasas de interés por concepto de préstamos entre compañías o por pago de regalías, el Método del Precio Comparable No Controlado es la opción más confiable.

Desventajas

- Es necesario que se cumpla de manera estricta con los requisitos de comparabilidad (cualquier diferencia, por mínima que sea, entre la transacción analizada y la transacción comparable podría afectar el precio).
- Se requiere de un nivel de vigilancia estricto para los precios y las condiciones de la transacción analizada y la transacción comparable, a fin de garantizar que los cambios resultantes entre períodos no afecten al análisis de comparabilidad.
- El uso de valores externos debe ajustarse a las normas de comparabilidad establecidas, para lo cual es necesario un estudio a profundidad de la transacción analizada y la transacción comparable.
- La posibilidad de obtener información verificada (datos comparables locales, ubicaciones geográficas específicas o datos contractuales) es escasa, sobre todo cuando se desea aplicar el Método del Precio Comparable No Controlado externo.

Desde el punto de vista fiscal, el Método del Precio Comparable No Controlado es el sistema más usado por las empresas en los temas de controversia que se llegaren a presentar, ya que ofrece la posibilidad de minimizar riesgos en los precios de transferencia. Sin embargo, se requiere que todos los elementos inmiscuidos sean cuidadosamente verificados, de tal manera que su aplicación sea confiable durante varios ejercicios fiscales.

3.3. Desarrollo de modelo

Para el desarrollo del presente modelo, se considera que la industria de productos alimenticios es una industria que comúnmente requiere un gran monto de dinero líquido, ya que debe tener una gran inversión en inventarios para producción y las condiciones de pago a los productores suelen superar los sesenta días lo que ahonda la necesidad de fondos. Debido a esto, es muy común que dentro de la industria manufacturera de productos alimenticios se mantengan créditos como parte del desarrollo normal de sus actividades.

Adicionalmente, cabe considerar que dentro de los grupos corporativos suelen crearse entidades dedicadas al manejo de capital (entidades financieras) lo que incluye préstamos a las

entidades del grupo o simplemente alguna compañía tiene excesos de flujo de efectivo que hacen falta en otra entidad del grupo. En este sentido, si bien una compañía puede acudir a terceros (bancos) para solicitar el capital requerido, muchas veces es más sencillo y menos oneroso acudir a las compañías de grupo al cual pertenece, para solicitar el crédito, lo cual puede reducir la necesidad de otorgar activos en garantía por el capital recibido. Una vez que las compañías relacionadas desean generar una operación crediticia entre ellas es importante que el análisis de precios de transferencia se ejecute previo a la firma del acuerdo y la transferencia del capital dado que se podría prevenir cualquier contingencia relativa al cumplimiento del principio de plena competencia.

El método empleado para el análisis será el Método de Precio Comprable no Controlado en su versión externa (uso de bases de datos); en este sentido existen varios organismos nacionales (Banco Central de cada país) o extranjeros Banco Mundial (BM), Fondo Monetario Internacional (FMI); que guardan información confiable respecto a las tasas que se pactaban dentro de un mercado de capitales en una fecha específica. Es así que mediante el uso de estas bases de datos de acceso público se puede efectuar un análisis mediante el método CUP.

Si bien, el modelo propuesto parece seguir la aplicación estándar del método CUP sin añadir ningún valor adicional, el modelo adquiere relevancia al proponer la tasa a emplear en la comparación (tasa de mercado), esto considerando que en cada mercado de capitales pueden existir una gran diversidad de tasas de las cuales cada una puede representar un tipo de operación crediticia con sus características específicas. Esto en adición a que la aplicación del método CUP, exige que una gran similitud entre la tasa que se pacata con la que se compara, ocasiona que la selección de una tasa adecuada para comparar sea quizás la parte más importante dentro de todo el análisis de créditos.

Se debe considerar que la tasa a seleccionar debe ser la que se encuentre vigente durante el período que se pactó la operación crediticia, ya que esta refleja los términos y condiciones que existían en el mercado y bajo los cuales fue pactada la transacción. Considerando lo anteriormente mencionado se debe dividir la transacción en todas las aristas posibles para análisis, las cuales se detallan a continuación:

- Empresa manufacturera local, recibe crédito de relacionada local.
- Empresa manufacturera local, recibe crédito de relacionada con el exterior.
- Empresa manufacturera local, otorga crédito de relacionada local.

- Empresa manufacturera local, otorga crédito de relacionada con el exterior.

Estos son los escenarios más comunes que pueden encontrarse dentro del mercado, en este sentido se propone lo siguiente:

- Empresa manufacturera local, recibe crédito de relacionada local y empresa manufacturera local, otorga crédito de relacionada local.

Al recibir u otorgar un crédito a nivel local solo se estaría viendo desde dos perspectivas una misma transacción con relacionadas; por tanto, cabe proponer un mismo tratamiento para ambas situaciones. Dado que la compañía manufacturera local es la compañía que se analiza, el interés de la transacción representa un ingreso o gasto para la misma; la pregunta relevante para encontrar un comparable adecuado es ¿Qué tasa me hubiera cobrado un tercero en Ecuador por darme el crédito?

De acuerdo a una búsqueda en las bases de datos del Banco Central de Ecuador (boletines mensuales de tasas), se ha determinado que las: "Tasas de Interés Activas Efectivas activas por Entidad Financiera y por Segmentación de la Cartera" son las que más se adecuan a los términos de la transacción. Esto en relación a que una tasa activa sería la que hubiera obtenido de un tercero en una transacción crediticia, y la segmentación de la tasa seleccionada permite por ejemplo seleccionar tasas por segmentos (corporativo, empresarial, entre otros) lo cual permite seleccionar la tasa de acuerdo al tamaño de la compañía y por ende al riesgo que se asume en la transacción haciendo que podamos asemejar de mejor manera la tasa que se pactó con la de mercado.

- Empresa Manufacturera local, recibe crédito de relacionada con el exterior.

Dado que la compañía manufacturera local es la compañía que se analiza, el interés de la transacción representa un gasto para la misma; la pregunta relevante para encontrar un comparable adecuado es ¿Qué tasa me hubiera cobrado un tercero en el extranjero por darme el crédito?

El Banco Central del Ecuador (BCE), mantiene un registro de: "Tasas de Interés Referenciales para Préstamos Externos del Sector Privado" se considera que las características de esta tasa son ideales para comparar a la transacción analizada por cuanto hacen alusión a los créditos obtenidos del exterior por empresas privadas de Ecuador.

- Empresa Manufacturera local, otorga crédito de relacionada con el exterior

Dado que la compañía manufacturera local es la compañía que se analiza, el interés de la transacción representa un ingreso para la misma; la pregunta relevante para encontrar un comparable adecuado es ¿Qué tasa hubiera otorgado un tercero en el país de destino del crédito?

Dado que el riesgo de la transacción reside en la jurisdicción a la cual se traslada el capital, y a diferencia de los casos anteriores este riesgo se encuentra fuera de Ecuador. La tasa propuesta para este escenario será la tasa activa, considerando que, cada país puede segmentar sus tasas de distinta forma, la tasa activa es un común denominador en todas y es un buen punto de referencia para efectuar el análisis dado que reflejaría la tasa a la cual se otorgan los créditos en dicha jurisdicción.

3.4. Ejercicios prácticos

Tabla 7

Ejercicio práctico

Datos	Ejercicio 1	Ejercicio 2
Tipo	**Local** Crédito corporativo	**Extranjero** Tasa de interés activa anual de Colombia 2019
Ventas de la empresa recibe el crédito	10.000.000	
¿Por qué?	**Recibido** Capital de trabajo	**Otorgado** Exceso de efectivo relacionada necesita financiamiento.
Fecha de inicio	1/1/2020	1/1/2019
Plazo	4 años	5 años
fecha de finalización	1/1/2024	1/1/2024
monto	5.000.000	2.000.000
Tasa pactada	8%	10,00%
País de destino del crédito	Ecuador	Colombia
Periodicidad	Mensual	Anual

Nota. Adaptado propia de Benavides E. 2020.

Ejercicio 1

Para el caso del ejercicio práctico, en el número uno se ha considerado un capital de trabajo recibido por cinco millones de dólares, teniendo como fecha de inicio el 01 de enero de 2020, a 4 años plazo, a una tasa pactada del 8%, país de destino del crédito es Ecuador y una periodicidad mensual.

Ejercicio 2

En el número dos se ha considerado un exceso de efectivo relacionado con necesidad de financiamiento por dos millones de dólares, con fecha de inicio 01 de enero de 2019, a cinco años plazo, una tasa pactada del 10%, país de destino del crédito Colombia y una periodicidad anual.

3.5. Selección de la tasa

Ejercicio 1

Para aplicar el método de análisis seleccionado es necesario encontrar una tasa denominada comparable, la cual debe asemejarse en lo posible a los términos y condiciones en los cuales se pactó la transacción. La tasa seleccionada a nivel nacional corresponde a la tasa productiva empresarial emitida por el BCE, lo que ha evidenciado que la selección de la tasa del sector empresarial es la más similar a la pactada, ya que la compañía que recibe el crédito está catalogada dentro del sector empresarial por su nivel de ventas. En relación a que existe más de una tasa comparable dentro de la categoría seleccionada, se procedió con la elaboración del rango Inter cuartil de plena competencia, tal como consta a continuación:

Tabla 8

Selección de tasas

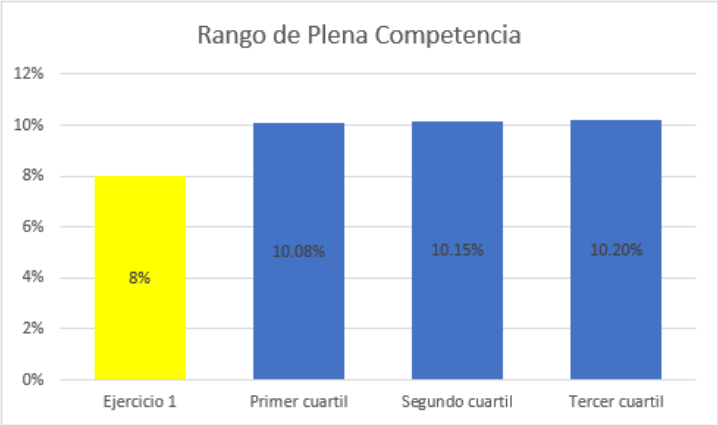
Tasas seleccionadas para el cálculo del rango
10,10%
10,21%
9,77%
10,20%
10,07%
10,20%

Nota. Adaptado propia de Benavides E. 2020.

El Rango de Plena Competencia es definido como “el rango de precios aceptable para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia” (El Contador, 2020) como resultado de la aplicación del mismo método de fijación de precios de transferencia o de los diferentes métodos conocidos.

Figura 12

Rango de plena competencia



Nota. Adaptado propia de Benavides E. 2020.

Figura 13

Tasa de interés nacional

ENTIDAD	Productivo Corporativo (1)		Productivo Empresarial (2)	
	TEA	% participación en el monto total de operaciones	TEA	% participación en el monto total de operaciones
AMAZONAS		-	-	-
AUSTRO		-	-	-
BANCODESARROLLO		-	-	-
BOLIVARIANO	9,33	30,11	10,10	68,27
CAPITAL		-	-	-
CITIBANK		-	-	-
COMERCIAL DE MANABÍ		-	-	-
COOPNACIONAL		-	-	-
DELBANK		-	-	-
DINERS CLUB		-	-	-
D-MIRO S.A.		-	-	-
FINCA		-	-	-
GUAYAQUIL	9,33	11,80	10,21	17,41
INTERNACIONAL	9,33	17,22	9,77	8,79
LITORAL		-	10,20	2,95
LOJA		-	-	-
MACHALA		-	-	-
PACÍFICO	8,30	5,45	-	-
PICHINCHA		-	-	-
PROCREDIT	9,24	21,80	10,07	2,23
PRODUBANCO	9,32	13,62	10,20	0,35
RUMIÑAHUI		-	-	-
SOLIDARIO		-	-	-
VISIONFUND		-	-	-
TOTAL BANCOS PRIVADOS	**9,25**	**100,00**	**10,09**	**100,00**

Nota. Información tomada del (BCE, 2020).

Ejercicio 2

Para aplicar el método de análisis seleccionado es necesario encontrar una tasa denominada comparable la cual debe asemejarse lo más posible a los términos y condiciones en los cuales se pactó la transacción, respecto a la tasa de interés se buscaron tasas comparables en Colombia (tasa activa) vigentes en la fecha que se pactó el préstamo, valor tomado es el 12.69%, siendo la fuente de esta cifra el centro de Estadísticas Financieras Internacionales del FMI (este organismo agrupa a países en Europa, Asia, África, Oceanía, Norte, Centro y Sudamérica).

Figura 14

Tasa de interés en Colombia

Interest Rates selected indicators

Financial, Interest Rates, Lending

Source: International Financial Statistics (IFS)

Country	Scal	Base Ye	2019M01
Armenia, Republic of	Units		12,94
Colombia	Units		12,69
Eswatini, Kingdom of	Units		10,25
Georgia	Units		10,87
Guatemala	Units		12,74
Maldives	Units		11,47
South Africa	Units		10,25
Sri Lanka	Units		12,05
Zambia	Units		9,75

Nota. Información tomada del (FMI, 2020)

3.6. Obtención de resultados

Según la aplicación de los principios de plena competencia, se ha obtenido los siguientes resultados:

Ejercicio 1

- De acuerdo al análisis efectuado la tasa pactada en el préstamo recibido es inferior a la que hubiese pactado partes independientes, en el mercado ecuatoriano en dicha fecha, en este sentido la compañía genera un gasto inferior y si bien no se encuentra dentro del rango de plena competencia no debería haber ningún tipo de injerencia por parte del SRI, en relación a que se genera un mayor impuesto.

Ejercicio 2

Figura 15

Diferencias entre tasa pactada y tasa de plena competencia

Pagos anuales						
Compañía	**Monto préstamo**	**Tiempo**	**Tasa pactada**	**Tasa plena competencia**	**Diferencia**	**Ajuste**
Compañía A	2.000.000,00	5 años	10,00%	12,69%	-2,69%	53.800,00
			170.000			
			200.000	253.800,00		53.800,00

Nota. Adaptado propia de Benavides E. 2020.

Posterior al análisis de la tasa pactada en el préstamo otorgado a la entidad relacionada con residencia fiscal en Colombia, se puede concluir que no cumple con el principio de plena competencia, ya que el 10% pactado en la transacción es inferior a la tasa en la cual se pactaban los créditos en dicho país y en la misma fecha (12.69%).

En este sentido, la compañía deberá calcular un ajuste de Precios de Transferencia por un valor de 53,800.00, el que deberá incluirse en la conciliación contable tributaria del ejercicio fiscal 2019, cuyo efecto aumentará la base imponible y por ende el impuesto causado.

CAPÍTULO IV
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de analizar cada condicionante relacionado con el desarrollo de un modelo enfocado en el cumplimiento del principio de plena competencia de operaciones financieras con partes relacionadas para la industria manufacturera de productos alimenticios, se han determinado las conclusiones y recomendaciones del caso.

4.1. Conclusiones

- Luego de casi sesenta años de existencia, la OCDE es una de las instituciones más importantes en la lucha contra la inequidad y sobre todo en el impulso para la implementación de políticas que garanticen transparencia a todo nivel.
- Controles ineficientes en materia tributaria, fiscal y aduanera generan costos innecesarios al sector manufacturero cuando de operaciones crediticias se trata, especialmente en países de menor desarrollo cuyas políticas gubernamentales se encuentran supeditadas al entorno, capacidad de ejecución y nivel de recursos.
- La dinámica actual del mercado internacional, sumada a la fluidez de los avances tecnológicos modernos, ha provocado un notable incremento en las operaciones comerciales y la consolidación de sólidos conglomerados a nivel multinacional, generando compañías dedicadas a las operaciones financieras del grupo donde el Precio de Transferencia cobra inusitada importancia.
- La manipulación del Precio de Transferencia es una de las estrategias más empleadas por las empresas en operaciones financieras a nivel internacional, esto con la finalidad de reducir la base imponible relacionada con la declaración del Impuesto a la Renta.
- La aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado en referencia al Precio de Transferencia genera varias ventajas como consecuencia de su uso, aunque la mayoría de ellas se encuentran ligada con la estricta aplicación de los requisitos de comparabilidad.
- Según la experiencia fiscal y tributaria, el Método del Precio Comparable No Controlado es el procedimiento más empleado cuando surge alguna controversia al momento de determinar el Precio de Transferencia, ya que ofrece la posibilidad de minimizar los riesgos presentes en cualquier ejercicio fiscal.

- En cuanto al Principio de Plena Competencia analizado en este trabajo de investigación, ha quedado plenamente demostrado que, si las partes activas de una transacción se manejan de manera independiente y en las mismas condiciones, resulta satisfactorio tanto para la empresa como para las autoridades de control.
- Los diferentes métodos para determinar el Precio de Transferencia que han sido determinados por la OCDE manejan conceptos muy similares y su aplicación se encuentra supeditada al tipo de empresa y operaciones comerciales inmiscuidas.
- Si se toma como referencia los datos obtenidos en los ejercicios prácticos detallados en páginas anteriores, es posible determinar que el estar por sobre o bajo de la tasa comparable no genera de por sí un incumplimiento del principio de plena competencia, dado que se debe profundizar en si es un crédito recibido u otorgado para obtener las conclusiones del caso.

4.2. Recomendaciones

- Comprobar de manera inicial si bajo la normativa vigente la compañía se encuentra o no exenta del régimen de precios de transferencia.
- Cuantificar considerando la normativa vigente, las operaciones con partes relacionadas, tomando en cuenta las operaciones que no deben ser consideradas.
- Desarrollar un análisis del principio de plena competencia previo a pactar cualquier operación crediticia, para prevenir riesgos futuros relacionados con precios de transferencia.
- Seleccionar para análisis la tasa vigente a la fecha en que se pactan los términos y condiciones de la operación crediticia ya que, un análisis de las tasas vigentes durante el transcurso del crédito puede generar diferencias en los resultados dado las fluctuaciones del mercado de dinero.
- Determinar previo a efectuar un análisis cuáles son las condiciones de la compañía que se analiza (otorga o recibe el crédito) así como la jurisdicción de origen de los capitales, ya que según estas características se seleccionará la tasa de análisis.
- Elaborar un listado actualizado de las empresas más importantes relacionadas con la industria manufacturera de productos alimenticios, con la finalidad de determinar cuáles son las más vulnerables a los vaivenes del precio de transferencia y sugerir las respectivas acciones preventivas.

- Investigar con antelación y contrastar fuentes de información cuando se busque determinar una tasa activa de una jurisdicción del exterior.
- Buscar de manera exclusiva en fuentes oficiales y confiables las tasas que se emplearan dentro del análisis precios de transferencia, de ser posible utilizar bases de datos especializadas en la recopilación de esta información.
- Ejercer un mayor control en la aplicación de plataformas tecnológicas con relación a las operaciones de comercio internacional, a fin de evitar la manipulación del Precio de Transferencia que pudiera beneficiar excesivamente a las grandes empresas multinacionales.
- Proponer que el Método del Precio Comparable No Controlado sea el procedimiento oficial para determinar el Precio de Transferencia, petición que se apoya en las ventajas analizadas en este trabajo y difundir los requisitos necesarios para su aplicación.

Bibliografía

Actuaria. (30 de Septiembre de 2019). *https://actuaria.com.ec*. Obtenido de https://actuaria.com.ec/principio-de-plena-competencia-y-los-precios-de-transferencia/

Antonia Anguita Morera. (2012). *Comercio Internacional y Los Precios de Transferencia Internacionales.* Madrid / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons.

Aprende NIIF. (06 de Marzo de 2017). *https://aprendeniif.com*. Obtenido de https://aprendeniif.com/principios-del-gobierno-corporativo/

Barreix, A., Roca, J., & Velayos, F. (2016). *Breve Historia de la Transparencia Tributaria.* Banco Interamericano de Desarollo.

BDO Ecuador. (01 de Enero de 2019). *http://www.bdo.ec*. Obtenido de http://www.bdo.ec/es-ec/servicios/impuestos/precios-de-transferencia

Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. (2016). El Plan BEPS de OCDE y su impacto en Chile. Santiago, Chile.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (23 de Julio de 2018). *https://www.ciat.org*. Obtenido de https://www.ciat.org/construccion-de-un-modelo-de-riesgo-de-precios-de-transferencia-en-ecuador/

CIAT. (01 de Enero de 2019). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de https://www.ciat.org: https://www.ciat.org/quienes-somos/

Congreso Nacional. (s.f.). Ley de Régimen Tributario Interno. Ecuador: Lexis.

Economipedia. (01 de Enero de 2019). *https://economipedia.com*. Obtenido de https://economipedia.com/definiciones/globalizacion.html

Efe Grupo Consultor. (01 de Enero de 2019). *https://www.grupoconsultorefe.com*. Obtenido de https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/pais/ecuador

El Contador. (13 de Abril de 2020). *https://elcontadorsv.com*. Obtenido de https://elcontadorsv.com/kb/rango-intervalo-plena-competencia/

El Mundo. (11 de Agosto de 2017). *https://www.elmundo.cr*. Obtenido de https://www.elmundo.cr/opinion/los-precios-transferencia/#_ftn1

El País. (21 de Julio de 2017). *https://elpais.com*. Obtenido de https://elpais.com/cultura/2017/07/21/actualidad/1500619102_672795.html

El Universal. (09 de Julio de 2019). *https://www.eluniversal.com.mx*. Obtenido de https://www.eluniversal.com.mx/nacion/que-es-el-plan-marshall

Eumed Net. (24 de Febrero de 2020). *http://www.eumed.net*. Obtenido de http://www.eumed.net/libros-gratis/2007a/257/7.1.htm

Euroleges International Law Firm. (19 de 04 de 2018). *http://www.euroleges.eu*. Obtenido de http://www.euroleges.eu/base-erosion-and-profit-shifting-beps-the-action-oecd/

Expertos Tributarios. (01 de Enero de 2020). *https://www.expertostributarios.com*. Obtenido de https://www.expertostributarios.com/precios-de-transferencia-en-america-latina-2/

Forvm. (24 de Junio de 2015). *http://forvm.com.co*. Obtenido de http://forvm.com.co/precios-de-transferencia/

Grupo Consultor Internacional. (01 de Enero de 2020). *https://www.grupoconsultorefe.com*. Obtenido de https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/pais/ecuador

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (17 de Agosto de 2017). *https://www.incp.org.co*. Obtenido de https://www.incp.org.co/precios-transferencia-latinoamerica/

Ma. Victoria Foscale, Juan Rosello, Luis Massud. (2013). *Precios de Transferencia.* Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo.

OCDE. (Noviembre de 2014). *OECD.org*. Obtenido de El proyecto BEPS y los países en desarollo: http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf

OCDE. (2018). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

OCDE. (01 de Enero de 2019). *https://www.oecd.org*. Obtenido de https://www.oecd.org/acerca/

OCDE. (30 de 09 de 2020). *OECD.ORG*. Obtenido de 10 Preguntas sobre BEPS: https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf

Pérez, Bustamante & Ponce. (01 de Enero de 2020). *https://www.pbplaw.com*. Obtenido de https://www.pbplaw.com/es/precios-de-transferencia-en-ecuador/

PT Asesores Financieros. (08 de Marzo de 2017). *http://www.ptasesoresfinancieros.com*. Obtenido de http://www.ptasesoresfinancieros.com/blog/?p=24

Servicio de Rentas Internas. (01 de Enero de 2020). *www.sri.gob.ec*. Obtenido de www.sri.gob.ec

Slide Player. (01 de Enero de 2020). *https://slideplayer.es*. Obtenido de https://slideplayer.es/slide/11801636/

Slide Share. (25 de Febrero de 2010). *https://es.slideshare.net*. Obtenido de https://es.slideshare.net/kandyyafa/precio-de-transferencia-3277490

SMS Auditores del Ecuador. (01 de Enero de 2019). *https://smsecuador.ec*. Obtenido de https://smsecuador.ec/precios-de-transferencia-en-ecuador/

TP Consulting. (01 de Enero de 2019). *http://www.tpconsulting-group.ec*. Obtenido de http://www.tpconsulting-group.ec/es/publicaciones/184-precios-transferencia-latinoamerica

ANEXOS

Anexo A.

Listado de paraísos fiscales

1 ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2 ANTIGUA y BARBUDA (Estado independiente)
3 ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD
4 ARUBA
5 BARBADOS (Estado independiente)
6 BELICE (Estado independiente)
7 BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
8 BONAIRE, SABA y SAN EUSTAQUIO
9 BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
10 CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campioned'Italia)
11 COLONIA DE GIBRALTAR
12 COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
13 CURAZAO
14 ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
15 ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16 ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
17 ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18 EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente)
19 FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
20 GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
21 GROENLANDIA
22 GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
23 ISLA DE ASCENSIÓN
24 ISLAS AZORES
25 ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
26 ISLAS CHRISTMAS
27 ISLA DE COCOS O KEELING
28 ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
29 ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
30 ISLA DE NORFOLK
31 ISLA DE SAN PEDRO y MIGUELÓN
32 ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)
33 ISLAS DEL CANAL (Jersey)
34 ISLA QESHM
35 ISLAS SALOMÓN
36 ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
37 ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
38 ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
39 KIRIBATI
40 LABUAN
41 MACAO
42 MADEIRA (Territorio de Portugal)
43 MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (Estado asociado)
44 MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
45 MYANMAR (ex Birmania)
46 NIGERIA
47 NIUE
48 PALAU
49 PITCAIRN
50 POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
51 PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
52 PRINCIPADO DE MÓNACO
53 PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
54 REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
55 REINO DE TONGA (Estado independiente)
56 REINO HACHEMITA DE JORDANIA

57	REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
58	REPÚBLICA DE ALBANIA
59	REPÚBLICA DE ANGOLA
60	REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
61	REPÚBLICA DE CHIPRE
62	REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
63	REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
64	REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
65	REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
66	REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente)
67	REPÚBLICA DE MAURICIO
68	REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente)
69	REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente)
70	REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
71	REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
72	REPÚBLICA DE TÚNEZ
73	REPÚBLICA DE VANUATU
74	REPÚBLICA DEL YEMEN
75	REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
76	SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
77	SAMOA OCCIDENTAL
78	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
79	SANTA ELENA
80	SANTA LUCÍA
81	SAN MARTÍN
82	SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
83	SULTANADO DE OMAN
84	TOKELAU
85	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
86	TUVALU
87	ZONA LIBRE DE OSTRAVA
88	HONG KONG

Nota. Listado actualizado a septiembre de 2017. Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 y sus reformas