

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO:

EVALUACIÓN DE LAS ACCIONES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA  
CON EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE. (BEPS)

AUTORES:

Guzmán Villacrés Gabriela Azucena

Gutiérrez Tejada Juan Carlos

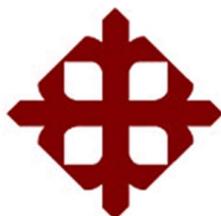
TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL  
TÍTULO DE INGENIER (O/A) EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TUTOR:

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph.D.(c)

Guayaquil, Ecuador

20 de septiembre del 2018



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: **Guzmán Villacrés Gabriela Azucena y Gutiérrez Tejada Juan Carlos**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría.

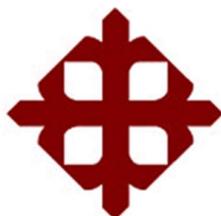
TUTOR

f. \_\_\_\_\_  
Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph.D.(c)

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. \_\_\_\_\_  
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe Ph.D.(c)

Guayaquil, a los 20 días del mes de septiembre del año 2018



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena y Gutiérrez Tejada, Juan Carlos

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “Evaluación de las Acciones Sobre Precios de Transferencia con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. (BEPS)” previa a la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 20 días del mes de septiembre del año 2018

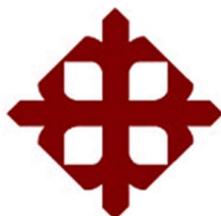
LOS AUTORES

f. \_\_\_\_\_

Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena

f. \_\_\_\_\_

Gutiérrez Tejada, Juan Carlos



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Nosotros, Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena y Gutiérrez Tejada, Juan Carlos

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “Evaluación de las Acciones Sobre Precios de Transferencia con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. (BEPS)”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 20 días del mes de septiembre del año 2018

LOS AUTORES

f. \_\_\_\_\_

Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena

f. \_\_\_\_\_

Gutiérrez Tejada, Juan Carlos

# REPORTE URKUND

<https://secure.orkund.com/view/40130202-449569-738544#DcsxDsIwEETRu7i2kHfXOya5CqJAEUQukiYI4u784hcjvfmW4yrrQ55VLhp0p6UqGhI5VWcnO9nJziA+ySf5JJ/ECCOMMMKoE0444YTTUoeNZy3X3M/5mdvr3N5lbbfm5s09whRpat1/fw>

The screenshot displays the URKUND web interface. At the top, the browser address bar shows the URL: <https://secure.orkund.com/view/40130202-449569-738544#DcsxDsIwEETRu7i2kHfXOya5CqJAEUQukiYI4u784hcjvfmW4yrrQ55VLhp0p6UqGhI5VWcnO9nJziA+ySf5JJ/ECCOMMMKoE0444YTTUoeNZy3X3M/5mdvr3N5lbbfm5s09whRpat1/fw>. The interface includes a header with the URKUND logo and a user profile for Alberto Santiago Rosado Haro. The main content area is divided into two columns. The left column displays document metadata: 'Documento: Guzmán, Villacrés, Gabriela y Gutiérrez, Tejada, Juan. Urkund.docx (D41001297)', 'Presentado por: Alberto Santiago Rosado Haro (alberto.rosado@cu.ucsg.edu.ec)', and 'Recibido: alberto.rosado.ucsg@analysis.orkund.com'. A progress indicator shows '3% de estas 68 páginas, se componen de texto presente en 4 fuentes.'. The right column, titled 'Lista de fuentes', contains a table with columns for 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. The table lists several sources, including 'Guzmán, Gabriela y Gutiérrez, Juan. Urkund.docx', 'Guzmán, Gabriela y Gutiérrez, Juan. Tesis 50%.docx', 'Rafael Ortega.Tesis.100%.doc', and 'MODELO DE ANÁLISIS FUNCIONAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA OPERACIONES VINC...'. Below the table, there are navigation and action buttons like 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir'. The bottom section of the interface shows a preview of the document's table of contents, listing chapters and sections such as 'Capítulo 1: Introducción', 'Marco Legal', and 'Evolución de la industria'.

TUTOR

f. \_\_\_\_\_  
Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph.D.(c)

## AGRADECIMIENTO

Primero a Dios, porque me inspiró motivación cada vez que me hizo falta. Porque pese a que Él tiene un plan elaborado para todos, me permite tirar los dados y llevarme el mérito de mis logros y fracasos. Gracias por permitirme venir al mundo en un maravilloso hogar, con unos padres excepcionales, y una hermana a la que considero mi compañera de vida. Gracias por haberme hecho sentir acompañada y apoyada en cada etapa vivida, y por permitirme, una vez más, finalizar exitosamente un ciclo.

A mis padres, porque no se limitaron a darme la vida, sino que me enseñaron a vivir. Créanme, la palabra “gracias” resulta tan burda y simple para expresarles mi infinita gratitud.

A mi mamá, por ser la personificación de la lucha; porque jamás podré olvidar que una de sus frases es: “Bajo este cielo no hay imposibles, solo el evitar la muerte”. Mamá, cuánta razón. Como siempre. Gracias por tu amor, porque a veces me pongo a pensar cuán protectora y cuán entregada eres a ser madre que algún día espero ser al menos la mitad de buena madre que tú. A mi papá, por ti lo cuestiono todo, gracias por enseñarme que no existe verdad absoluta, que todo depende del color del cristal con que se mire y sobre todo porque grabaste a fuego en mi memoria esta frase:” Caminante no hay camino, se hace camino al andar”. Yo siento que mi camino no hace más que empezar y pese a llevar 23 años andando sigo diciendo que el recorrido será a mi manera o no será. Gracias por ser una de mis inspiraciones más grandes, porque espero algún día llegar a tu edad y como tú, aún conservar la bondad de un niño intacta.

A mi hermana, gracias por ser quién eres, por tu infinita paciencia porque admito que yo soy todo un enigma, pero tú eres la que más se acerca a resolverme; gracias por tu incuestionable rimbombante sentido del humor, sin él no hubiese sabido pasar momentos difíciles, ni mucho menos, saber

la diferencia entre “reír llorando” y “llorar de la risa”. Gracias por siempre estar, porque eres mi mano y, ya sabes, que yo soy la tuya. Hasta el final.

A mi compañero de tesis, que más que un compañero, mi mejor amigo en esta etapa de mi vida. No solo te limitaste a ser un buen compañero dentro de un aula de clases, sino que pude contar contigo para cualquier cosa siempre que te necesité. Y yo, jamás olvido un gesto, así que además de mi sincero agradecimiento quiero hacerte saber que “Aquí estoy”, cuentas conmigo siempre.

Y, por último, pero no menos importante a todas las personas que formaron parte de mi vida universitaria, no podría estar más segura al decir que sin ustedes las cosas hubieran sido totalmente distintas. Los mejores recuerdos de mi vida académica los dejo en los pasillos de nuestra Facultad. Gracias por ser parte.

*Gabriela Guzmán V.*

Empezaré agradeciendo a Dios por todo el amor que me ha otorgado y, por darme la oportunidad de culminar una meta más, sin sus bendiciones y oportunidades no estaría haciendo lo que más amo, mi profesión. A mis padres, por toda la educación que me impartieron desde niño, de los cuales forjaron en mí un carácter para vencer todo tipo de dificultades y vivir con el sentido de siempre estar agradecido con mi entorno.

A mi papá, porque es una persona que admiro mucho por su conocimiento general, le agradezco por amarme y por haberme otorgado su inteligencia la cual es la que siempre me ayudado a sobresalir académicamente desde niño. Gracias Miguel por los juegos de ajedrez de cada tarde durante mi infancia. A mi mamá, por ser la persona que me ayudó a formar mi personalidad, por enseñarme a ser perseverante, a luchar por la vida, por amarme y sobre todo por mostrarme lo que es sacrificarse por los seres amados. Gracias Ana María por ser una gran madre. A mis

hermanos, por ser un apoyo incondicional, donde también han sido parte de todo este esfuerzo y gran logro.

Al Ing. Lorenzo G., quien me mostró el inicio de una gran pasión y es mi primer maestro en la profesión. A mi familia BUADNET, quienes me brindaron la oportunidad de ejercer la carrera y crecer profesionalmente, y quienes formaron el profesional que soy en la actualidad.

A Gabriela, quien es mi compañera para el presente proyecto y parte fundamental de este equipo, le agradezco el ser una gran amiga. He disfrutado estos 5 años a tu lado superando adversidades y apoyándonos en todo, las madrugadas de grupo de estudio inolvidables, junto a Melisa son consideradas mis hermanas. A mis amigos y amigas que logré forjar en esta etapa universitaria les agradezco por hacer esta experiencia particularmente divertida, espero poder seguir gozando de su amistad por muchos años más.

Finalmente, quisiera agradecer a dos personas que me apoyaron en esta etapa, la Lic. Carolina V. quien me acompañó en cada semestre y me ayudó con cualquier dificultad que se me presentaba y al Ing. Arturo Ávila, *“gracias ingeniero, la carrera de CPA no conocerá un mejor director de carrera”*, usted me dio la oportunidad de formar parte de esta gran institución.

*Juan Carlos Gutiérrez T.*

A todos los docentes que compartieron tiempo, dedicación y conocimiento, porque no se limitaron a impartir cátedra sino experiencias de vida tanto en el ámbito laboral como personal. A nuestro estimado tutor de tesis, el Ing. Alberto Rosado, nuestra sincera gratitud por direccionarnos de principio a fin en este trabajo de titulación. Su aporte fue imprescindible para culminar este proyecto. Gracias por aportar a que seamos buenos profesionales.

*Gabriela y Juan Carlos.*

## DEDICATORIA

A Dios, por habernos permitido llegar hasta aquí.

A mis padres, por todo su amor y apoyo, esto es para y por ustedes.

A mi hermana, la que sostiene cuando yo aflojo.

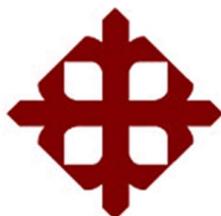
A todos los que ayudaron a la elaboración y culminación de esta tesis.

*Gabriela Guzmán V.*

Dedico este trabajo principalmente a Dios, a mis padres y a mis hermanos por todo su amor el cual siempre me motiva a seguir adelante. A todos los colaboradores que aportaron con su experiencia acerca del tema planteado, a quienes me ayudaron en la logística (movilización y permisos) y a nuestro tutor.

Como dijo Ramana Maharshi *“Nadie triunfa sin esfuerzo. Aquellos que triunfan deben su éxito a la perseverancia”*

*Juan Carlos Gutiérrez T.*



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

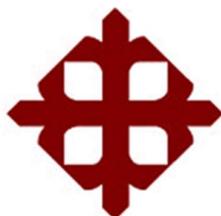
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

f. \_\_\_\_\_  
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe Ph.D.(c)  
DIRECTORA DE CARRERA

f. \_\_\_\_\_  
CPA. Barberan Zambrano, Nancy Johanna MSc.  
COORDINADOR DEL ÁREA

f. \_\_\_\_\_  
ING. Ortiz Donoso, Raúl Guillermo MGS.  
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE  
GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. \_\_\_\_\_

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph.D.(c)

TUTOR

## Índice General

Introducción .....	1
Formulación del Problema .....	1
Antecedentes. ....	1
Definición del problema .....	4
Justificación.....	6
Objetivos .....	8
Objetivo General.....	8
Objetivos Específicos.....	8
Delimitación.....	8
Limitación .....	9
Preguntas de Investigación.....	10
Pregunta principal.....	10
Preguntas complementarias.....	10
Capítulo 1: Fundamento Teórico.....	12
Marco Teórico .....	12
Plan de Acciones BEPS. ....	12
Marco Conceptual .....	25
Marco Referencial .....	33
Marco Legal .....	35
Artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, su Reglamento y Resoluciones aplicables. ....	35
Capítulo 2: Metodología de la Investigación.....	59
Tipo de Investigación .....	59
Fuentes de Información .....	60
Tipos de Datos.....	60
Variables cuantitativas. ....	60

Variables cualitativas.....	61
Enfoque de Investigación.....	61
Herramientas de Investigación.....	62
Diseño de Preguntas .....	65
Capítulo 3 Análisis y Estudio de Caso .....	67
Matriz de Hallazgos.....	67
Resultados de la Evaluación de los Precios de Transferencia con el Plan BEPS en Ecuador.....	68
Selección de Compañía Obligada a realizar Precios de Transferencia..	68
Análisis del mercado.....	72
Contexto Macroeconómico .....	72
Producto Interno Bruto .....	72
Mercado Laboral .....	73
Inflación .....	74
Sector Externo .....	75
Exportaciones.....	75
Importaciones.....	76
Evolución de la Industria en el ámbito local.....	79
Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial.....	79
Mercado.....	79
Exportaciones.....	80
Importaciones.....	80
Japón.....	81
Estados Unidos.....	81
Unión Europea.....	81
Asia y otros mercados.....	82
Ubicación geográfica del mercado .....	82

Tipo de producto .....	82
Tamaño de mercado.....	83
Competencia.....	83
Riesgos Asumidos .....	83
Metodología TNMM .....	88
Selección de la Parte Analizada .....	88
Selección de las Empresas Independientes .....	89
Factores de comparabilidad .....	89
Comparables seleccionados .....	89
Análisis comparativo .....	100
Master file. ....	100
Local File. ....	102
Country by Country Report.....	103
Intangibles. ....	107
Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales.....	116
Conclusiones .....	119
Recomendaciones .....	121
Referencias Bibliográficas .....	122
Apéndice A: Lista de Empresas Comparables.....	126
Apéndice B: Estados Financieros Auditados de la Exportadora.....	134
Apéndice C: Entrevistas a Expertos .....	136

## Índice de Tablas

Tabla 1 Proceso de análisis de datos. Adaptado de “Técnicas e instrumentos cualitativos de recogida de datos”, por Tomas Campoy y Elda Gomes, Universidade Federal do Amapá. (p.279-280).....	65
Tabla 2 Nota. Tomado de las entrevistas realizadas a los expertos .....	67
Tabla 3 Principales clientes de la exportadora nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	69
Tabla 4 Principales Productos comercializados nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	69
Tabla 5 Detalle de venta de inventario nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	70
Tabla 6 Funciones realizadas por el contribuyente nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	71
Tabla 7 Nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	84
Tabla 8 Funciones, activos y riesgos, nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	84
Tabla 9 Detalle de los Activos Tangibles de la Exportadora al 31 de diciembre del 2016 nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	85
Tabla 10 Detalle de términos y condiciones Italshrimp nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	85
Tabla 11 Detalle de términos y condiciones Mar de Plata nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	86
Tabla 12 Detalle de términos y condiciones nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	86
Tabla 13 Detalle de términos y condiciones nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	86
Tabla 14 Detalle de transacciones con relacionadas nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	87
Tabla 15 Detalle de Resultados de la búsqueda nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	90

Tabla 16 Análisis de Comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	91
Tabla 17 Nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	92
Tabla 18 Rango Intercuartil de comparables nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	95
Tabla 19 Detalle de Compañías Sujeta a análisis nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón.....	96
Tabla 20 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	97
Tabla 21 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	97
Tabla 22 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	98
Tabla 23 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	98
Tabla 24 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	99
Tabla 25 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	99
Tabla 26 Resultados de la Aplicación del Método MTUO nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón .....	100
Tabla 27 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 651).....	104
Tabla 28 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 652).....	105
Tabla 29 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 652).....	106

Tabla 30 Tomado de “Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales” por SRI, 2017,p.7..... 117

## Índice de Figuras

Figura 1 Países Latinoamericanos que han adoptado el Principio de Plena Competencia. Adaptado del trabajo de titulación de pregrado “Análisis del principio de plena competencia de las operaciones con partes relacionadas de la empresa Alamedaecu Comercio S.A. del periodo fiscal 2015 y carta diagnóstica que incluye la evaluación obtenida de precios de transferencia”, por D.Díaz, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito.....	30
Figura 2 Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones(2018). Informe Mensual de Comercio Exterior. Recuperado de <a href="https://www.comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/2018/05/Bolet%C3%ADn-Abril-2018-ilovepdf-compressed.pdf">https://www.comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/2018/05/Bolet%C3%ADn-Abril-2018-ilovepdf-compressed.pdf</a> ..	35
Figura 3 Producto Interno Bruto (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador .....	72
Figura 4 VAB Petrolero y no Petrolero (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador.....	73
Figura 5 PEA (2016) - Tomada del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos .....	73
Figura 6 Inflación (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador.....	74
Figura 7 Inflación Acumulada en Diciembre de cada año (2016) Tomada del Banco Central del Ecuador.....	75
Figura 8 Exportaciones Porcentajes (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador .....	75
Figura 9 Exportaciones (2016) Tomada del Banco Central del Ecuador.....	76
Figura 10 Importaciones (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador..	77
Figura 11 Importaciones Petroleras y No Petroleras (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador.....	77
Figura 12 Remesas (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador .....	78
Figura 13 Remesas porcentajes (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador .....	78
Figura 14 Tomado de “Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales” por SRI, 2017,p.8.....	118

## Resumen

El objetivo principal del SRI es velar por la correcta generación de tributos y su recaudación. Debido a esto el SRI implementó bajo las directrices de la OCDE el Informe Integral de Precios de Tránsito para los contribuyentes que tengan transacciones en el exterior, de tal manera se cumpla con el Principio de Plena Competencia y así garantizar la veracidad del impuesto causado y no exista el traslado de beneficios. Es necesario conocer el cambio que provocará la implementación de las acciones BEPS en nuestra normativa local, y así dar a conocer a los contribuyentes, consultores, asesores, estudiantes y cualquier usuario de la información.

Se realizó un caso para desarrollar el tema del trabajo de titulación, para tratar sobre los resultados de la evaluación de los precios de transferencia con el plan BEPS en Ecuador, para lo cual, se procedió a seleccionar una compañía obligada a realizar el informe sobre precios de transferencia. Es así como se presenta un hipotético estudio de precios de transferencia realizado a una exportadora camaronera. Se analizarán operaciones del exterior, así como análisis de mercado, sector externo, operaciones, competencia, riesgos asumidos para determinar cuál es el mejor método para reflejar el principio de plena competencia. Se utilizó el MOTC, Ecuador realiza un Main file y Local file que se rige por los lineamientos de la OCDE, pero aún no utiliza el reporte Country by Country. Ecuador es miembro del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con el fin de realizar intercambio de información.

**Palabras claves:** partes relacionadas; criterios de comparabilidad; principio de plena competencia; Servicio de Rentas Internas; acciones BEPS; archivo general; archivo local; reporte país por país; sustancia económica; intangibles; Foro Global OCDE

## **Introducción**

### **Formulación del Problema**

#### **Antecedentes.**

El Servicio de Rentas Internas es el encargado de gestionar la política tributaria bajo el marco de los principios constitucionales y garantizar la idoneidad recaudadora encaminada para cubrir las necesidades del país. Esta institución se origina a finales del siglo XX a partir de principios de justicia y equidad, en solución a la gran capacidad elusiva por parte de los contribuyentes en aquella época.

Desde sus inicios el Servicios de Rentas Internas se ha distinguido por ser una institución autónoma donde se definen políticas y habilidades de gestión, el cual ha concedido el manejo equilibrado, firme y con alta transparencia para tomar decisiones, y así aplicar en forma efectiva las normativas y parámetros tanto en su funcionamiento administrativo y legislativo.

El Servicio de Rentas Internas, (2018) indicó que:

Durante los últimos años se evidencia un enorme incremento en la recaudación de impuestos. Entre los años 2000 y 2006 la recaudación fue de 21.995 millones; mientras que en el período comprendido entre 2007 y 2013 la recaudación se triplicó, superando 60.000 millones de dólares. La cifra alcanzada por el SRI no se debe a reformas tributarias sino a la eficiencia en la gestión de la institución, a las mejoras e implementación de sistemas de alta tecnología, desarrollo de productos innovadores como la Facturación Electrónica, SRI móvil y servicios en línea.(p.1)

Esta institución con el pasar de los años reformó sus normativas para acrecentar los tributos en el estado ecuatoriano, para que estos mismos sean utilizados en el gasto público y así los contribuyentes vean sus impuestos empleados en el crecimiento del país, y por esto uno de los principios del SRI es “incrementar el cumplimiento voluntario a través de la asistencia y habilitación al ciudadano”.

La economía global es el mayor acontecimiento del nuevo milenio, los grandes cambios y avances que se originan en la tecnología de la información y la transferencia de datos, buscan desprender a las economías internas y eliminar los muros financieros entre los países para expandir las transacciones mercantiles de forma mundial, de esta manera optimizar la repartición de beneficios y capital a nivel mundial, para así reducir costos y estimular la inversión.

Frente a lo expuesto, los precios de transferencia son los valores pactados entre partes vinculadas, que deben ser evaluados bajo un contexto de mercado donde se cumpla el principio de plena competencia, el mismo que procura realizar una comparabilidad basada en criterios que ejecutada por un método definirá la similitud de las operaciones y así determinar la fiabilidad de las transacciones entre relacionadas.

A finales del siglo XX se empieza con la regulación de los denominados precios de transferencia en el estado ecuatoriano con una modificación al art. 91 del Código Tributario, sustituido por el art. innumerado después del art. cuatro de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), en la cual faculta al Servicios de Rentas Internas a regularizar las transacciones entre partes vinculadas en la transferencia de bienes y servicios que contengan efectos tributarios.

Este efecto se realizará bajo la facultad determinadora de forma directa, cuando los ingresos que se realicen entre partes vinculadas no se constituyan en base del principio de plena competencia, es decir, el valor pactado ya sea por importación o exportación de bienes y servicios se hayan realizado a valores inferiores o superiores al de un mercado que mantenga transacciones similares.

Es necesario mencionar que la normativa tributaria hace referencia a la identificación de partes vinculadas con la publicación del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde indica de forma general cuales serán consideradas partes vinculadas; durante la primera década del siglo XXI el Servicio de Rentas Internas realizó cambios en la normativa sobre Precios de Transferencia (2017).

Con la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (2014) se realizaron cambios importantes en la normativa tributaria y se reformó la materia de precios de transferencia que siguen los lineamientos de la OCDE, donde se define el principio de plena competencia, se determinan los ajustes por precios de transferencia, se establecen los riesgos de comparabilidad; así como la accesibilidad a consultas vinculantes que otorga la Administración Tributaria.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) consta con 35 países miembros. Fundada en 1961, busca impulsar directrices que aumenten el bienestar económico y social en el mundo. La OCDE cuenta con un foro en el que los gobiernos de los países miembros comparten sus casos e investigan

posibles soluciones a dilemas frecuentes. Su principal ocupación es entender los causales del cambio económico, ambiental y social.

Además, valoran la productividad y evalúan los flujos globales del comercio e inversión. Examinan y relacionan datos para elaborar pronósticos de tendencias. Dentro de un extenso rango de temas de políticas públicas, la OCDE, establece parámetros internacionales. Es así como en el 2012 reconocen la necesidad de eliminar las dobles imposiciones producto de la interacción de los sistemas fiscales nacionales que perjudican el crecimiento económico mundial y así lograr credibilidad en los gobiernos y confianza en las empresas.

Hay que considerar que el efecto de lo antes expuesto ha perjudicado a los gobiernos porque deben enfrentar menores ingresos y les resulta injusto que grandes empresas declaren ingresos muy bajos y por ende tributen pequeñas cantidades de dinero, así también las empresas ya que perjudican a las demás que se dedican a su misma actividad dejándolas en desventaja competitiva.

Desde los años 20 se ha reconocido una doble imposición por la interacción de sistemas fiscales y aunque los países desde hace mucho tiempo vienen trabajando en la eliminación de la doble imposición, existen lagunas en sus normas actuales. De esa forma la OCDE inicia el Proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios»).

Deloitte, (2015) para definirlo indicó que: **Erosión de la base fiscal** ya que plantean “estrategias de planeación tributaria que explotan brechas y disparidades en las normas tributarias para “desaparecer” las utilidades para efectos tributarios. **Transferencia de beneficios** porque establecen estrategias de planeación tributaria que buscan ubicar las utilidades donde hay poca o nula actividad real, pero los impuestos son bajos, dando resultado a una tributación efectiva baja o inexistente”.(p.7)

Es así como para Julio del 2013 se establecen las 15 acciones del proyecto, se enuncian las tres en las que se enfocará esta tesis: 8) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor – Riesgos y Capital, 9) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor –Otras transacciones de alto riesgo. 10) Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

Ernst & Young, (2015) hizo hincapié en el “entorno post-beps”, enfatizó en “la importancia de centrarse en la implementación de las recomendaciones BEPS de forma consistente y coherente, siguiendo el impacto tanto en la doble no imposición como en la doble imposición” (p. 01). Por este motivo se trabajará en la vigilancia de ese tema hasta 2020.

Ecuador en el 2010 emite según Decreto Ejecutivo No. 374 un reglamento para modificar la normativa de los precios de transferencia entre partes vinculadas, el mismo que está vigente hasta la actualidad. Este reglamento trata sobre los requisitos que las empresas deben cumplir además de la presentación de anexos, informes y demás documentos relativos a los precios de transferencia.

Al siguiente año, de manera complementaria, con la Resolución No. NAC-DGERCGC11-00222 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No. 471 se determinó la lista de países y jurisdicciones considerados como paraísos fiscales y Regímenes Fiscales preferentes reformando así una resolución del 2008 donde ya establecían esto.

Otra medida tomada en el país fue que se adoptó el Principio de Plena Competencia como base de la normativa y como referencia técnica de las directrices en cuanto a precios de transferencia a empresas multinacionales aceptadas por la OCDE. Actualmente se encuentra vigente en el artículo 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno como referencia.

En el año 2015, con la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00455 publicada en el Registro Oficial No. 511 con fecha 27 de mayo por el Servicio de Rentas Internas se estableció si dentro de un mismo periodo fiscal se hayan efectuado operaciones con partes relacionadas por un monto acumulado superior a USD 3'000.000,00 deberán presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. Si tal monto es superior a USD 15'000.000,00, dichos sujetos pasivos deberán presentar adicionalmente al Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, el Informe Integral de Precios de Transferencia para justificar el Principio de Plena Competencia.

### **Definición del problema**

En la mayoría de países existen diversas normativas impositivas y la aplicación de estas dependen de las transacciones que se realizan en distintas partes del mundo. Las administraciones tributarias de cada país han adoptado un modelo globalizado de lineamientos otorgado por la Organización para la Cooperación y el

Desarrollo Económicos (OCDE), emitido en el 2013 llamado “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” que contiene 15 acciones. La OCDE trabajó en este proyecto con el objetivo de establecerlo en todos los países y así cumplir con el Principio de Plena Competencia (*Arm's Length*) buscando mejorar el resultado de la contribución de las compañías en sus pagos de impuestos, y así, cada país puede beneficiarse de una eficaz recaudación de tributos.

El Servicio de Rentas Internas efectúa sus análisis y/o revisiones bajo el supuesto de que las transacciones que efectúa el Sector Exportador con sus partes vinculadas carecen del Principio de Plena Competencia, es decir que podría existir una manipulación en la transferencia de beneficios y violentaría el art. 16 del Código Tributario que desde el 2005 a la fecha, establece: “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. De esta manera al formalizar los precios de venta por debajo de los precios comparados en el mercado a países considerados como paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, se realizaría un traslado de las utilidades que deberían generar tributos como lo establece el artículo antes mencionado en el Ecuador. Servicio de Rentas Internas, (2005) (p.4).

Estas transacciones que son cargadas y presentadas al SRI mediante el formulario 101 de Impuesto a la Renta de cada periodo fiscal, son base para determinar el ajuste sobre operaciones con partes vinculadas, al compararlos con precios establecidos con terceros, estas diferencias identificadas por la Administración Tributaria que se antepone al Principio de Plena Competencia, y se identifican por el método del precio comparable no controlado exigido por el SRI para el sector exportador.

En el caso de las importaciones entre partes vinculadas que eluden el Principio de Plena competencia intencionadamente hacen que sus compras traídas del exterior, relevantes para el giro del negocio, sean de cuantiosos valores. De esta manera al tener una importación significativa y relevante para la declaración mensual la utilizan como crédito tributario. En el formulario 104 se presenta esta información en los casilleros 504-505 “Importaciones de bienes gravadas tarifa diferente de cero” y de esta manera lograr reducir significativamente el valor de los tributos a pagar o incluso generar una declaración sin valor a pagar y que además cuente con Crédito tributario para el próximo mes por concepto de adquisiciones que se encuentra en los casilleros 615-617 del mismo formulario.

Las diferencias que yacen en las normativas tributarias de cada país, hacen que el Ecuador procure manejar los precios de transferencia que se establecen en el territorio local e internacional con un meticuloso control. La Administración Tributaria del Ecuador debe identificar el tipo de información que proporciona el contribuyente, así como los métodos que se deben utilizar apropiadamente para comparar la información y valorizar las susceptibilidades que podrían generar económicamente los comportamientos y lineamientos adoptados para tratar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

### **Justificación**

Esta tesis se justifica en el ámbito social ya que resulta importante dar a conocer el posible impacto de implementar el modelo de la OCDE en las transacciones de las compañías del Ecuador con sus respectivas partes vinculadas y así eliminar la evasión de impuestos con transacciones modificadas para ese fin. De esta manera se podría lograr una mayor recaudación de impuestos y contribuir al sostenimiento del gasto público que es el objetivo principal de la creación y recaudación de los mismos. Al existir un mayor ingreso por impuestos el presupuesto podría modificarse destinando más recursos monetarios a obras públicas; construcción, reconstrucción o reparación de albergues, escuelas, hospitales; así como invertir en las áreas de salud y educación.

También se lograría moderar la crisis. Así se reconocería que la política fiscal y la política económica pueden ir de la mano, un ejemplo de esto es la teoría de los estabilizadores automáticos. Los estabilizadores automáticos son elementos de los presupuestos públicos ya sea por gastos o por ingresos que responden libremente a los cambios cíclicos de la actividad económica sin que intervenga ninguna decisión voluntaria de la autoridad fiscal. Un ejemplo de estabilizadores automáticos relacionado directamente con este proyecto por el lado de los Ingresos en el Presupuesto General del Estado son los impuestos progresivos como el impuesto a la renta de las personas naturales y jurídicas.

Asimismo, al lograr mayor transparencia en las declaraciones al Fisco presentadas por las empresas se obtendría una redistribución de la renta más real. Ya que si el giro transaccional de una compañía es grande significa que su capacidad económica también lo es y por ende su obligación de pagar tributos debe ser acorde a ella.

No solo el Estado ni su Presupuesto se verían beneficiados, si analizamos la situación a un micro nivel los trabajadores de las compañías recibirán un mayor valor por utilidades y habrá un mayor flujo de efectivo en el país.

Esta tesis se justifica en el ámbito empresarial porque busca aclarar, para las empresas que manejan precios de transferencias, que el proyecto de la OCDE con su plan de 15 Acciones podría originar una variación en el pago de impuesto a las ganancias, y así cuando llegue a normarse esta aplicación puedan evitar sanciones por incumplimiento de las mismas.

Las empresas dedicadas a la misma actividad posicionadas en el mercado estarán en igualdad de condiciones que las que utilizaban a sus partes relacionadas para la elusión de impuestos.

Al mejorar la situación económica del país llegará la inversión extranjera motivada por el crecimiento del producto interno bruto del país. Fin logrado por una regularización fiscal que muestra políticas tributarias transparentes y favorecedoras para la inversión. Algunos de los beneficios que trae consigo la inversión extranjera son: creación de empleos, transferencia de tecnología, crecimiento de capital y ampliación de mercados.

Esta tesis se justifica en el ámbito académico puesto que, como estudiantes de la carrera de Contabilidad y Auditoría el evaluar las acciones sobre precios de transferencia con el modelo de convenio tributario de la OCDE nos permitirá demostrar los conocimientos adquiridos durante nuestra estancia en la carrera mediante la aplicación de los mismos.

El Plan de Acciones de la OCDE aún es un tema en el que la mayoría de información se encuentra en inglés, esta tesis podría servir como guía de estudio para los estudiantes que cursen materias de tributación o relacionados interesados específicamente en precios de transferencia, así podría servir como base de estudio y tan solo deberían complementar con las actualizaciones que se hayan venido presentando.

Por otro lado, podría servir como lineamiento para plantear futuros temas de tesis o ahondar en partes específicas del mismo ya que por ser un tema reciente tiene muchas líneas de estudio que podrían considerarse para realizar trabajos de titulación. No solo para compañeros sino también podría ayudar a lectores interesados en el tema ya sean estudiantes o empresarios que manejen precios de transferencias y desconozcan completamente el Plan de Acciones de la OCDE y su

incidencia en las normas tributarias o necesiten una actualización de cuán integrado está dicho Plan en el país.

## **Objetivos**

### **Objetivo General.**

Evaluar las acciones sobre precios de transferencia con el modelo de convenio tributario de la OCDE en la normativa tributaria ecuatoriana.

### **Objetivos Específicos.**

- Comparar la normativa local con la implementación del modelo de la OCDE y sus posibles cambios.
- Analizar el efecto de la implementación del modelo de la OCDE.
- Presentar los beneficios que pueda lograr la Administración Tributaria del Ecuador con la implementación del modelo BEPS.
- Concluir con la valoración del modelo BEPS, en una compañía del Ecuador que apliquen Precios de Transferencia.

## **Delimitación**

Evaluar si las implementaciones establecidas en el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios del modelo de la OCDE, representarán cambios significativos en la normativa local al momento de su aplicación. Los gobiernos deben afrontar menores ingresos, aumento en los costos y gastos y tener que superar una pared tributaria que es la recaudación de tributos que deben sustentar la inversión pública, siendo así un importante ingreso para el Ecuador.

Una de las dificultades que tiene el SRI es la cultura de evasión de tributos que tienen los contribuyentes, debido a eso, la Administración Tributaria implementa controles para las compañías, el mismo que cuenta con un sistema neutral y equitativo que contiene diferentes modos para controlar todo tipo de transacciones e información crucial de cada compañía. La Administración Tributaria tiene el arduo trabajo de educar a los contribuyentes a tal punto de que sus operaciones se realicen de manera transparente para así mantener la economía del país.

La OCDE en el 2015 en su plan de acción indicó que OECD, (2015):

“Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la

conducta de las mismas. En su caso, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia para evitar la asignación de beneficios en emplazamientos que no contribuyen a la generación de dichos beneficios, esto determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitirán ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia” (p.34).

La aplicación de las acciones BEPS trae consigo beneficios para la Administración Tributaria en la recaudación de impuestos, ya que al adoptar el Principio de Plena de Competencia se convierte en la piedra angular de la normativa para Precios de transferencia del país, es decir, mantener la mejor percepción de las transacciones que realizan los contribuyentes con terceros y sus partes vinculadas, combinados con los convenios internacionales vigentes que son necesarios para prescindir o disminuir la doble imposición de los beneficios.

Los convenios tributarios son los instrumentos jurídicos que ejecutan dos o más gobiernos estatales para impulsar el intercambio de bienes y servicios, en el Ecuador existen 18 convenios internacionales con países de Europa, Asia y América, estos convenios se realizan con el fin de incentivar la inversión extranjera y así dar pie que exista plazas de empleos para los ecuatorianos y el Producto Interno Bruto se incremente en el Ecuador.

La transparencia en las transacciones que realizan las compañías con partes vinculadas muchas veces es información distorsionada, es decir, carecen del Principio de Plena Competencia y esto genera que la Administración Tributaria deba obtener la mayor información veraz y transparente, con el fin de tener controlada toda transacción que realicen las compañías con sus partes relacionadas.

Para ello el SRI gestiona la realización: **Información reportada es distorsionada, flujos de fondos son distorsionados, para los reportes macroeconómicos.**

### **Limitación**

Empezar un trabajo tan importante dentro de la vida académica, debe traer una fuerte demanda de tiempo y paciencia. Sin embargo, cuando se inicia el proyecto

de titulación, no solo corresponde tener clara la idea de dedicación y esfuerzo que exige; sino que al haber escogido un tema donde la mayoría de información se encuentra en inglés, se entiende que habría un grado de dificultad adicional por nuestra elección. La información de un tema tan nuevo y poco aplicado tanto en el Ecuador como en Latinoamérica, es preocupantemente escasa en algunos casos, y en otros alarmantemente extensa; si a esto se le suma el limitante idiomático podríamos decir que es todo un reto.

### **Preguntas de Investigación**

#### **Pregunta principal.**

¿Qué efecto provocará la implementación del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios del modelo de la OCDE para el fisco y para las compañías que estén obligadas a realizar el Informe de Precios de Transferencia?

#### **Preguntas complementarias.**

¿Cuáles son los cambios que existen entre la implementación total del modelo de la OCDE sobre Precios de Transferencia y el tratamiento actual de los mismos en el país?

¿Cuán beneficioso es la implementación de las acciones BEPS para la Administración Tributaria?

¿Cuál es el impacto tributario en las compañías ecuatorianas que aplican Precios de Transferencia utilizando el modelo brindado por la OCDE?

#### **Resumen**

El SRI es una institución cuyo objetivo principal es velar por la correcta generación de tributos y su recaudación, para que estos sean utilizados en la inversión pública. Debido a esto el SRI hace unos años atrás implementó bajo las directrices de la OCDE el Informe Integral de Precios de Transferencia para los contribuyentes que tengan transacciones con partes relacionadas en el exterior, de tal manera se cumpla con el principio de Plena Competencia (*Arm's Length*) y así garantizar la veracidad del impuesto causado y no exista el traslado de beneficios. Uno de los problemas que conlleva este tema es la diversidad de normativas fiscales que existen en Latinoamérica y otras partes del mundo, con la finalidad de que la OCDE con las acciones BEPS establezca la unitariedad para este tipo de transacciones y promueva el intercambio de información entre las partes.

El objetivo principal de esta tesis es conocer el efecto que provocará la implementación de las acciones BEPS en nuestra normativa local, y así dar a conocer a los sujetos pasivos, consultores, asesores, profesionales afines, estudiantes y cualquier usuario de la información, las medidas que deberán efectuar para cumplir con las disposiciones en su totalidad y no generar ninguna observación por parte del organismo de control.

## Capítulo 1: Fundamento Teórico

### Marco Teórico

En un informe realizado en el 2014, Picciotto, (2013) señaló que:

“El Plan de Acción BEPS propone 15 Puntos de Acción, de los cuales nueve son sobre asuntos substantivos y seis son aspectos de coordinación o procedimientos. El segundo incluye en primer lugar una investigación sobre la Economía Digital, que será, en efecto, una prueba de si los otros puntos de acción pueden manejar efectivamente este asunto, de repente si son complementados por impuestos indirectos. Otro es la recolección de mejores datos sobre el alcance de la elusión de impuestos a nivel internacional. Dos más están relacionados a la transparencia: el desarrollo de disposiciones modelos para la divulgación de estrategias de “planificación fiscal agresiva” y para mejorar los requisitos de documentación de precios de transferencia.” (p.5).

Un breve resumen del plan de 15 Acciones facilitado por la OCDE, (2018) es el siguiente:

#### **Plan de Acciones BEPS.**

##### **Acción 1 - Abordar los retos de la economía digital para la imposición.**

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.

**(i) Creación de coherencia internacional en el impuesto de sociedades. La globalización implica que las políticas nacionales, incluyendo la política fiscal,**

**no pueden diseñarse aisladamente** La política fiscal es un atributo básico de la soberanía, y cada país tiene el derecho a diseñar su sistema impositivo del modo que considere más adecuado. Al mismo tiempo, la creciente interconexión de las economías nacionales ha puesto de relieve que la interacción entre las normativas fiscales nacionales puede dar lugar a lagunas. Por lo tanto, existe la necesidad de complementar las normas para evitar la doble imposición con un conjunto fundamentalmente nuevo de normas diseñadas para crear una coherencia internacional en el impuesto de sociedades.

**Se han identificado cuatro asuntos principales:**

**El informe BEPS (OCDE, 2013a) reclama el desarrollo de “instrumentos para eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje”.** Los mecanismos híbridos pueden terminar creando una doble imposición no deseada o un aplazamiento a largo plazo de la imposición mediante, por ejemplo, la creación de dos deducciones para un solo préstamo, la generación de deducciones sin las correspondientes inclusiones de renta o el mal uso de las deducciones por doble imposición internacional y de la exención de las participaciones transfronterizas. Las leyes nacionales que permiten a los contribuyentes elegir entre el tratamiento impositivo de determinadas entidades nacionales y extranjeras podrían facilitar la utilización de mecanismos híbridos. Aunque puede ser difícil determinar qué país ha perdido, de hecho, los ingresos fiscales, pues se han cumplido las leyes de cada país implicado, hay una reducción del total de impuestos pagado por todas las partes implicadas en general que perjudica la competencia, la eficiencia económica, la transparencia y la imparcialidad. (pp.17-18)

**Acción 2 - Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.**

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por

pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable. Un área que la OCDE no ha atendido especialmente en el pasado es la de las normas sobre las CFC. Una de las fuentes de preocupación acerca de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residente. Para solventar este problema se han introducido normas sobre CFC y contra otros tipos de aplazamiento en muchos países. Sin embargo, la normativa sobre CFC de muchos países no siempre combate la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo integral. Además, aunque las normas sobre las CFC en principio suponen la inclusión en el país de residencia de la empresa matriz última, también tienen efectos indirectos favorables en los países de origen porque los contribuyentes no tienen (o tienen menos) incentivos para trasladar los beneficios a una tercera jurisdicción con bajo nivel impositivo. (pp.18-19)

### **Acción 3 - Refuerzo de la normativa sobre CFC.**

**Otro punto que genera preocupación sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es la excesiva deducción de intereses y otros gastos financieros.** Las deducciones de gastos financieros pueden dar lugar a una doble exención tanto en situaciones de inversión entrante como saliente. Desde la perspectiva de la inversión entrante, la preocupación relativa a la deducción de los gastos financieros tiene que ver sobre todo con los préstamos por una entidad vinculada y no residente que se beneficia de un régimen fiscal favorable (de baja imposición) para crear excesivas deducciones en forma de interés para el prestatario sin la correlativa inclusión de los correspondientes ingresos por el prestamista. El resultado es que los pagos por intereses se deducen de la base imponible de las

empresas implicadas, mientras que el ingreso goza de un trato favorable o no se grava en absoluto para el cedente del capital, siendo incluso posible que este efecto se produzca, aunque el grupo como tal no tenga (o tenga muy poca) deuda con terceros. Desde la perspectiva de las inversiones salientes, puede que una compañía se endeude para financiar la generación de un ingreso que está exento o que se puede diferir, gozando por lo tanto de una deducción corriente por gastos financieros en tanto que el ingreso correspondiente se aplaza o exonera. Habría que tener en cuenta, por consiguiente, en las normas que regula la deducción de gastos financieros, que los intereses entre partes vinculadas puede que no estén sometidos a una imposición completa o que la deuda subyacente pueda ser utilizada para reducir inadecuadamente la base imponible del prestatario o para generar un diferimiento o incluso una exención de los ingresos. Surgen problemas parecidos cuando consideramos los pagos deducibles por otras transacciones financieras, como las garantías financieras y de rendimientos, instrumentos derivados, seguros cautivos u otro tipo de contratos entre aseguradoras, especialmente en el contexto de los precios de transferencia. (p.19)

**Acción 4 - Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.**

Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC.

**Los regímenes preferenciales siguen siendo una área clave de presión.** En 1998, la OCDE publicó un informe (OCDE, 1998) sobre prácticas tributarias perjudiciales basado hasta cierto punto en la constatación de que una “carrera de

igualación a la baja” se traduciría en última instancia en que los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas móviles se igualarían a cero en todos los países, fuera este o no el objetivo de política tributaria que un país determinado tratase de alcanzar. De hecho, acordar un conjunto de reglas comunes podría ayudar a los países a preservar su soberanía en las decisiones en materia tributaria. Las preocupaciones políticas subyacentes expresadas en el Informe de 1998 en cuanto a la “carrera de igualación a la baja” en la base del impuesto sobre rentas móviles son tan relevantes hoy como lo fueron hace 15 años. Sin embargo, la “carrera de igualación a la baja” a menudo toma hoy en día menos la forma tradicional de regímenes bien delimitados y se produce más en forma de reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos (tales como ingresos de actividades financieras o de cesión de intangibles). El informe de BEPS solicita propuestas para desarrollar “soluciones que combatan más eficazmente los regímenes perniciosos, teniendo en cuenta factores tales como la transparencia y la sustancia.” En cumplimiento de este objetivo, se reorientará el trabajo del Foro sobre prácticas tributarias perniciosas para desarrollar soluciones más eficaces. (p.20)

**Acción 5 - Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

**(ii) Reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales. Las normas actuales funcionan bien en muchos casos, pero necesitan que se las adapte para impedir la BEPS que resulta de las interacciones entre más de dos países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales.** La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el

desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia. Las cifras de inversión extranjera directa (IED) muestran la magnitud del uso de determinados regímenes para canalizar las inversiones y la financiación entra-grupo de un país a otro a través de estructuras de cartera. Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente.

**Las actuales normas fiscales nacionales e internacionales deben ser modificadas con el fin de alinear más estrechamente la atribución de los ingresos con la actividad económica que los genera. El abuso de convenio es una de las fuentes de preocupación sobre la BEPS más importante.** El comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya incluye una serie de ejemplos de disposiciones que podrían utilizarse para abordar situaciones de “*treaty-shopping*” (búsqueda del tratado más favorable), así como otros casos de abuso de convenio que pueden dar lugar a una doble exención. Disponer de cláusulas estrictas contra el abuso de convenios, junto con el ejercicio de la potestad tributaria bajo las leyes internas, son elementos que contribuirán a restaurar la imposición en la fuente en un número de casos. (pp.21-22)

#### **Acción 6 - Impedir la utilización abusiva de convenio.**

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

**La definición de establecimiento permanente (EP) debe ser revisada para impedir abusos.** En muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre EP en caso de agentes permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imposables en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local. En muchos casos, esto ha llevado a las empresas a

sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por “mecanismos de comisión” que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas de EP. (p.22)

#### **Acción 7 - Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.**

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio.

**Los precios de transferencia y el respeto al principio de libre concurrencia son un tema primordial.** Las normas sobre precios de transferencia sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre aquellos países en los que la empresa ha hecho negocios. En muchos casos, las normas existentes de precios de transferencia, basadas en el principio de libre concurrencia distribuyen los ingresos de las multinacionales entre jurisdicciones tributarias de manera eficaz y eficiente. En otros casos, sin embargo, las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición. Ello se produce casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobre-capitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes.

**En ocasiones se proponen sistemas alternativos para la distribución de los ingresos, incluyendo los sistemas basados en fórmulas.** Sin embargo, la importancia de una acción concertada y las dificultades prácticas para lograr un acuerdo sobre el nuevo sistema y para una implementación consistente en todos los países se traducen en que, más que intentar sustituir el sistema actual de precios de transferencia, la mejor opción es abordar directamente los defectos en el sistema actual, en particular respecto a los retornos relacionados con activos intangibles,

riesgo y sobre-capitalización. Sin embargo, algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena concurrencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización para hacer frente a estas deficiencias. (pp.22-23)

**Acción 8 – Intangibles.**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes. (p.23)

**Acción 9 – Riesgos y capital.**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros. (p.24)

**Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo.**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y (iii) proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal.

**(iii) Garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad. Impedir la erosión de la base imponible y el**

**traslado de beneficios requiere transparencia a diferentes niveles.** A pesar de los progresos en materia de transparencia que se han conseguido gracias al Foro global sobre transparencia e intercambio de información, se ha puesto de manifiesto la necesidad de un enfoque más holístico cuando se trata de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo cual implica más transparencia en diferentes frentes. Es necesario mejorar la recopilación de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Los contribuyentes deben revelar información más específica acerca de sus estrategias de planificación fiscal, y los requisitos de documentación sobre precios de transferencia deben ser menos onerosos y más específicos.

**Es fundamental mejorar la disponibilidad de los datos y el análisis de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo el control de la implementación del Plan de acción.** El informe BEPS (OCDE, 2013) señala que existen varios estudios y datos que indican que hay una desconexión creciente entre el lugar donde se llevan a cabo las inversiones y las actividades que generan valor y el lugar donde se declaran los beneficios a efectos fiscales. El informe BEPS señala que hay que seguir trabajando para evaluar este tipo de estudios, para el desarrollo de medidas apropiadas a la escala y efectos de las conductas de erosión de base imponible y de traslado de beneficios, y para controlar el impacto de las medidas adoptadas en el marco del Plan de acción para tratar de solucionar BEPS. Ello debe incluir técnicas basadas en resultados que busquen medidas de la asignación de ingresos entre jurisdicciones en relación con las medidas de las actividades que generan valor, así como otras técnicas que se pueden utilizar para hacer un seguimiento de los problemas específicos identificados en el Plan de acción. En consecuencia, es importante identificar los tipos de datos que los contribuyentes deberían proporcionar a las administraciones tributarias, así como las metodologías que se pueden utilizar para analizar estos datos y evaluar las posibles consecuencias económicas de los comportamientos y las medidas adoptadas para tratar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (pp.24-25)

**Acción 11 - Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.**

Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y

garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente. Ello implicará el desarrollo de análisis económicos de la magnitud e impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (incluidos los efectos inducidos entre países) y las medidas para hacerle frente. El trabajo implicará también la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, IED y balanza de pagos) como en datos a nivel micro (por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas.

**Se necesitará también transparencia sobre ciertas transacciones/ planificación fiscal.** Las administraciones tributarias no disponen a menudo de información completa y relevante sobre las estrategias de planificación fiscal. Sin embargo, la disponibilidad de información específica, completa y temporánea es esencial para permitir que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo. Aunque las auditorías fiscales siguen siendo una fuente clave de información relevante, padecen una serie de limitaciones y carecen de herramientas adecuadas para la detección temprana de las técnicas de planificación fiscal agresiva. Pueden ser útiles en este sentido las medidas destinadas a mejorar el flujo de información sobre los riesgos fiscales hacia las administraciones tributarias y los responsables de la política fiscal (“iniciativas de revelación”). Otras medidas potencialmente útiles incluyen programas de cumplimiento cooperativo entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. (pp.25-26)

**Acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales

el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

**La transparencia incumbe también a los precios de transferencia y a los análisis de la cadena de valor.** Una cuestión clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Ello socava potencialmente la aplicación del principio de libre competencia y aumenta las oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En muchos países, las administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión “panorámica” de la cadena de valor global del contribuyente. Además, las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conducen a costes administrativos significativos para las empresas. En ese sentido, es importante que las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones. (pp.26-27)

**Acción 13 - Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.**

Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la Administración Tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.

**Las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben ser complementadas con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios.** Un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible. Por consiguiente, se realizarán trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del

convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo, se tendrá en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante. (p.27)

**Acción 14 - Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.**

Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos.

**(iv) Del acuerdo político a la normativa tributaria: la necesidad de una implementación rápida de las medidas. Existe la necesidad de considerar formas innovadoras para implementar las medidas resultantes del Plan de acción de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios** El cumplimiento de las acciones incluidas en el Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios dará lugar a una serie de resultados. Algunas acciones darán lugar probablemente a recomendaciones relacionadas con disposiciones legales internas, así como a cambios en los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y a las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE. Probablemente, otras acciones darán lugar a cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este es el caso, por ejemplo, de la introducción de una disposición anti-abuso de convenio, de los cambios en la definición de EP, de los cambios en las disposiciones sobre precios de transferencia y de la introducción de nuevas disposiciones en el Convenio en relación con los desajustes por mecanismos híbridos. Los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no serán directamente efectivos sin las correspondientes enmiendas de los convenios fiscales bilaterales. Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido. (pp.27-28)

**Acción 15 - Desarrollar un instrumento multilateral**

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las

jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. (pp.28-29)

Picciotto también enfatizó que:

“El Plan busca restaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales” a través de la modificación de reglas tributarias “para alinear más la asignación de ingresos con la actividad económica que generan estos ingresos”. Propone hacer eso no con cambios a ninguna regla en particular, sino a través de disposiciones anti abusos. Acción 6 se refiere bastante ampliamente al desarrollo de disposiciones de modelos de tratado, así como recomendaciones para reglas nacionales. Desde hace tiempo, el modelo de tratado ha sido ineficaz para prevenir la doble no-imposición, más que todo porque ni el texto ni el comentario contienen un pronunciamiento claro de que se tiene que pagar impuestos sobre todos los ingresos en algún lado y los tribunales nacionales no han querido usar reglas domésticas anti abusos para anteponerse a reglas de tratados (ni usarlas para interpretarlas). Se podría remediar eso si se incluyeran disposiciones anti abusos adecuadas en el modelo de tratado mismo, o mejor aún en el tratado multilateral concebido en el Plan de Acción. Sin embargo, las empresas probablemente se opondrían a esta medida, con el argumento que disposiciones anti abuso generales crearían incertidumbre. Presuntamente, para evitar eso, el Plan se refiere a cláusulas anti abusos “concisas”.(p.7)

Ramos (2015) señaló que:

“En el camino hacia la globalización económica el escenario impositivo internacional ha sufrido también un proceso evolutivo, aunque bifurcado. Los sistemas fiscales de las distintas jurisdicciones siguen, básicamente, los principios fundamentales de dos modelos clásicos: el sistema de la residencia y el sistema territorial. El primero, adoptado por la gran mayoría de países (v.gr. Perú, Estados Unidos, Alemania, Colombia, etc.), especialmente— aunque no en forma exclusiva— por las economías desarrolladas y emergentes,

supone aplicar el impuesto sobre la renta de los residentes tomando como base imponible las ganancias de fuente mundial, esto es, tanto las rentas de fuente nacional como las obtenidas en el extranjero. De otro lado, existen jurisdicciones fiscales, aunque ciertamente cada vez menos (v.gr. Panamá o Uruguay), que adoptan el segundo sistema, denominado territorial, en tanto únicamente gravan a sus residentes por sus rentas de fuente nacional, quedando desgravadas las rentas obtenidas en el exterior”.(p.377)

### **Marco Conceptual**

Para efectos de esta tesis se comienza con la definición de los precios, utilidades, o valores normales de mercado. Según Gerardo Pérez y Cotapos Marín, (2016), los precios son “los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables”(p. 12). A partir de esta definición el Grupo Aele, (2009) definió los precios de transferencia como “las retribuciones obtenidas por la transferencia de bienes, intangibles, prestación de servicios y prestamos entre empresas vinculadas”(p.1). Además, añadió que “el concepto y definición de precios de transferencia es relevante tanto para la economía de los negocios como para fines tributarios.”

Para terminar de comprender la definición de precios de transferencia se debe saber qué son y a quiénes se considera empresas vinculadas o relacionadas. Díaz, (2017) definió que “en materia de precios de transferencia, se consideran partes relacionadas aquellas en las que una persona natural o sociedades participan directa o indirectamente en la administración, dirección, control o capital de otra persona natural o sociedad”(p.14).

Y en la normativa ecuatoriana, específicamente en la Ley Orgánica de Régimen Tributario en el artículo innumerado seguido del artículo cuatro define a las partes relacionadas como:

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

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

1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.

4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos”. SRI, (2015)(p,2)

Así como también el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica:

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

1) Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

2) Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.

3) Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.

4) Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital”. SRI, (2013)(p.1)

Entonces, se podría decir que la definición de precios de transferencia considera las transacciones internacionales (transfronterizas, importaciones, exportaciones) con partes vinculadas, es decir, que una empresa residente o domiciliada en Ecuador mantiene operaciones con otra empresa relacionada no residente ni establecida en Ecuador.

La OCDE también definió los precios de transferencia como “los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos y propiedad intangible, o provee servicios a empresas asociadas” OECD, (2015)

La importancia de los precios de transferencia se debe a que el comercio transfronterizo en el mundo se realiza en su mayoría entre empresas vinculadas multinacionales y esto es precisamente lo que preocupa a las Administraciones Tributarias en el mundo; ya que al tener control sobre ambas partes hace posible en casi todos los casos la evasión fiscal.

Meza, (2013) remarcó “las transacciones entre partes relacionadas son la forma más directa de aligerar la carga tributaria de una empresa transfiriendo utilidades o pérdidas de un país a otro” (p. 1), así mismo, Barbosa, (2015) señala en cuanto a las transacciones controladas que “por medio de los precios de transferencia se pueden manipular los ingresos, costos y gastos y el impuesto sobre la renta es un impuesto que se paga al fisco según los ingresos devengados” (p. 6).

La evasión fiscal se da de manera muy simple, el *modus operandi* de estas empresas con partes vinculadas es pagar pocos impuestos en algunos países donde la carga impositiva sea mayor y generar las cuantiosas sumas de utilidades en países de bajo nivel impositivo; esta es su forma de drenar recursos de un país a otro.

Para regular estas transacciones entre relacionadas la OCDE propone el Principio de plena competencia *Arm's Length* “para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias.”

Según el artículo nueve del Modelo de Convenio Fiscal de la OECD, (2015), el Principio de Plena Competencia dispone:

“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 sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.(p. 44)

Se busca un ajuste de beneficios considerando los resultados que se hubiesen obtenido realizando las mismas operaciones, pero con empresas independientes. Los miembros de la OCDE así como otros países que han adoptado el principio de plena competencia saben que la propuesta propone una fiscalización más equitativa para multinacionales y empresas independientes. El principio no busca ventajas ni desventajas fiscales, la implementación del mismo pretende únicamente la transparencia de las operaciones entre relacionadas. Además, permite el crecimiento del mercado, así como de las inversiones internacionales.

Hernández, (2012) indicó que:

“Se busca anular el efecto de las llamadas “transacciones controladas”, que son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, normalmente no tendrán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.”

Pero según la OCDE, (2014) “hay quienes observan imperfecciones inherentes al principio de plena competencia ya que la consideración de empresas separadas puede que no tenga siempre en cuenta las economías de escala y la interrelación de actividades diversas generadas por la integración de empresas. Sin embargo, no existen criterios objetivos de general aceptación para distribuir entre empresas asociadas las economías de escala o los beneficios derivados de la integración”.

Usualmente las Administraciones Tributarias y los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información adecuada para aplicar el principio de plena

competencia, esto se debe a que el evaluar cómo serían las transacciones que realizamos entre asociadas si fuese con independientes no es fácil ya que exige una cantidad importante de datos difícil de acceder o difícil de interpretar o simplemente que no exista información relevante de empresas independientes sobre el caso en cuestión.

En las directrices de la OCDE se recomienda identificar el mercado tomando en consideración las siguientes características:

(a) Ubicación geográfica, (b) Tamaño (c) Grado de competencia (d) Posiciones competitivas relativas de compradores y vendedores (e) Disponibilidad de productos o servicios sustitutos (f) Niveles de oferta y demanda (g) Poder de compra del consumidor (h) Naturaleza y magnitud de regulaciones (i) Costos de producción (terrenos, mano de obra y capital) y de transporte (j) Mercado mayorista o minorista (y k) Época de las transacciones y ciclo del producto o servicio

Adicional a esto se deben considerar que:

“las estrategias de acuerdo a la posición competitiva, ventajas comparativas, asociaciones estratégicas, innovación, desarrollo de nuevos productos y servicios, grado de diversificación, aversión al riesgo, evaluación de cambios políticos, tributarios y laborales. La amplitud de estas estrategias y su temporalidad también son factores que pueden influir a la hora de determinar comparables de mercado”, según lo acotado por Contreras, (2017) (p.26).

Entonces podría decirse que para aplicar el principio de plena competencia se necesita aplicar juicios de valor ya que puede resultar difícil y en algunos es imposible por la carencia de datos.

Muchos han sido los países en América Latina que han adoptado el principio de plena competencia los cuales podremos enumerar países como (a) México, (b) Brasil, (c) Chile, (d) Argentina, (e) Venezuela, (f) Perú, (g) Colombia, (h) Costa Rica, (i) Ecuador, (j) Uruguay, (k) República Dominicana, (l) El Salvador, (m) Panamá, (n) Bolivia, (o) Honduras (y p) Guatemala, los cuales se podrán visualizar en la siguiente figura.

Con esto se demuestra que los países de América latina se encuentran interesados en detener la continua evasión fiscal por parte de las empresas con partes vinculadas que aprovechan a sus filiales para aminorar su carga tributaria y así dejar la mayoría de sus ganancias en países donde deban pagar menos impuestos.

Año	Países
1996-1997	 México  Brasil  Chile
1998-1999	 Argentina  Venezuela
2000-2001	 Perú
2002-2004	 Colombia  Costa Rica
2004-2007	 <b>Ecuador</b>  Uruguay  República Dominicana
2007-2010	 El Salvador  Panamá
2010-2012	 Bolivia  Honduras  Guatemala

*Figura 1 Países Latinoamericanos que han adoptado el Principio de Plena Competencia. Adaptado del trabajo de titulación de pregrado “Análisis del principio de plena competencia de las operaciones con partes relacionadas de la empresa Alamedaecu Comercio S.A. del periodo fiscal 2015 y carta diagnóstica que incluye la evaluación obtenida de precios de transferencia”, por D.Díaz, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito.*

La OCDE ofreció lineamientos tanto a las empresas que manejen precios de transferencia y a las Administraciones tributarias sobre la aplicación e interpretación del principio de plena competencia. El objetivo de esto es establecer “en la medida de lo posible, las consideraciones que deben tenerse en cuenta y describir, cuando sea posible, las practicas acordadas generalmente en la determinación de precios de transferencia para fines tributarios” OCDE, (2014).

La OCDE recomendó inicialmente tres métodos de precios de transferencia: (a) El método de precio comparable no controlado, (b) El método del costo incrementado y (c) El método del precio de reventa. A los que luego se añadieron dos más, estos son: (d) El método de distribución de utilidades (y e) El método de márgenes transaccionales de utilidad operacional.

El método de precio comparable no controlado consiste:

“en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencia entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de

las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.” OCDE, (2014) (p.78)

Podríamos decir que una de las ventajas de este método es que se centra en la comparabilidad de transacciones (el valor de venta de los productos o servicios negociados) y no en la comparabilidad de los sujetos intervinientes (activos, funciones y riesgos asumidos por cada parte analizada) lo cual es ideal para determinar el valor de mercado de *commodities* (zinc, oro, plata, cobre, petróleo, arroz, maíz).

También podrían mencionarse algunas desventajas, por ejemplo: a excepción de los *commodities* no suele encontrarse información pública confiable sobre los valores de mercado de las transacciones; y este método es inaplicable cuando se trata de bienes y servicios que lleven incorporado un intangible único o escaso.

En el segundo método propuesto por la OCDE, Método del costo incrementado indica que:

“parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados indirectamente a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado.

El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido unos acuerdos de puesta en común de equipos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios”. OCDE, (2014) (p. 87)

El método del precio de reventa indica que:

"se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el

precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización. OCDE, (2014) (p. 80)

El método de distribución de utilidades indica que:

“aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impulsadas en una operación vinculada, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones. El método de la distribución del resultado identifica en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los “resultados conjuntos”). Las referencias a los términos “resultados” y “beneficios” deben entenderse como aplicables igualmente a las pérdidas.” OCDE, (2014) (p. 113)

La ventaja más destacable de este método sobre los métodos tradicionales es que no necesita transacciones comparables, es decir que no se puedan identificar transacciones similares con partes independientes.

El método del margen transaccional de utilidad operacional indica que:

“estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada. Por tanto, el método del margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del coste incrementado y del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que resulte fiable, el método de margen neto operacional debe aplicarse de forma similar a como se aplican los métodos del precio de reventa o del coste incrementado. En concreto, esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando

como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia “comparables internos”. Cuando no sea posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (“comparable externo”), es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables”. OCDE, (2014) (p. 94)

En muchos países no es aceptado este método por lo que se corre el riesgo en dicho caso que la Administración Tributaria de ese país no lo reconozca, además de que no existe mucha información pública disponible.

### **Marco Referencial**

Debido al incremento en las importaciones y exportaciones y de las transacciones transfronterizas en general, “a partir del año 2014 los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que, no estando exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro de un mismo período fiscal hayan efectuado operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a Tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3.000.000,00)” deberán presentar los Anexos correspondientes según lo dispuesto en la normativa ecuatoriana. SMS, (2015) (p.2)

Uno de los tipos de empresas que mantiene estas operaciones son las compañías multinacionales o transnacionales que nacieron como consecuencia de la ampliación de los mercados. Y se podrían definir de la siguiente manera:

Ecured, (2018) “Son las que no solo se rigen en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países.” Capaces de ampliar su producción y operaciones a nivel global, movilizar o deslocalizar plantas industriales de un país a otro.(p.1)

“El término "multinacional" debe entenderse en lo que a mercado se refiere, no a la naturaleza de la compañía: de hecho, es habitual que se califique el término "multinacionales" de engañoso y se prefiera llamarlas "transnacionales", ya que, aunque operen en varios países, su sede y principales directivos, así como el origen de su estrategia y la administración en general, se tienen asiento en su país de origen sin ninguna influencia de sus filiales de ultramar” (p.1)

“Su filosofía tiene un concepto global: mantienen un punto de vista mundial en sus negocios sobre los mercados (clientes), servicios y productos, bajo el cual conciben al mundo entero como su mercado objetivo. Estas empresas se caracterizan por el empleo de trabajadores tanto del país de origen como del país en el que se establecieron.” Ecured, (2018) (p.2)

Al por Mayor, (2018) indico que:

Para ser más específicos, las empresas exportadoras e importadoras mantienen este tipo de transacciones a lo largo y ancho del mundo.

En el caso de las importadoras se caracterizan por ser “empresas que importan productos alimenticios, insumos para tecnología, computación, telefonía, electrodomésticos, textiles, indumentaria deportiva, decoración y todo un sinfín de productos que los países compran y venden.” Es decir que “Una empresa importadora es aquella que compra productos a fabricantes y/o productores de otro país, para introducirlos en otro.”(p.1)

Así también las que realizan actividades económicas que permiten la salida de bienes del territorio nacional a otros países para su uso y/o consumo se denominan Exportadoras.

Entre los principales productos no petroleros exportados de enero a abril en el país según el Ministerio de comercio Exterior están (a) banano, (b) camarones, (c) enlatados de pescado, (d) flores naturales, (e) extractos y aceites vegetales, (f) otras manufacturas de metales, (g) pescado, (h) otras maderas (e i) elaborados de banano; representados en el siguiente gráfico:

Como puede observarse en la gráfica Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones, (2018) el segundo producto con más porcentaje de exportación es el camarón. Sin duda, podemos enfocarnos en ese sector para explicar posteriormente cada uno de los métodos planteados por la OCDE y comparar el efecto que la aplicación que cada uno de estos produce.

## PRINCIPALES PRODUCTOS NO PETROLEROS EXPORTADOS 2018 (ENERO - ABRIL) MILLONES USD FOB

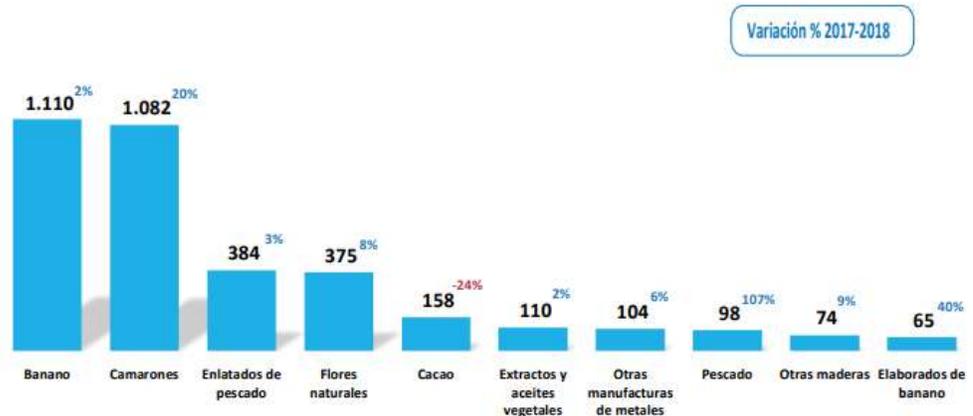


Figura 2 Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones(2018). Informe Mensual de Comercio Exterior. Recuperado de <https://www.comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/2018/05/Bolet%C3%ADn-Abril-2018-ilovepdf-compressed.pdf>

### Marco Legal

**Artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, su Reglamento y Resoluciones aplicables.**

**Artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. SRI, (2015)**

Art. (...1). - Precios de Transferencia. - Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.(p.28)

Art. (...2). - Partes relacionadas. - Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

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

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

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones. También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento. Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas. En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo. (pp.2-3)

Art. (...3).- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.(p.28)

Art. (...4). - Criterios de comparabilidad. - Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

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

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico. b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión; d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y, e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

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

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

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

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

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia. (pp.28-29)

Art. (...5). - 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. (p.29)

Art. (...6). - La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años. (p.29)

Art. (...7). - Operaciones con partes relacionadas. - Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a

determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América.

La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada. (p.31)

Art. 22.- Sistemas de determinación. - La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto. (p.31)

Art. 23.- Determinación por la administración. - La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente. La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

La Administración Tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

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

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

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

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso, la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen

simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la Administración Tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley.

Las normas de la determinación presuntiva podrán ser aplicables en la emisión de liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resolución de aplicación de diferencias, por parte de la Administración Tributaria, exclusivamente en los casos en los que esta forma de determinación proceda de conformidad con el artículo 24 y 25 de esta Ley, y de forma motivada por la Administración Tributaria, precautelando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y su realidad económica. En el desarrollo del procedimiento administrativo se deberá garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, constitucionalmente establecidos.(p.31-33)

#### **Artículos del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. SRI, (2015)**

Art. (...1). – Paraísos fiscales. - A efectos de establecer; modificar o excluir de la lista de países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados, considerados paraísos fiscales la Administración Tributaria considerará sus análisis técnicos respectivos. En caso de haberlas, también considerará las recomendaciones del Comité de Política Tributaria.(p.3)

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

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o

de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.

3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.

4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

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

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.(p.2)

Art. 28.- Gastos generales deducibles. – (.....)

16. Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría. - La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

Para efectos de este artículo se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.

No será aplicable este límite para el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultoría en virtud de su propio límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, para el caso de regalías, el porcentaje de deducibilidad para estos contribuyentes será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto en el inciso anterior.

En caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable; para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa. Tampoco se observarán estos límites cuando el prestador del servicio o beneficiario de la regalía sea una persona natural, residente fiscal en el Ecuador, considerada parte relacionada con la sociedad o establecimiento permanente domiciliado en el Ecuador, a la que prestare sus servicios.

No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años.(p.25)

Art. 30.- Deducción por pagos al exterior. – (.....)

c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso. (p.28)

En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y aplicar indebidamente los beneficios del convenio, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando

dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. Para la aplicación de este inciso se entenderá como gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas.

Para efectos del límite de deducción de los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, en el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se incluirán también a los servicios técnicos y administrativos prestados directamente por sus partes relacionadas del exterior.

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento.

La Administración Tributaria mediante resolución general definirá las directrices para determinar los contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas, así como el contenido de los anexos e informes correspondientes.

La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD. 15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita. (p.72)

Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia. - Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Método del Precio Comparable no Controlado;
2. Método del Precio de Reventa;
3. Método del Costo Adicionado;
4. Método de Distribución de Utilidades; y,
5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Para la utilización de estos métodos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general. En lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica en el presente Reglamento.

Art 86.- Medidas para evitar el abuso de los precios de transferencia.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, podrá establecer medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia; la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización; y, la interposición de intermediarios.

El cumplimiento de estas medidas será de carácter obligatorio para los contribuyentes. Sin embargo, el Servicio de Rentas Internas deberá, en las propias resoluciones que establezcan las mencionadas medidas, contemplar condiciones y requisitos para que una medida deje de aplicarse total o parcialmente, conforme las normas y principios establecidos para el régimen de precios de transferencia.(pp.74-75)

Art. 87.- Rango de plena competencia. - Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena

Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango.

Para este efecto se utilizarán los siguientes conceptos:

a) Rango de plena competencia. - Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes;

b) Mediana. - Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia; y,

c) Primer y tercer cuartil. - Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia.

La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales. (p.76)

Art. 88.- Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.

La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, esta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

Las consultas a las que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones.

El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas.

La obligatoriedad de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos se sujetará a los términos contenidos en la absolución de la consulta por parte de la Administración Tributaria.

La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente.(pp.76-77)

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) "vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente", en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.(p.77)

Art. 90.- Utilización de comparables secretos. - Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.(p.77)

Art. 91.- Reserva de Información. - La información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada. (p.71)

### **Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública. La Defensoría del Pueblo, (2014)**

Art. 17.- De la Información Reservada. - No procede el derecho a acceder a la información pública, exclusivamente en los siguientes casos:

a) Los documentos calificados de manera motivada como reservados por el Consejo de Seguridad Nacional, por razones de defensa nacional, de conformidad con el artículo 81, inciso tercero, de la Constitución Política de la República y que son:

1) Los planes y órdenes de defensa nacional, militar, movilización, de operaciones especiales y de bases e instalaciones militares ante posibles amenazas contra el Estado;

2) Información en el ámbito de la inteligencia, específicamente los planes, operaciones e informes de inteligencia y contra inteligencia militar, siempre que existiera conmoción nacional;

3) La información sobre la ubicación del material bélico cuando ésta no entrañe peligro para la población; y,

4) Los fondos de uso reservado exclusivamente destinados para fines de la defensa nacional; y,

5) Las informaciones expresamente establecidas como reservadas en leyes vigentes. (p.8)

### **Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. SRI (2010)**

En esta normativa se establece el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia en los cuales establece los métodos que el contribuyente utilizó para aplicar el principio de plena competencia.

1. Método del Precio Comparable no Controlado. - Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, para efectos de determinar la renta de fuente ecuatoriana cuando se trate de operaciones de importación y exportación a partes relacionadas se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones:

a) Operaciones de Importación y Exportación. - En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario.

b) Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.- Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos precedentes cuando se trate de exportaciones e importaciones realizadas con partes

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

No obstante, lo indicado en el párrafo anterior, si el precio de cotización vigente a la fecha mencionada en el mercado transparente fuese inferior al precio convenido con el intermediario internacional, se tomará este último a efectos de valorar la operación.

Esta opción no será de aplicación si el contribuyente demuestra que el intermediario internacional reúne conjuntamente los siguientes requisitos:

(I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

(II) Su actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y,

(III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

También podrá aplicarse la presente opción a otras operaciones de bienes cuando la naturaleza y característica de las operaciones así lo justifiquen.

No obstante, la extensión de la presente opción a otras operaciones internacionales, solo resultará procedente cuando la Administración Tributaria hubiere comprobado de forma fehaciente que las operaciones entre partes

relacionadas se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario final de la mercadería, no reúne los requisitos enumerados anteriormente. (pp. 68-69)

2. Método del Precio de Reventa. - Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

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

PA = Precio de Adquisición

PR = Precio de Reventa

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes. (p. 69)

3. Método del Costo Adicionado. - Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

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

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes. (p. 70)

4. Método de Distribución de Utilidades. - Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes. (p.70)

5. Método Residual de Distribución de Utilidades. - Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral 1 anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables. (p.70)

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional. - Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Para la aplicación de cualquiera de los métodos referidos en el presente artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad operacional, activos y pasivos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la normativa ecuatoriana. (p.71)

**Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455. SRI, (2015)**

Art. 1.- Objeto. - Establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas e Informe Integral de Precios de Transferencia que deberá ser presentado al Servicio de Rentas Internas por los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta.(p.2)

Art. 2.- Ámbito de aplicación. - Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que, no estando exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro de un mismo período fiscal hayan efectuado operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3000.000,00) deberán presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. Si tal monto es superior a los quince millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 15000.000,00), dichos sujetos pasivos deberán presentar, adicionalmente al Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, el Informe Integral de Precios de Transferencia.(pp.2-3)

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

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

el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y,

g) Operaciones con otras partes relacionadas locales con referencia al período fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones:

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

2. El sujeto pasivo:

i. Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero;

ii. Haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión;

iii. Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades;

iv. Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico;

v. Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o,

vi. Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales.

No obstante, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades legales podrá solicitar, mediante requerimientos de información, a los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas al interior del país o en el exterior, por cualquier monto y por cualquier tipo de operación o transacción, la presentación de la información conducente a determinar si en dichas operaciones se aplicó el principio de plena competencia, de conformidad con la ley, quienes para dar cumplimiento a este requerimiento tendrán un plazo no menor a 2 meses.(p.3)

Art. 4.- Forma de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. - Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que conforme a este acto normativo les corresponda presentar el anexo antes mencionado, deberá hacerlo conforme a la ficha técnica publicada en página web [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec), en medio magnético.(p.4)

Art. 5.- Plazo de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. - El anexo deberá presentarse y enviarse a través del sitio web del

Servicio de Rentas Internas, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto y de acuerdo con los plazos dispuestos en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.(p.4)

Art. 6.- Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia.- Este informe deberá presentarse en las oficinas del Servicio de Rentas Internas en archivo digital en formato PDF-texto, en disco compacto (CD no regrabable), adjuntando una carta firmada por el sujeto pasivo o por su contador, en la cual se haga referencia al contenido (índice), marca, código (dato inserto en el anillo interior transparente) del CD, incluyendo en la parte final la siguiente frase: "Declaro que la información proporcionada no contiene datos falsos o erróneos y reposa en los archivos del sujeto pasivo".

El Informe Integral de Precios de Transferencia deberá estar elaborado según lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia que será publicada en la página web [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec).(p.4)

Art. 7.- Período de la Información del contribuyente analizado. - El contribuyente deberá utilizar únicamente la información correspondiente al ejercicio fiscal analizado para definir su precio, monto de la contraprestación, margen de utilidad o indicador de rentabilidad. Es decir, no podrá realizar promedios con su propia información de varios años. El Servicio de Rentas Internas verificará el estricto cumplimiento a lo dispuesto en este artículo.(p.4)

Art. 8.- Documentos anexos y papeles de trabajo del Informe Integral de Precios de Transferencia.- En el mismo disco compacto (CD no regrabable) en el que se presente el Informe Integral de Precios de Transferencia, se deberán adjuntar todos los papeles de trabajo realizados en el análisis de precios de transferencia, incluyendo de ser el caso: matriz de aceptación y descarte de las operaciones, segmentos o compañías comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital y otros ajustes de comparabilidad realizados, cálculo del rango intercuartil, detalle de operaciones con partes relacionadas, y todos los demás cuadros e información que se hayan indicado en el informe.

Los cálculos anteriormente indicados deberán ser presentados en archivos de formato Excel (formato 97 - 2000 o superiores), debidamente soportados de forma que se desplieguen las fórmulas utilizadas, así como los vínculos que remitan a la información financiera o de otro tipo utilizada.(p.4)

Art. 9.- Confidencialidad de la información. - La información contenida en el anexo y el informe integral de precios de transferencia será utilizada para fines de control manteniéndose el criterio de confidencialidad en el manejo de la misma. El funcionario que incumpliere esta disposición, será sancionado conforme a las normas legales previstas para el efecto.(p.5)

Art. 10.- Períodos anteriores. - El anexo e informes de precios de transferencia de ejercicios fiscales anteriores al 2014 que se presenten a partir de la vigencia de la presente resolución, deberán atender lo establecido en la presente resolución.(p.5)

Art. 11.- Definiciones. - A los efectos de la presente resolución, para presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia, se utilizarán las siguientes definiciones:

a) Operaciones de ingreso: Las operaciones de ingreso son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo, disminuciones de pasivo o una combinación de ambos. Dentro de este tipo de operaciones se incluye cualquier tipo de exportación de bienes, servicios e intangibles. También se incluyen los intereses ganados, dividendos recibidos y ganancias de capital.

b) Operaciones de egreso: Las operaciones de egreso son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio, afectando los resultados del período gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Algunos ejemplos de este tipo de operaciones son las pérdidas de capital y los pagos de cánones, intereses, cuotas de leasing o arrendamiento y servicios recibidos.

c) Operaciones de activo: Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, los cuales, en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Dentro de estas operaciones se incluyen las inversiones hechas en el período y cualquier tipo de importación de activos, incluyendo las que hayan estado en tránsito al final del período.

d) Operaciones de pasivo: Son todas las que representan las obligaciones contraídas o renegociadas por el ente económico pagaderas en dinero, bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestaciones.(p.5)

**Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532. SRI, (2016)**

Art. 2.- Normas técnicas para la aplicación de los métodos de márgenes para aplicar el principio de plena competencia. - En caso de utilizarse el método del precio de reventa, el método del costo adicionado o el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional, se deberán aplicar las siguientes normas técnicas:

1. Indicador de rentabilidad. - El indicador de rentabilidad no podrá tener un denominador que contenga la o las operaciones bajo análisis.

2. Comparables con pérdidas.- La información de operaciones, segmentos o compañías que se vayan a utilizar en el análisis no podrá reflejar pérdidas operativas (tanto antes como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad), a menos que se justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad y se demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de características que afectan la comparabilidad.

3. Utilización de datos agregados de terceros. - En caso de utilizarse como comparables los datos de terceros, agregados en función de criterios y períodos contables, se atenderá lo siguiente:

a) Año de los datos. - El indicador de rentabilidad de las operaciones, segmentos o compañías comparables deberá ser calculado únicamente con la información financiera del año bajo análisis. Para el efecto, se deberá utilizar la última información de terceros independientes disponible al 10 de abril del año siguiente al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información haya sido posterior al 31 de agosto del año analizado. Solamente de no existir información financiera que cumpla con estas condiciones en ninguna de las operaciones, segmentos o compañías identificadas como comparables, se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información sea entre el 01 de septiembre de dicho año y el 31 de agosto del siguiente y se demuestre que las condiciones relevantes en ambos períodos no cambiaron.

b) Datos de varios años. - Será obligatorio justificar objetiva y detalladamente la utilización de información financiera de terceros de más de un año para calcular el indicador de rentabilidad de operaciones,

segmentos o compañías comparables, por ciclos de negocio u otro criterio de comparabilidad, cuya afectación se deberá demostrar fehacientemente, con base en evidencia documental objetiva. Una justificación de la utilización de datos de varios años en el sentido de que una mayor cantidad de datos o de tiempo genera una mayor confiabilidad en el análisis no se considerará como válida.

c) Detalle de la información. - La información de terceros deberá tener el suficiente detalle como para poder identificar que en efecto cumple con los requisitos de comparabilidad, así como para permitir el cálculo del indicador y de cualquier ajuste de comparabilidad, de ser el caso. En tal sentido, deberá estar disponible la información tanto de inicio como de fin del período.

d) Segmentos de negocio. - La información financiera de terceros utilizada para el análisis no deberá incluir segmentos de negocios diferentes o adicionales al que corresponde a las operaciones analizadas, que impliquen criterios de comparabilidad significativamente distintos que influyan en el margen de rentabilidad. Caso contrario, se deberá presentar la información financiera técnicamente segmentada, de tal manera que se elimine su efecto de manera razonable. En ningún caso será aceptada como válida la segmentación atendiendo exclusivamente a un criterio proporcional, por la aplicación de los mismos factores a los rubros de un estado financiero.

e) Operaciones con partes relacionadas. - La información financiera de terceros utilizada para el análisis no deberá distorsionarse por tomar en consideración operaciones vinculadas de esos terceros.

f) Selección de la parte analizada. - A efectos de sustentar la selección de la parte analizada, al aplicar métodos de márgenes, se deberá atender a los criterios de disponibilidad y calidad de la información. Para el desarrollo del análisis de precios de transferencia, se deberá seleccionar a la parte local. En caso de que la parte local no cumpla con los criterios previamente detallados, se podrá realizar el análisis con la otra parte, a fin de calcular el indicador de rentabilidad.

g) Comparables ubicados en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y/o regímenes fiscales preferentes. - La selección de

comparables no podrá incluir compañías ubicadas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y/o regímenes fiscales preferentes definidos como tales según la legislación tributaria ecuatoriana.

Art. 3.- Normas técnicas para los ajustes de comparabilidad. - En caso de que se realicen ajustes de comparabilidad, se deberán aplicar las siguientes normas técnicas:

1. Aplicación rutinaria de ajustes. - Ningún ajuste de comparabilidad se considerará "rutinario" o indiscutible.

2. Justificación de los ajustes. - Los ajustes de comparabilidad (contables, de capital u otros) deberán realizarse una vez que se haya establecido, de manera cualitativa y cuantitativa, la necesidad de su aplicación y la razonabilidad técnica, tanto de su formulación como de su efecto en mejorar el grado de comparabilidad entre la situación económica de las operaciones analizadas y aquella de las comparables. La demostración cuantitativa correspondiente deberá realizarse con el mayor detalle posible, indicando la afectación al precio o indicador utilizado y, de aplicar, al rango de plena competencia. Para la consideración de ajustes contables a la información de la parte analizada o de los comparables seleccionados, deberá justificarse obligatoriamente la referencia de la práctica, principio o norma contable por la cual es necesaria la aplicación del ajuste. (pp. 2-3)

#### Resumen

Las directrices de la OCDE consideran características para establecer la comparabilidad, tales como: Ubicación geográfica, tamaño, grado de competencia, rasgos en competitividades para proveedores y clientes, mercado, empleados, entre otros fundamentos que aportan para garantizar que se cumplan los criterios comparables.

La Administración Tributaria sobre estas directrices de la OCDE que mantiene en su normativa vigente, así como una ficha técnica donde establece parámetros que deben cumplir los sujetos pasivos, del mismo modo los métodos aplicables para establecer los ajustes en cada caso según la operación que reporte el contribuyente.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en concordancia con su reglamento, indica toda la información que el contribuyente debe conocer para realizar su Informe Integral sobre Precios de Transferencia y de esta manera evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

## Capítulo 2: Metodología de la Investigación

### Tipo de Investigación

#### **Investigación concluyente descriptiva.**

Grajales, (2018) define la investigación descriptiva como aquella que “trabaja sobre realidades de hecho y su característica fundamental es la de presentar una interpretación correcta. Esta puede incluir los siguientes tipos de estudios: Encuestas, Casos, Exploratorios, Causales, De Desarrollo, Predictivos, De Conjuntos, De Correlación.”(p.1)

Además, este autor también indicó que los estudios descriptivos “buscan desarrollar una imagen o fiel representación (descripción) del fenómeno estudiado a partir de sus características. Describir en este caso es sinónimo de medir. Miden variables o conceptos con el fin de especificar las propiedades importantes de comunidades, personas, grupos o fenómeno bajo análisis.”(p.2)

De acuerdo a Van Dalen y Meyer, (2006) aclara que el objetivo de la investigación descriptiva:

Es conocer mediante la descripción exacta de procesos, personas, actividades y objetos las costumbres, actitudes predominantes y situaciones. Pero no solo se enfoca en recolectar datos, sino en hallar la relación entre dos o más variables. Las personas que se dedican a la investigación no son simplemente tabuladores, sino que resumen la información recolectada basadas en teorías o hipótesis para concluir analizando minuciosamente los resultados.

Indican también que la investigación descriptiva tiene nueve etapas y son:

(a) Examinan las características del problema escogido, (b) Lo definen y formulan sus hipótesis, (c) Enuncian los supuestos en que se basan las hipótesis y los procesos adoptados, (d) Eligen los temas y las fuentes apropiados, (e) Seleccionan o elaboran técnicas para la recolección de datos, (f) Establecen, a fin de clasificar los datos, categorías precisas, que se adecuen al propósito del estudio y permitan poner de manifiesto las semejanzas, diferencias y relaciones significativas, (g) Verifican la validez de las técnicas empleadas para la recolección de datos, (h) Realizan observaciones objetivas y exactas, (i) Describen, analizan e interpretan los datos obtenidos, en términos claros y precisos.” (p.1)

A grandes rasgos, las principales etapas a seguir en una investigación descriptiva son: a) examinar las características del tema (a) investigar, (b) definirlo y (c) formular hipótesis, seleccionar la técnica para la recolección de datos y las fuentes a consultar.

Y sus características son: (a) procesos más estructurados y formales que los utilizados en investigación exploratoria, (b) las muestras utilizadas en investigación concluyente son grandes, lo que supone que son significativas en términos estadísticos, (c) el análisis de datos que permite un diseño concluyente es de tipo cuantitativo.

Los resultados que arrojan este tipo de investigación se utilizan para la toma de decisiones.

Para desarrollar el tema del presente trabajo se eligió realizar una investigación concluyente descriptiva y así conocer, analizar y describir finalmente, la realidad de la situación; para este fin utilizaremos varias fuentes de información como normativas, artículos dentro de la ley y, por supuesto la Guía facilitada por la OCDE referente al tema. Dada la naturaleza de la investigación se decidió direccionar la tesis a un enfoque cualitativo ya que se basa en un método indagatorio y utilizaremos para el desarrollo de este enfoque, la entrevista, como lineamiento principal para el análisis respectivo. Dicho análisis pasara por 5 etapas, partiendo desde registrar datos, escribir información, organizar datos hasta analizar los contenidos e interpretar los resultados.

### **Fuentes de Información**

Las fuentes utilizadas en esta tesis son las normativas vigentes en el Ecuador que tratan en materia sobre los Precios de Transferencia como: (a) Ley de Régimen Tributario Interno, (b) Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, (c) Ley Orgánica De Transparencia y Acceso a La Información Pública (d) Plan de acción sobre Base Imponible (y e) el Traslado de Beneficios y entrevistas ejecutadas a expertos sobre el tema de Precios de Transferencia en la ciudad de Guayaquil.

### **Tipos de Datos**

#### **Variables cuantitativas.**

Para conocer las variables que se implementaran en esta tesis es necesario relacionarlo con los métodos fijados en el capítulo dos para determinar el principio de plena competencia, en el cual se debe conocer el número de transacciones que se

ejecutan entre partes relacionadas de un mercado activo, así como también se debe conocer el precio de la transacción y los precios comparables cuando se trata de una exportación. En el caso de una importación los datos suelen ser el precio de adquisición, el precio de reventa y también conocer el valor del mercado activo.

Para ambos casos es necesario determinar la utilidad bruta, la utilidad operacional, así también conocer la utilidad operacional global y la utilidad distribuida según comparable. Es preciso identificar el rango intercuartil que es el nivel de distribución entre el primer y el tercer cuartil, donde se colocara y evaluara los precios para realizar los ajustes respectivos.

#### **Variables cualitativas.**

Para conocer estos aspectos es importante conocer la residencia fiscal donde se llevan a cabo estas transacciones (exclusividad), para así conocer hacia donde se dirigen el traslado de los beneficios. Es importante conocer el contexto económico para elegir a la empresa comparable situación fiscal, mismo mercado, crecimiento de ventas, actividades similares, industria equivalente, similitud de productos, entre otras.

#### **Enfoque de Investigación**

La investigación con enfoque cualitativo se basa en el desarrollo de cuestionamientos e hipótesis antes, durante o después de la búsqueda y análisis de datos y utiliza métodos exploratorios, generalmente antes de utilizar un método cuantitativo, para pulir las preguntas que se formaron durante el proceso investigativo o, en su defecto, proponer nuevas preguntas relacionadas al estudio.

Sanfeliciano, (2018) indica las siguientes características de este enfoque:

(a) El investigador plantea un problema, pero no sigue un proceso definido claramente, (b) El investigador observa los hechos y durante el proceso desarrolla una teoría coherente para representar lo que observa, (c) En la mayoría de estas investigaciones no se contrastan hipótesis, sino que se generan durante el proceso y se van perfeccionando conforme se recaban más datos, (d) El enfoque se basa en métodos de recolección de datos no estandarizados ni predeterminados completamente, (e) El investigador utiliza técnicas como la observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusión en grupos, etc. (f) Es un método holístico, es decir, busca considerar los datos como un “todo”, sin reducirlo en sus partes, (g) La aproximación cualitativa evalúa el desarrollo natural de los sucesos, es decir,

no hay manipulación de la realidad, (h) La investigación cualitativa se fundamenta en una perspectiva interpretativa centrada en el entendimiento del significado de las acciones de los seres vivos, sobre todo de los humanos y sus instituciones, (i) Parte de postulados constructivistas, basados en que la realidad se construye en función de la interpretación de cada individuo, (j) El enfoque cualitativo se puede concebir como un conjunto de prácticas que transforman la realidad observable en una serie de representaciones en forma de observaciones, anotaciones, grabaciones y documentos. (pp.3-4)

Para desarrollar este tipo de enfoque puede llegarse a la conclusión de que necesitamos recurrir a la entrevista como lineamiento principal del posterior análisis del proyecto.

### **Herramientas de Investigación.**

Según Campoy y Gomes, (2011) la entrevista profunda es:

La entrevista es la técnica más empleada en las distintas áreas del conocimiento, se entiende como una interacción entre dos personas, planificada y que obedece a un objetivo, en la que el entrevistado da su opinión sobre un asunto y, el entrevistador, recoge e interpreta esa visión particular.(p. 288)

Y también acota que es una técnica de investigación como la encuesta de opinión o de actitud se la conoce como investigación estructurada y, con frecuencia se conoce como Entrevista.

A través de los años se ha ido implementando la entrevista a profundidad, o conocida también, como entrevista abierta, no estructurada, cualitativa o no estandarizada.

Podría definirse este tipo de metodología como un encuentro entre entrevistador y entrevistado que busca entender la perspectiva y opinión de un tema específico en cuestión; sus opiniones pueden variar según experiencias vividas, situaciones o aspectos que el entrevistado tenga frente a la vida.

Es diferente el termino observación participante que entrevista a profundidad, la diferencia radica en que la primera se basa en las situaciones y el escenario en los que tiene lugar la investigación.

Una explicación más detallada de lo antes expuesto, sería que la entrevista se prepara previamente y el lugar donde se da esta predeterminado por ambas partes en la mayoría de los casos mientras que de los observadores participantes se da en situaciones de campos naturales y gracias a esto tienen un contacto directo con el

mundo social, mientras que el entrevistador percibe una perspectiva desde el relato de otra persona.

#### Características

Las características de la entrevista son:

Intenta entender más que explicar ya que no busca obtener respuestas objetivamente verdaderas sino sinceras; el entrevistador juega el rol de un interesado oyente, ya como no hay respuestas correctas no las evalúa, se indaga en detalle en uno o varios temas, es posible abordar nuevos temas a medida que surgen, se caracteriza por validar respuestas abiertas, se crea un vínculo de entendimiento y confianza a medida en que avanzan en la exploración del tema.

#### Proceso de la entrevista

La persona que juega el papel de entrevistador elabora un guion y define como hará la entrevista. Las preguntas a plantear dependen de: la naturaleza de las preguntas, la naturaleza de la investigación y la longitud de la entrevista.

La entrevista en profundidad pasa por las siguientes etapas:

Fase introductoria: busca facilitar la información al entrevistado para que se prepare en el tema y proporcione información relevante.

Se suele iniciar esta fase de manera exploratoria con una serie de preguntas previamente elaboradas que deben durar entre 10 a 20 minutos. Suelen ser preguntas directas y suelen ser de contestación rápida sin necesitar indagar en mayor detalle.

Se suele dar a conocer en este intervalo de tiempo lo siguiente: el uso que se hará de la información, así como el tipo de información que se espera obtener.

Desarrollo: En este momento el entrevistador hace preguntas acordes al objetivo de la entrevista para indagar la investigación y aquí sí se solicitan respuestas largas por parte del entrevistado. Esta etapa puede durar 20 a 40 minutos.

Final y cierre: La información obtenida en esta fase suele ser de gran calidad cualitativa para el desarrollo de la investigación ya que las preguntas suelen ser más abstractas y abiertas para concederle la oportunidad al entrevistado de hablar de lo más importante según su criterio. Esta fase dura de 20 a 40 minutos. La entrevista debe finalizar con un breve resumen del contenido de la misma

Cuando utilizarla:

Esta técnica suele utilizarse cuando la información que se busca es compleja, delicada o confidencial, es por esto que se busca obtener información de profesionales.

Ventajas e inconvenientes:

Ventajas

Técnica útil cuando se posee poca información referente a un tema y se busca hacer una investigación indagatoria, además permite conocer los temas a profundidad y obtener información importante para la investigación.

Inconvenientes:

La influencia del entrevistador puede afectar los resultados, si no se presenta previamente un cuestionario de preguntas a la persona que será entrevistada puede que está en el momento de la entrevista tenga dificultad para expandir la idea de un tema, o recordar detalles y expresarlos.

Principales habilidades de comunicación que se usan durante la entrevista: clasificación ya que busca proporcionar de una manera clara la información obtenida, síntesis porque resume lo expresado verbalmente y señalamiento, que consiste en mencionar ciertos temas superficialmente para que el entrevistado repare en ellos.

Otras habilidades que suelen usarse mientras dura la entrevista son el parafraseo, la escucha activa o el silencio.

Registro de la información

Existen diversas formas de llevar un registro de la información obtenida en una entrevista, se mencionarán algunos de ellos:

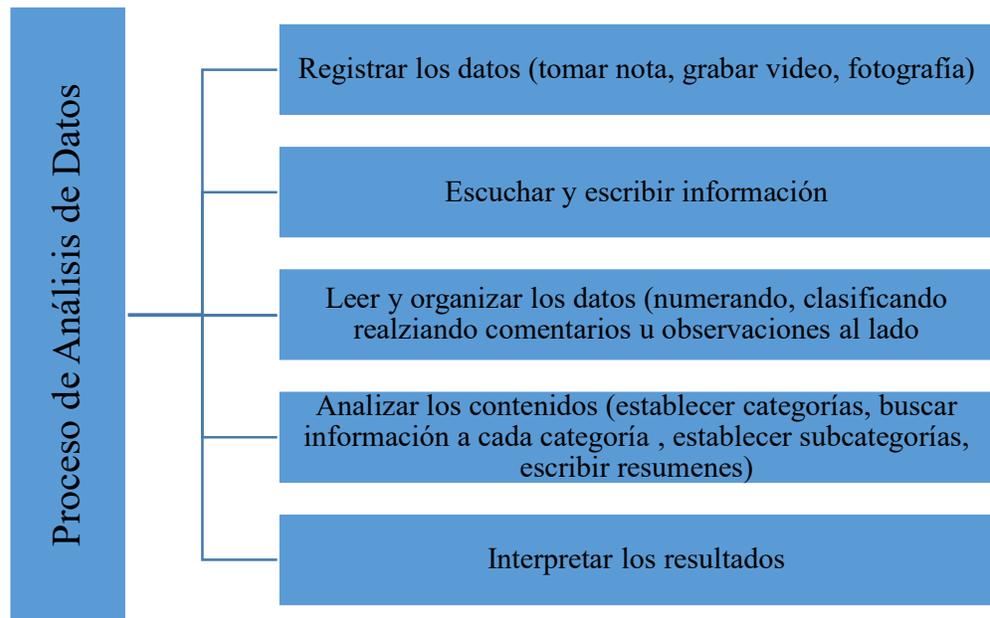
Utilización de grabadoras de voz o videocámaras. Previamente se debe solicitar permiso del entrevistado para proceder a la utilización de estas herramientas ya que puede existir un bloque o rechazo por parte del entrevistado.

También se puede tomar notas, en este método puede existir, de igual manera, el bloque por parte del entrevistado ya que el entrevistador puede registrar la información no tan rápido como el entrevistado desarrolla el tema e interrumpirlo para que repita ciertas partes de su respuesta puede desenfocarlo del hilo conductor de su respuesta, se debe considerar, así mismo, que al utilizar este método una de las desventajas es la poca recepción de información obtenida puede afectar el trabajo de la investigación.

Análisis e interpretación de los datos

Al obtener un registro de la información se procede a analizarla e interpretarla. El objetivo de esta fase es permitir la comprensión de un tema basado en la explicación de un experto, o vivir una experiencia basada en un relato. Para

poder alcanzar este objetivo deben seguirse los siguientes pasos: (a) Leer y escuchar detenidamente la entrevista hasta entender toda la explicación dada por el entrevistado, (b) se estudian los temas más relevantes de la entrevista, se los identifica por ser los más extensos o complejos.



*Tabla 1 Proceso de análisis de datos. Adaptado de "Técnicas e instrumentos cualitativos de recogida de datos", por Tomas Campoy y Elda Gomes, Universidade Federal do Amapá. (p.279-280)*

Los entrevistados fueron escogidos en base a un muestreo por conveniencia y su dominio del tema expuesto, por lo que su experiencia los faculta como un gran aporte para el desarrollo del tema y aporte de comprensión para los autores, con una vasta práctica en el tema de Precios de Transferencia con muchos años como consultores independientes.

### **Diseño de Preguntas**

¿Cuáles son los tipos de contribuyentes que deben informar sobre sus precios de transferencia sobre el Plan de acción sobre Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)?

¿Cuáles son los cambios que existen entre la implementación total del modelo de la OCDE sobre Precios de Transferencia y el tratamiento actual de los mismos en el país?

¿Cuán beneficioso es la implementación de las acciones BEPS para la Administración Tributaria?

¿Cuál es el impacto tributario en las compañías ecuatorianas que aplican Precios de Tránsito utilizando el modelo brindado por la OCDE?

¿Cómo afecta la implementación de las acciones BEPS a los exportadores e importadores?

¿En qué sector cree Ud. que habrá más afectación en la implementación de las BEPS?

¿De qué manera cree Ud. que el sector camaronero regula su precio en el mercado internacional?

¿El SRI podría exigir a los contribuyentes, presentar estados financieros auditados de las empresas comparables que fueron seleccionadas en sus estudios de precios de transferencias?

¿El SRI tiene la opción de eliminar comparables con baja rentabilidad, para lograr que las otras empresas comparables eleven el nivel de los rangos intercuartiles y así forzar que los contribuyentes realicen ajustes a sus ingresos?

#### Resumen

Es necesario conocer la metodología que se implementará en el desarrollo de este trabajo de titulación, la cual se desarrollará en una investigación descriptiva con el fin de conocer las realidades de hecho e interpretarlas de forma correcta. Las fuentes de información que se utilizarán en el desarrollo del trabajo son las normativas locales y las 15 acciones BEPS como sustento legal, adicionalmente se tomarán variables cuantitativas y cualitativas donde conoceremos los ajustes de precios de transferencia los cuales se derivarán de los métodos aplicados por los sujetos pasivos, así como también conocer los criterios comparables que se utilizaron para garantizar que se cumpla con el principio de plena competencia. Se realizarán entrevistas a expertos en el tema de precios de transferencia con una guía de preguntas expuesta en el capítulo.

### Capítulo 3 Análisis y Estudio de Caso

#### Matriz de Hallazgos

	Entrevistado 1	Entrevistado 2
Tipos de contribuyentes que deben informar sobre sus precios de transferencia aplicando las acciones (BEPS)	Contribuyentes que utilicen estrategias de planificación fiscal internacional	Sujetos pasivos que realicen un plan para el traslado de beneficios hacia administraciones de menor control fiscal
Cambios que se implementaran con el modelo de la OCDE sobre Precios de Transferencia	Pagos que disminuyen la base imponible – reporte país por país	Intangibles – pagos al exterior – country by country report
Beneficios para la Administración Tributaria con la implementación de las acciones BEPS	Control tributario para garantizar el ingreso de los tributos al país	Conocer las transacciones de los grupos económicos y empresas multinacionales
Impacto tributario para los sujetos pasivos aplicando las acciones BEPS	Fiscalización de las economías digitales - definición del origen de la fuente de tributación - transparencia fiscal	La limitación de información en términos cuantitativos y cualitativos acerca del impacto económico para los países que se estructuren fiscalmente bajo las prácticas emitidas en BEPS como nuestro país
Afectación implementación para los exportadores e importadores	Información más completa y detallada	Precisión al momento de informar sobre las transacciones
Sector que se vea más afectado por implementación de BEPS	En las transacciones donde se identifique sobrevaloración de importaciones y una baja estimación del precio de las exportaciones	Operaciones exportadores e importadores que realicen operaciones inter compañías localizadas en diferente jurisdicción
Regulación del sector camaronero en base al precio en el mercado internacional	UNER BARRY – especialista en el sector acuícola	UNER BARRY An Agribriefing Company
SRI exige Estados Financieros auditados para evaluar precios de transferencia	Podría solicitar por su facultad determinadora	Es una información pública que reposa en la base del Estado
SRI tiene la opción de eliminar comparables con baja rentabilidad y así poder lograr elevar base imponible y de tal manera forzar ajustes a la base imponible	La Administración Tributaria deberá demostrar que se atentó con el principio de plena competencia	Es una acción que la Administración Tributaria ha implementado en algunos contribuyentes

*Tabla 2 Nota. Tomado de las entrevistas realizadas a los expertos*

## **Resultados de la Evaluación de los Precios de Transferencia con el Plan BEPS en Ecuador**

### **Selección de Compañía Obligada a realizar Precios de Transferencia.**

Para realizar el posterior análisis presentaremos un hipotético estudio de precios de transferencia realizado a una exportadora camaronera. Este informe que toda empresa que maneje precios de transferencia debe realizar para su posterior presentación tiene como objetivo el análisis de las transacciones alcanzadas por la normativa local vigente sobre precios de transferencia, realizadas por la Compañía durante el periodo fiscal 2016 y a su vez, documentar si se ajustan a las practicas normales de mercado entre independientes (*Principio Arm's Leght*).

Para realizar un correcto y valedero análisis de dichas transacciones las compañías que presentan este informe deberán hacerlo en concordancia con lo dispuesto en la LORTI, específicamente en la Resolución N° NAC-DGERCGC15-00000455 y demás normas complementarias en materia de precios de transferencia. En cuanto a posibles aspectos no contemplados en las normativas ecuatorianas vigentes las compañías que deban presentar dicho informe deberán someterse a la aplicación de los lineamientos recomendados por la OCDE.

Según lo dispuesto en las directrices brindadas por la OCDE uno de los factores determinantes de la comparabilidad son las características de los activos o servicios involucrados en las operaciones sujetas a análisis. Un poco menos relevantes cuando se comparen márgenes brutos u operacionales, como es el caso de la aplicación para esta compañía exportadora, en las transacciones de Exportación de inventario producido.

Para el siguiente estudio, mostraremos las operaciones realizadas por la exportadora con sus partes relacionadas, es decir sus transacciones inter-compañías, en el exterior durante el ejercicio fiscal del presente estudio (2016) y para las cuales el método de aplicación fue el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO); cabe recalcar que durante el ejercicio fiscal no han efectuado transacciones con sus partes relacionadas de: (a) Prestaciones de servicios, (b) Uso, goce o enajenación de bienes intangibles, (c) Explotación o transmisión de bienes intangibles, (d) Enajenación de acciones, (e) Operaciones de financiamiento.

También mostraremos un cuadro en donde se aprecia el porcentaje de ventas efectuadas a dichos clientes, así como también una tabla con los principales productos que comercializa esta compañía exportadora:

<b>CLIENTES</b>	<b>%</b>
MARKPOOL SEAFOOD INTERNATIONAL	17.45
GRUPO TERRENCE SEAFOOD	1.42
MAR DE PLATA	31.04
COAST FOOD	1.06
SHRIMP COMPANY	39.16
ITALSHRIMP	9.30

*Tabla 3 Principales clientes de la exportadora nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

<b>CAMARÓN</b>
HEAD-ON O ENTERO CRUDO DE ACUACULTURA
SHELL-ON O COLA CRUDO DE CAMARON DE ACUICULTURA (RECIBIDO ENTERO) BLOQUE Y I.Q.F.
P&D IQF COLA PELADA Y DESVENADO EN BLONQUES O EN I.Q.F. CONGELADO UNITERIAMENTE
CAMARON PUD BLOQUE Y I.Q.F. CONGELADO INDIVIDUALMENTE
TAILL ON PUD O COLA CRUDO PELADO HASTA EL 5to SEGMENTO BLOQUE Y I.Q.F
CAMARON COLA PELADO MARIPOSA BLOQUE Y I.Q.F
CAMARON DE MAR ENTERO CRUDO
SHELL-ON COLA DE MAR CRUDO

*Tabla 4 Principales Productos comercializados nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

Durante el 2015 se presenta requerimientos europeos de “productos cocidos”, demanda que con el transcurso del tiempo tomaría un posicionamiento a la par de las otras líneas de productos. Con esta visión se inicia la planeación de la adquisición de máquina para cocido.

Las ventas realizadas durante este periodo fueron efectuadas a partes Relacionadas con un 99.43% en la cual tenemos la mayor concentración en *INTERNATIONAL SHRIMP COMPANY LLC* con un 39.16% y con ventas a clientes locales en una escala menor de 0.57%.

Tipo de operación	Tipo de operación específica	Detalle de transacciones Transacción	Parte Relacionada	Residencia Fiscal	Relación	Monto en dólares
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	GRUPO TERRENCE SEAFOOD	USA	Paraíso Fiscal	978.600.00
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	MARKPOOL SEAFOOD INTERNATIONAL	USA	Paraíso Fiscal	12.039.884.00
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	COAST FOOD	PANAMA	Paraíso Fiscal	732.535.00
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	MAR DE PLATA	PANAMA	Paraíso Fiscal	21.420.097.00
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	SHRIMP COMPANY	USA	Paraíso Fiscal	27.030.094.00
Ingresos	Exportaciones de inventario producido	Exportaciones de camarón congelado	ITALSHRIMP	ITALIA	Primer grado de consanguinidad de administradores	6.416.615.00
			TOTAL			68.617.825.00

Tabla 5 Detalle de venta de inventario nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Estas son las operaciones de ingresos que la Exportadora tuvo con sus partes relacionadas en el periodo fiscal 2016, el cual reporta un monto total de USD \$68'617.825,00; la operación más significativa la representa la compañía *SHRIMP COMPANY* con un 39,39%, seguido de *MAR DE PLATA* con un 31,22% y, por último, tenemos a la compañía *MARKPOOL SEAFOOD INTERNATIONAL* la cual representa el 17,55%; todas estas compañías constituyen un 88,16% sobre el total de las operaciones de ingresos con partes relacionadas para la Exportadora.

<b>Investigaciones y Desarrollo</b>	<b>Manufactura</b>	<b>Distribución</b>	<b>Compras</b>	<b>Ventas</b>	<b>Mercadeo y Publicidad</b>	<b>Operaciones Financieras</b>	<b>Control de Calidad</b>	<b>Sistemas de Información</b>	<b>Recursos Humanos</b>
En el 2015 mejora la productividad de la exportadora al poner en funcionamiento los IQF.	Efectúan la ejecución integral y administración de su negocio, incluyendo todas las actividades de compra, procesamiento , empaque según como el camarón para la comercialización y exportación.	Asumen los costos de transportación desde las piscinas hasta la planta y posteriormente de la planta hasta el puerto. El cliente incurre con los gastos desde el puerto a sus instalaciones	Contrata libremente a sus proveedores pero los identifica y califica previamente.	Desarrolladas en forma independiente. Ingresos reconocidos como parte de los resultados integrales. Bajo pedido.	No ha desarrollado este tipo de actividades en el presente ejercicio fiscal porque el inventario estaba destinado a clientes específicos.	Realizadas por el Gerente General. Independencia en las operaciones. Necesidades de capital cubiertas por la exportadora con fondos propios generados por el giro ordinario del negocio.	Realizado en las instalaciones. Utilizan un sistema HACCP (Análisis de Riesgo y puntos críticos de control), este sistema identifica los peligros en el proceso de producción de alimentos y toma preventivos necesarios para evitar que esto ponga en riesgo la salud del consumidor.	Utilizan el sistema GEMPAC, el cual maneje áreas de logística, liquidaciones de pesca y contabilidad, adquirido en el mercado local a un proveedor independiente	Responsable por la administración de su personal. Personal sometido a entrenamiento constante. Todo el personal que desarrolla funciones para esta exportadora se encuentra dentro de su nómina salarial.

*Tabla 6 Funciones realizadas por el contribuyente nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

## Análisis del mercado

### Contexto Macroeconómico

Resulta necesario mencionar el estudio en su coyuntura económica para lograr un análisis exhaustivo en materia de precios de transferencia. Por lo antes expuesto detallaremos la evolución de algunos indicadores claves para la economía ecuatoriana.

### Producto Interno Bruto

Banco Central del Ecuador, (2018) prueba que según el resultado de las Cuentas Nacionales del Banco Central del Ecuador (BCE) en el cuarto trimestre del 2016, el Producto Interno Bruto (PIB) del país, mostro una variación trimestral de 1.7%, en donde el VAB no Petrolero mostró un crecimiento trimestral de 1.5% y el VAB Petrolero de 1.4%. (p.5)

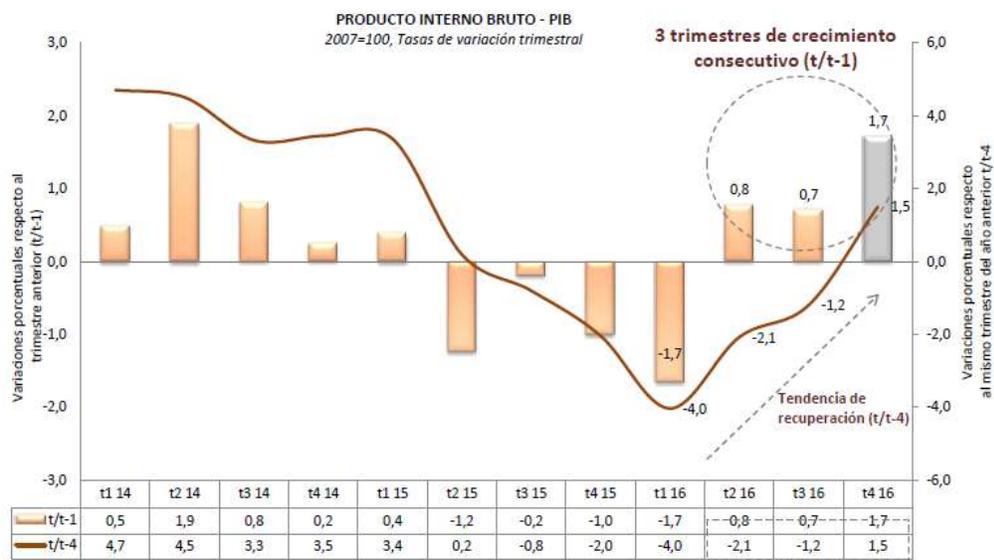


Figura 3 Producto Interno Bruto (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador

Por su parte, los componentes que contribuyeron en mayor medida al crecimiento económico del cuarto trimestre de 2016 respecto al cuarto trimestre de 2016 fueron: las importaciones (2.8 puntos) el gasto de consumo final de los hogares (2.60 puntos); el gasto de consumo final del gobierno (0.60 puntos).

Las actividades económicas que más contribuyeron al crecimiento inter-anual del PIB El Comercio (0.35); la Refinación de Petróleo (0.32); Petróleo y minas (0.31); y la Manufactura (0.28), fueron las actividades económicas que presentaron

una mayor contribución positiva (puntos porcentuales) a la variación inter-anual del PIB (1.5%).

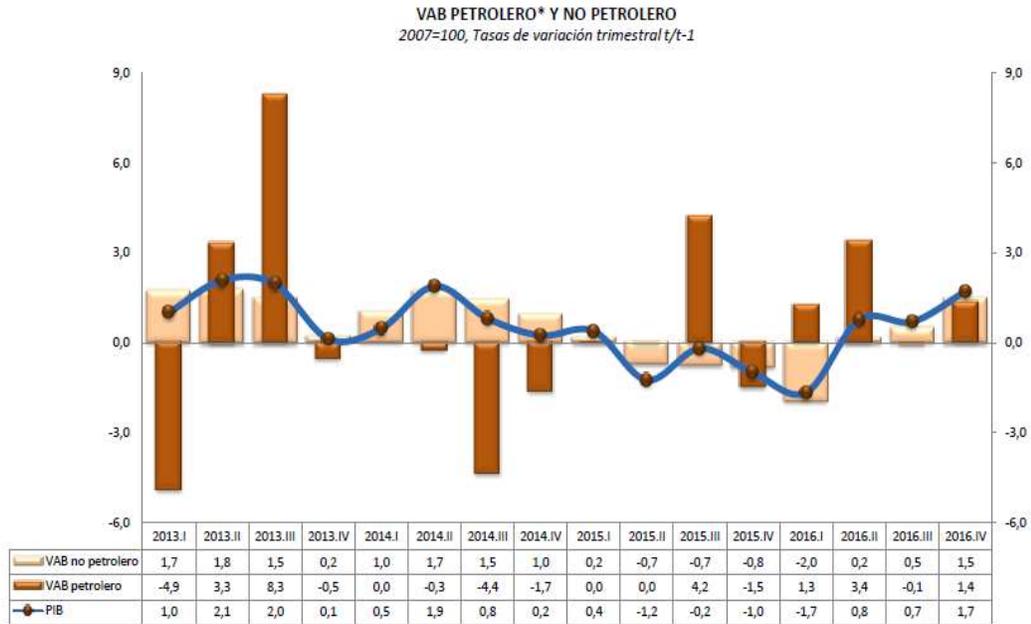


Figura 4 VAB Petrolero y no Petrolero (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador

### Mercado Laboral

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, (2016) muestra que la población económicamente activa en diciembre del 2016, el 67.3% de la población nacional en edad de trabajar es parte de la PEA nacional. Las cifras muestran un incremento respecto del mismo mes del 2015. (65.8%) (p.10).



Figura 5 PEA (2016) - Tomada del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos

## Inflación

BCE, (2018) expone que la inflación anual de diciembre de 2016 fue de 1.12%, porcentaje inferior al de igual mes de 2015 (3.38%). Por divisiones de consumo, en 9 agrupaciones que ponderan el 81.71% se registró inflación, siendo el mayor porcentaje de bebidas alcohólicas, tabacos y estupefacientes (15.06%); por el contrario, en 3 agrupaciones que ponderan el 18.29% se registró deflación, siendo prendas de vestir y calzado (-4.70%) la división de mayor variación negativa, seguida de comunicaciones y de muebles, artículos para el hogar y conservación.

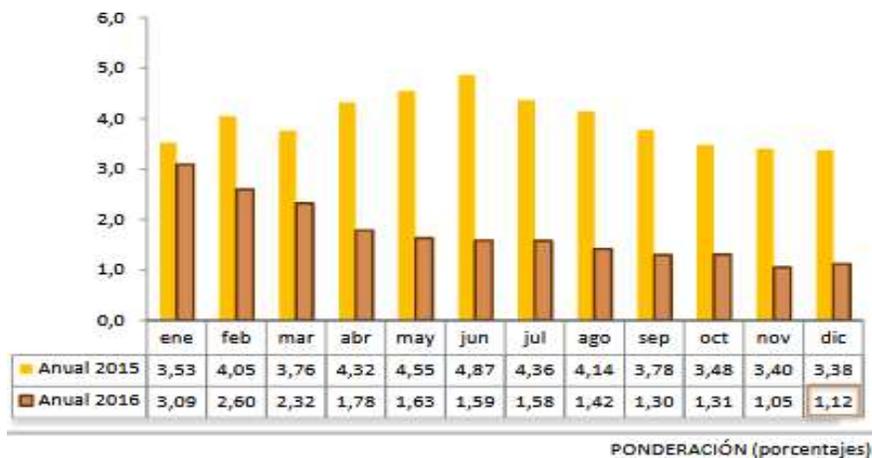
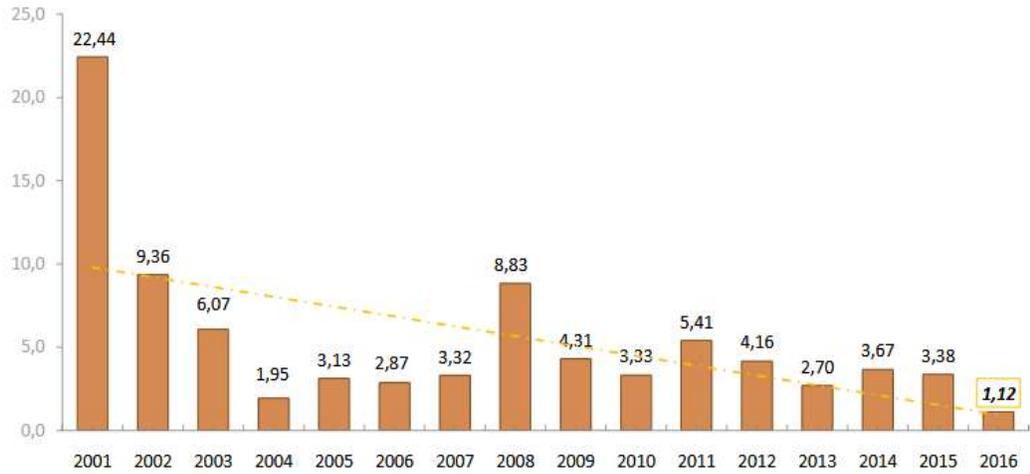


Figura 6 Inflación (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador

INEC, (2018) indica que la inflación acumulada y anual de diciembre de 2016 fue 1.12%, el menor porcentaje desde el 2001. Por divisiones de consumo, los mayores incrementos acumulados del IPC se dieron en bebidas alcohólicas, tabaco y estupefacientes (15.06%), seguido de bienes y servicios diversos (3.46%), y, alojamiento, agua, electricidad, gas y otros combustibles (2.07%); en otras 3 divisiones de consumo se registró deflación, siendo la mayor variación la de las prendas de vestir y calzado.

La inflación que se reportó una inflación acumulada en diciembre de cada año en el Ecuador en la primera década y media del siglo XXI fue de la siguiente manera: (a) 2001-22,44; (b) 2002-9,36; (c) 2003-6,07; (d) 2004-1,95; (e) 2005-3,13; (f) 2006-2,87; (g) 2007-3,32; (h) 2008-8,83; (i) 2009-4,31; (j) 2010-3,33; (k) 2011-5,41; (l) 2012-4,16; (m) 2013-2,70; (n) 2014-3,67; (o) 2015-3,38 (y p) 2016-1,12; los cuales muestran una tendencia de caída, y se muestran en la siguiente figura.

**Inflación Acumulada En Diciembre De Cada Año  
(Porcentajes, 2001-2016)**



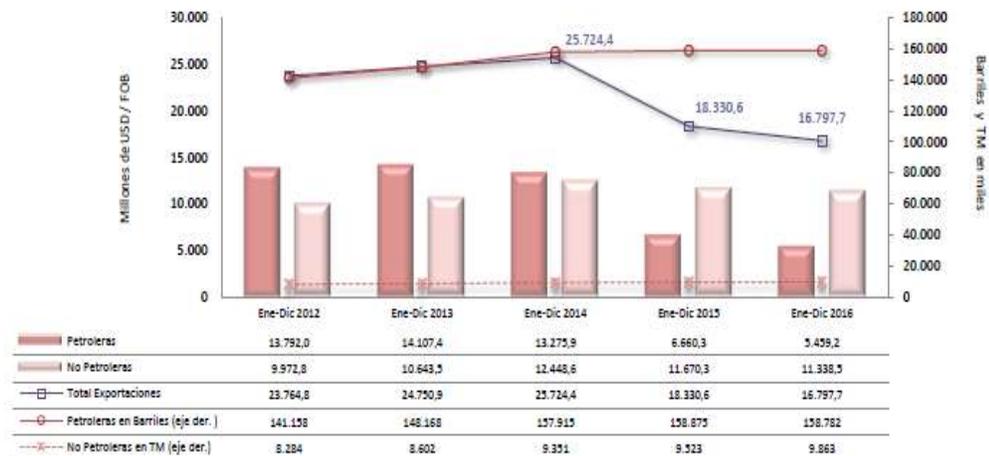
*Figura 7 Inflación Acumulada en Diciembre de cada año (2016) Tomada del Banco Central del Ecuador*

**Sector Externo**

**Exportaciones.**

BCE, (2018) expone que entre enero y diciembre de 2016, las exportaciones totales en valor FOB alcanzaron USD 16.797.7 millones, -8.4% menor en términos relativos frente a las exportaciones realizadas en el mismo periodo 2015 (USD 18.330.6 millones).

**Exportaciones  
(Porcentajes, 2012-2016)**



*Figura 8 Exportaciones Porcentajes (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador*

Cámara de Comercio de Quito, (2017) a diciembre se registró un aumento de 14.1% en el valor FOB de las exportaciones petroleras, las mismas que pasaron de USD 491 millones en noviembre de 2016 a USD 561 millones. Las exportaciones no petroleras asimismo fueron superiores en 9.2% pasaron de USD 941 millones en noviembre a USD 1.027 millones en diciembre 2016.

### Exportaciones (2014-2016)

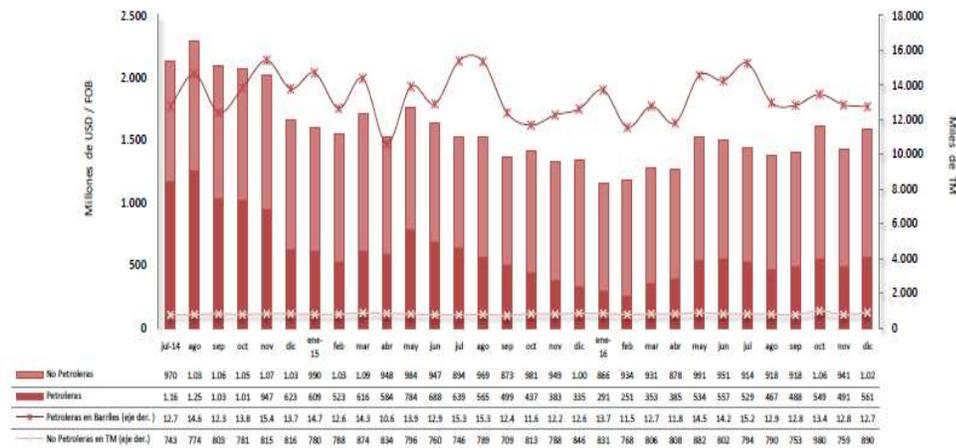


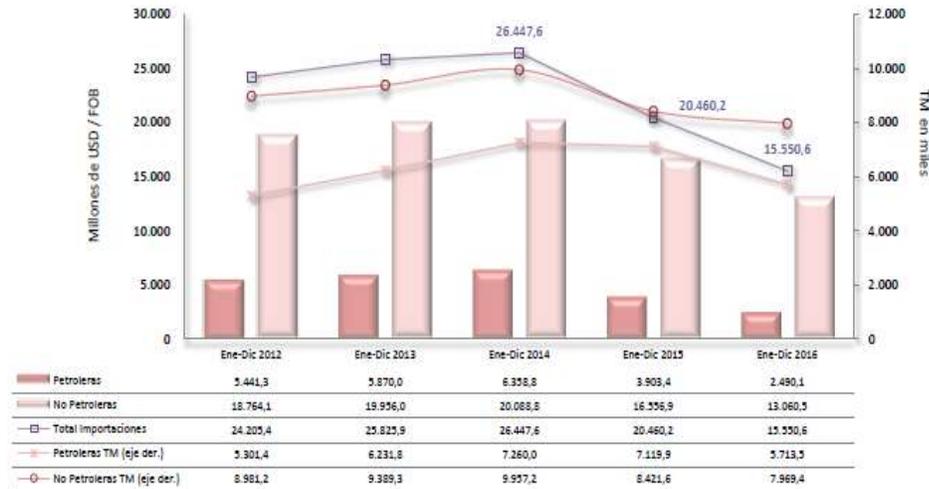
Figura 9 Exportaciones (2016) Tomada del Banco Central del Ecuador

### Importaciones.

BCE, (2016) sostuvo que “las importaciones totales en valor FOB fueron de USD 15.550.6 millones; 24% menos que las compras externas realizadas en el año anterior (USD 20.460.2 millones).” (p.12)

Las importaciones en el Ecuador en los últimos años tienen una tendencia a la baja, en el 2012 el Ecuador reportó importaciones en el año 2012 por un monto de USD \$24.005, 4 millones, en el año 2013 un monto de USD \$25.825,9 millones, en el año 2014 el Ecuador tuvo importaciones por un monto de USD \$26.447,6 millones la cúspide de la valoración. Mientras que en el 2015 tuvo una significativa caída por un monto USD \$ 20460,2 millones representando una baja del 23% con respecto al año anterior y en el 2016 reporta una caída por un monto de USD \$15.550,6.

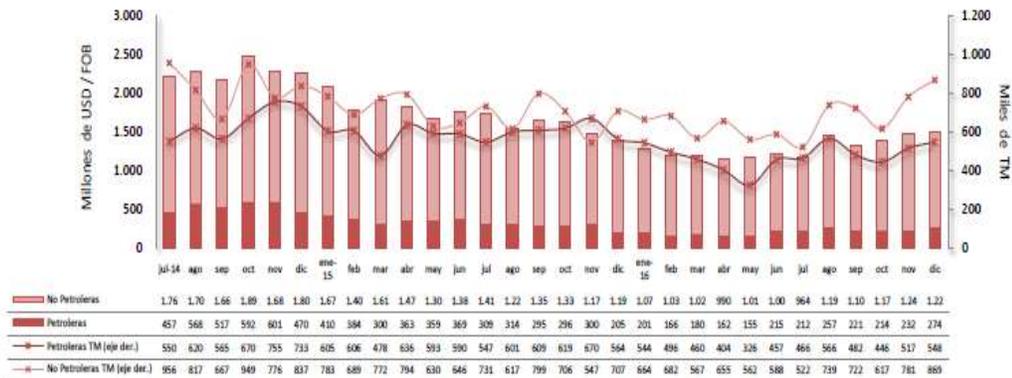
**Importaciones**  
(Millones USD, 2012-2016)



*Figura 10 Importaciones (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador*

También, indico que las importaciones petroleras en valor FOB en diciembre de 2016 (USD 274 millones), fueron mayores en 18.2% comparadas con las registradas en el mes anterior (USD 232 millones). No así las compras externas no petroleras experimentaron una disminución en -1.2% al pasar de USD 1.241 a USD 1.226 millones. En volumen (Toneladas métricas) tanto las importaciones petroleras fueron superiores en 6.1%, como las no petroleras en 11.2%. (p.12)

**Importaciones**  
**Petroleras – No Petroleras**

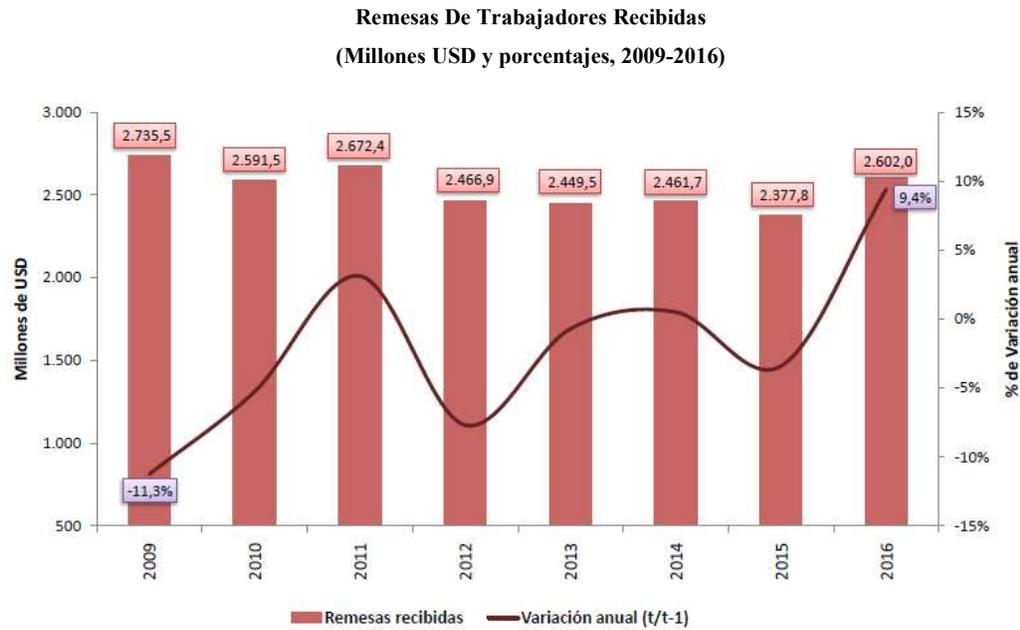


*Figura 11 Importaciones Petroleras y No Petroleras (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador*

**Remesas.**

BCE, (2018) indico que el monto de las remesas de trabajadores recibidas durante 2016 fue de 2.602.0 millones, 9.4% mayor a 2015 (USD 2.377.8 millones).

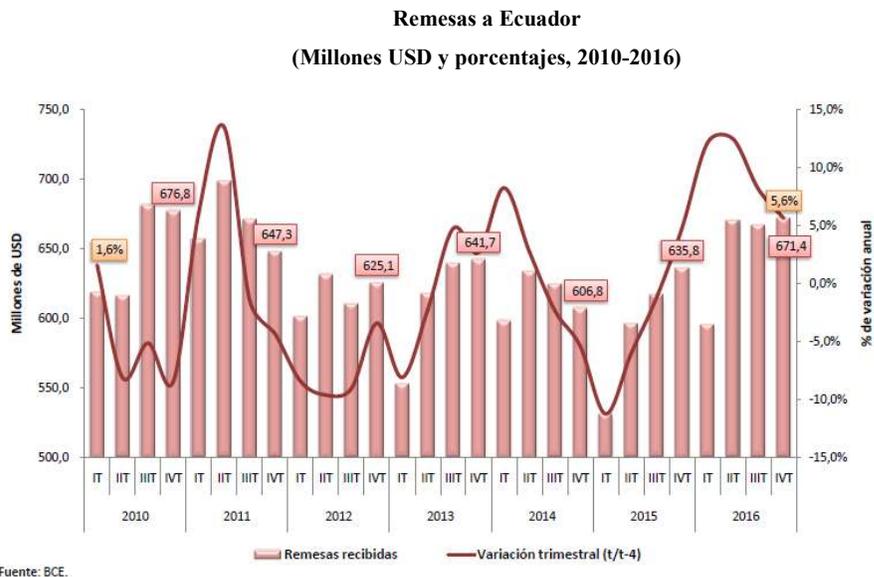
El aumento de flujo de remesas recibidas en 2016 se atribuye a la mejor coyuntura económica de los principales países donde residen los emigrantes ecuatorianos.



Fuente: BCE.

Figura 12 Remesas (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador

Las remesas de trabajadores en el cuarto trimestre de 2016 sumaron USD 671.4 millones, 0.7% más que el valor registrado en el tercer trimestre de 2016 (USD 666.4 millones) y 5.6% superior al valor observado en el cuarto trimestre de 2015 (USD 635.8 millones). Si comparan los flujos contabilizados en los cuartos trimestres, se observa que los montos de las remesas recibidas tienden a mejorar.



Fuente: BCE.

Figura 13 Remesas porcentajes (2016) - Tomada del Banco Central del Ecuador

### **Evolución de la Industria en el ámbito local**

El Universo, (2016) concluyo que:

La evolución del camarón en Ecuador se vio afectada por el terremoto que sufrió el 16 de abril del 2016. Uno de los cantones más afectados fue Pedernales ya que el 90% del Producto Interno Bruto (PIB) es el camarón y es su principal fuente de ingresos. Esto se produjo en la década de los ochenta cuando la política de Gobierno de entonces fomentaba la construcción de camaroneras en áreas sin mayor desarrollo. (p.1)

### **Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial**

Una fuerte demanda se registró en China en el año 2016 debido a la caída de la producción nacional, con el aumento de la oferta extranjera tanto directa como indirecta ya que los precios internacionales se mantuvieron estables a lo largo del periodo fiscal. Adicional a esto, en los mercados de Estados Unidos, Unión Europea y Japón las importaciones aumentarían moderadamente.

#### **Mercado.**

Para el año 2016 se estimó una producción total de 2,5 millones de toneladas aproximadamente de producción mixta para el camarón de cultivo en los países productores de Asia. Durante la primera mitad del año, la enfermedad fue una preocupación importante, así como las condiciones meteorológicas adversas que tuvieron un impacto en la producción. Pero durante el segundo semestre del 2016 se recuperaron los suministros en la India, Indonesia, Vietnam y Tailandia.

Según cifras reportadas por AQUA CULTURE *Asia Pacific* la producción en Tailandia aumentó a 300.000 toneladas en 2016, mientras que en India y Vietnam cada una de ellas superó las 400.000 toneladas. En el 2016 en la zona delta del Mekong hubo una producción de 250.000 toneladas de producción de tigre negro según el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de Vietnam. Vietnam, además, importó más de 300.000 toneladas de camarón congelado para su reprocesamiento / reexportación en 2016.

En Indonesia la producción se mantuvo alrededor de las 350.000 toneladas. En cambio, en China la producción bajó más de los niveles en que se encontraba en el 2015, es decir entre 600.000 y 800.000 toneladas. Adicional a esto se reportó que la producción total de *vannamei de sesis* grandes provincias agrícolas del sur de China disminuyó más de 150.000 toneladas en 2016. En América Latina, la

producción se estimó entre 500.000 y 600.000 toneladas en 2016, con Ecuador y México como principales proveedores.

En términos de camarón capturado en el medio silvestre, los desembarques de camarón en Argentina aumentaron (17%) hasta 167.300 toneladas en 2016, a pesar de la caída de capturas durante los dos últimos meses del año. Los mayores desembarques dieron lugar a un aumento interanual del 32 por ciento en las exportaciones de camarón argentino. En los Estados Unidos, los desembarques de camarón en 2016 fueron los más bajos desde 2010.

En términos de precios, los precios del camarón vannamei aumentaron marginalmente durante 2016. En el mercado de importación más grande, Estados Unidos, hubo un aumento de 5,5 por ciento en los precios de las importaciones en comparación con 2015. Los precios de los camarones indios y camarones ecuatorianos aumentaron un 2,7 por ciento por y 7,8 por ciento, respectivamente. Sin embargo, en comparación con 2015, el precio medio de importación de los Estados Unidos de Indonesia, Tailandia y Vietnam fue inferior en un 1,2-1,7 por ciento.

#### **Exportaciones.**

Edando, (2016) indicó que en el año 2016 los principales exportadores de camarón al mercado internacional fueron: India (438.500, 14.5%) siendo sus principales mercados EE.UU., Vietnam, la UE y Japón; Vietnam (425.000 toneladas, 18-20%) exportando principalmente China, EE. UU., La UE, la República de Corea y Australia; Ecuador (372.600 toneladas, 7.8%), Indonesia 220.000 toneladas, 21%) sigue teniendo como principal mercado a Vietnam para la exportación del camarón logrando para el 2016 un total de de USD 2.600 millones en exportaciones a este mercado, es decir, un 12% de la exportación total de camarón; y Tailandia (209 400, 22%) mantuvo su crecimiento por tercer año consecutivo, la mayoría de su exportación fue de camarón procesado.

#### **Importaciones.**

En comparación con 2015 la mayoría de los grandes mercados de camarón mostraron un favorable crecimiento en el 2016. Los principales mercados que registraron mayores importaciones fueron la UE (2 % a 780.000 toneladas), Estados Unidos (3,2 % a 606.000 toneladas), China -5 por ciento a 350.000-360.000 toneladas) y Japón (4,6 % a 223.600 toneladas).

### **Japón.**

Mantuvo un crecimiento positivo de las importaciones (223 600 toneladas, 4,6 %) en comparación con 2015 gracias a la demanda estable. Vietnam, Tailandia, India, Indonesia y China fueron sus principales proveedores. Casi el 27 % de las importaciones consistió en productos de valor agregado como camarones tempura, camarones cocinados y camarones de sushi con arroz.

### **Estados Unidos.**

Una cantidad record de importaciones de camarón a este país se mostró en el 2016 y es que, excepto para Ecuador, los EEUU seguían siendo el destino del número uno para los exportadores principales del camarón; por esta razón también se notó la disminución de los desembarques nacionales. Ambas cifras corresponden a la oferta total de camarón de los Estados Unidos, que fue aproximadamente 3 por ciento más alta que en 2015.

En el 2016 se rechazó 133 remesas de langostino destinadas a este mercado debido a la existencia de antibióticos prohibidos enviados desde la India (95), Vietnam (17) y China (15) según la Administración de Drogas y Alimentos de los Estados Unidos (FDA, por sus siglas en inglés). Siendo este el tercer mayor número de rechazos reportados desde 2002.

Aumentó la importación del camarón crudo sin cáscara, crudo pelado y cocido, pero disminuyó para el camarón empanado. Es interesante notar que las importaciones de camarones con cáscara grande y mediana (U / 15 a 21/25) aumentaron en un 9 por ciento en 2016 alcanzando casi 90 000 toneladas, mientras que las importaciones de los tamaños medianos (31/40 a 51 / 60) se estancaron en 87.000 toneladas en comparación con 2015.

### **Unión Europea.**

Durante el 2016 la Unión Europea mantuvo una demanda relativamente débil. Sin embargo, los precios estables de vannamei ayudaron a recuperar las importaciones totales de camarón de la UE en 2016 en un 2 % hasta un total de 783 900 toneladas. El comercio intracomunitario aumentó un 25 por ciento mientras que las importaciones procedentes de países extracomunitarios, que suministran el 73 por ciento de las importaciones, aumentaron sólo un 1,5 %.

Sus principales proveedores son Ecuador, Argentina, Groenlandia, Vietnam y la India, pero en todos ellos las importaciones aumentaron excepto en el último en el que disminuyeron. A partir de finales de 2016, la Autoridad Veterinaria de la UE ha

aumentado los controles de calidad obligatorios del camarón de cultivo de la India del 10 al 50 por ciento, lo que contribuyó a costes adicionales para los importadores y llevó a la diversificación de los envíos a otros mercados.

### **Asia y otros mercados.**

Un fuerte comercio regional e intra-regional de camarón para complementar la demanda local y facilitar las reexportaciones se vio en Asia durante el 2016. En Vietnam, China, la República de Corea y la RAE de Hong Kong las importaciones interanuales aumentaron significativamente.

En China las importaciones de camarón aumentaron durante el 2016 hasta un total de 107.000 toneladas, es decir un 4% aproximadamente siendo sus principales proveedores Argentina, Canadá, Ecuador, Tailandia y Groenlandia. Parte de este comercio no puede ser reportado; *Undercurrent News* publicó recientemente un informe sobre el comercio de camarón de China, en el que se afirma que "hasta 270 000 toneladas fueron introducidas de contrabando a través de la frontera entre Vietnam y China en 2016" para que el suministro continúe con la caída de la producción nacional y el aumento de la demanda en Vietnam.

Sin embargo, ha habido fuertes tendencias de crecimiento en las importaciones legales vietnamitas de camarón durante los últimos tres años. En 2016, Vietnam fue posiblemente el mayor importador de camarones de Asia. Las exportaciones combinadas de camarón tropical de Ecuador, India, Tailandia, Irán y Malasia a Vietnam totalizaron 303.000 toneladas en 2016, lo que supone 100.000 toneladas más que en 2015.

### **Ubicación geográfica del mercado**

Tienen un mercado nacional e internacional ya que los productos son ofertados en ambos y el camarón ecuatoriano ha ganado preferencia no solo por su calidad sino por su tamaño en EEUU, Europa y Asia.

### **Tipo de producto**

Los productos que se ofertan tienen como característica estar sujetos a las preferencias y especificaciones técnicas del consumidor y el precio se determina por las condiciones del mercado, sin dejar fuera de consideración el hecho de que los canales de distribución son cortos.

### **Tamaño de mercado**

La Compañía exportadora busca distribuir al por mayor y menor en mercados locales e internacionales, dicho tamaño en el ámbito internacional existe; sin embargo, en menor escala un consumo local de los productos.

### **Competencia**

La competencia es muy reñida debido a que los competidores locales exportan el mismo tipo de producto, con características similares, al mismo tipo y grupo de clientes por su condición geográfica.

### **Riesgos Asumidos**

Los riesgos asumidos se detallan en el siguiente cuadro:

<b>RIESGOS ASUMIDOS</b>	
<b>Mercado</b>	La Exportadora mantiene un nivel medio de riesgo, debido que su riesgo mayor sería el virus de la mancha blanca que afectó a mediados de los 90 y que hasta la actualidad ciertos países no la han podido superar lo que nos permitió abrir el mercado a países como Asia. En el 2016 la Exportadora reflejó transacciones en el mercado asiático.
<b>Propiedad, planta y equipo</b>	La Exportadora adquirió cobertura de seguros para cubrir cualquier eventualidad de desperfecto que le pueda ocurrir a los congeladores de Camarón.
<b>Investigación y desarrollo</b>	La Exportadora no realizó este tipo de actividad en el 2016.
<b>Financiero</b>	La Exportadora cubre su operación con fondos generados de la actividad, por lo que carece de financiamiento.
<b>Cambiario</b>	Debido a que la moneda de la Exportadora efectúa todas sus operaciones, tanto de compras, exportaciones y ventas, es el dólar estadounidense, no existe riesgo cambiario por asumir.
<b>Tasa de Interés</b>	No se presenta ningún préstamo financiero el cual genere interés.
<b>De Crédito</b>	La Exportadora no cuenta con riesgo crediticio debido a que se solicita un anticipo a los clientes una vez efectuado el pedido y el saldo de la cuenta por cobrar es cancelado 7 días posteriores a la recepción de la mercadería, considerando esto podemos considerar que no existe riesgo crediticio.
<b>Fitosanitarios</b>	La Exportadora no realizó este tipo de actividad en el 2016.
<b>Climáticos</b>	La Exportadora los considera de nivel bajo, debido a que los principales peligros derivados del comportamiento del clima, son los originados por las bajas temperaturas de agua que impide el crecimiento y desarrollo, adicional los riesgos por eventos aleatorios

## RIESGOS ASUMIDOS

sobre todo el virus de la mancha blanca que no dependen directamente de las medidas preventivas que se pueda adoptar.

*Tabla 7 Nota. Tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

El resultado del presente análisis funcional permite establecer que la Exportadora, se dedica a las actividades de manufactura, e este ámbito existen tres modelos de negocio que se diferencian entre sí por el grado de funciones, activos y riesgos que asume cada uno.

EMPRESA	EXPORTADORA	EMPRESA RELACIONADA	EMPRESA INDEPENDIENTE
TIPO DE EMPRESA	LOCAL	EXTERIOR	LOCAL
<b>FUNCIONES</b>			
<b>INVESTIGACION Y DESARROLLO</b>	X	n/a	n/a
<b>COMPRAS</b>			
Planificación	X	n/a	n/a
Logística de compras	X	n/a	n/a
Almacenamiento	X	n/a	n/a
Control de inventarios	X	n/a	n/a
<b>CONTROL DE CALIDAD</b>	X	n/a	n/a
<b>MANUFACTURA</b>	X	n/a	n/a
<b>MERCADO Y PUBLICIDAD</b>	X	n/a	n/a
<b>VENTAS</b>			
Planificación en ventas	X	n/a	n/a
Acuerda las condiciones y términos	X	n/a	n/a
Facturación	X	n/a	n/a
Logística de transporte	X	n/a	n/a
<b>ACTIVOS</b>			
Corrientes	X	n/a	n/a
Fijo	X	n/a	n/a
Intangibles	n/a	n/a	n/a
<b>RIESGOS</b>			
Inventarios		n/a	n/a
Crédito		n/a	n/a
Calidad del producto		n/a	n/a
Tipo de cambio	n/a	n/a	n/a
Liquidez		n/a	n/a
Perdidas asociadas a inversión, planta y equipo		n/a	n/a
Investigación y desarrollo		n/a	n/a
Costos de factores		n/a	n/a
Precios de productos		n/a	n/a
Demanda		n/a	n/a

*Tabla 8 Funciones, activos y riesgos, nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

Nota:

x: Se usa para anotar que la función o activo fue asumido por la empresa.

n/a: Se usa para indicar que la función, activo o riesgo no fue asumido por la empresa señalada.

-  : Se usa para indicar que el riesgo es bajo.
-  : Se usa para indicar que el riesgo es moderado
-  : Se usa para indicar que el riesgo es alto.

Los activos utilizados por al Exportadora por el ejercicio económico que comprendió del 01 de enero del 2016 hasta el 31 de diciembre del 2016 a continuación, se detallan los activos más utilizados el cual surge de los Estado de Situación Financiera auditado.

Activos Tangibles	Saldos al 31 de diciembre del 2016 (Monto en dólares)
Caja y Bancos:	155.902
Cuentas por cobrar	6.416.615
Otras cuentas por cobrar	729.757
Inventarios	1.720.248
Otros Activos	16.466
Activos por impuestos corrientes	2.041.317
<b>Total Activo Corriente:</b>	<b>11.080.305</b>
Activos Fijos	6.193.043
Activos intangibles	25.854
Otros Activos	17.132
<b>Total Activo No Corriente:</b>	<b>6.236.029</b>
<b>Total Activo:</b>	<b>17.316.334</b>

*Tabla 9 Detalle de los Activos Tangibles de la Exportadora al 31 de diciembre del 2016 nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

Para considerar los términos contractuales se debe conocer otro de los factores determinantes de la comparabilidad según lo que establecen las guías de la OCDE, son las cláusulas o términos contractuales involucrados en las operaciones sujetas a análisis, que señalan que “En las negociaciones en condiciones de plena competencia, los términos contractuales de las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes”. El cual se detalla a continuación.

ACUERDOS DE CONDICIONES Y TERMINOS	
Operación:	Exportación de camarón congelado
Contrato Escrito:	SI
Forma de Pago:	Una vez entregado los productos
Incoterm:	FOB
Garantías:	No aplica

*Tabla 10 Detalle de términos y condiciones Italshrimp nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

ACUERDOS DE CONDICIONES Y TERMINOS	
------------------------------------	--

ACUERDOS DE CONDICIONES Y TERMINOS	
Operación:	Exportación de camarón congelado
Contrato Escrito:	Si
Forma de Pago:	Depende de los requerimientos del cliente, generalmente se recibe un anticipo y el saldo es cancelado una vez recibido el embarque por el cliente.
Incoterm:	FOB
Garantías:	No aplica

Tabla 11 Detalle de términos y condiciones Mar de Plata nota, tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

ACUERDOS DE CONDICIONES Y TERMINOS	
Operación:	Exportación de camarón congelado
Contrato Escrito:	No
Forma de Pago:	Depende de los requerimientos del cliente, generalmente se recibe un anticipo y el saldo es cancelado una vez recibido el embarque por el cliente.
Incoterm:	FOB
Garantías:	No aplica

Tabla 12 Detalle de términos y condiciones nota, tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

ACUERDOS DE CONDICIONES Y TERMINOS	
Operación:	Exportación de camarón congelado
Contrato Escrito:	No
Forma de Pago:	Depende de los requerimientos del cliente, generalmente se recibe un anticipo y el saldo es cancelado una vez recibido el embarque por el cliente.
Incoterm:	FOB
Garantías:	No aplica

Tabla 13 Detalle de términos y condiciones nota, tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

En el siguiente cuadro se representará un detalle de las operaciones con partes relacionadas que realizó la Exportadora durante el ejercicio fiscal 2016:

Tipo de operación	Tipo de operación específica	Método seleccionado	Régimen Impositivo	Indicador de Rentabilidad	Relacionada
Ingresos	Exportaciones de inventario producidos	Márgen Transaccional de Utilidad Operacional	Renta Sociedades	MOTC	MARKPOOL SEAFOOD INTERNATIONAL
Ingresos	Exportaciones de inventario producidos	Márgen Transaccional de Utilidad Operacional	Renta Sociedades	MOTC	GRUPO TERRENCE SEAFOOD
Ingresos	Exportaciones de inventario producidos	Márgen Transaccional de Utilidad Operacional	Renta Sociedades	MOTC	MAR DE PLATA
Ingresos	Exportaciones de inventario	Márgen Transaccional de	Renta Sociedades	MOTC	COAST FOOD

<b>Tipo de operación</b>	<b>Tipo de operación específica</b>	<b>Método seleccionado</b>	<b>Régimen Impositivo</b>	<b>Indicador de Rentabilidad</b>	<b>Relacionada</b>
Ingresos	producidos	Utilidad Operacional			
	Exportaciones de inventario producidos	Márgen Transaccional de Utilidad Operacional	Renta Sociedades	MOTC	SHRIMP COMPANY
Ingresos	producidos	Utilidad Operacional			
	Exportaciones de inventario producidos	Márgen Transaccional de Utilidad Operacional	Renta Sociedades	MOTC	ITALSHRIMP

*Tabla 14 Detalle de transacciones con relacionadas nota, tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

Para la selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia y así poder realizar determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Método del Precio Comparable no Controlado
2. Método del Precio de Reventa
3. Método del Costo Adicionado
4. Método de Distribución de Utilidades
5. Método Residual de Distribución de Utilidades
6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

El TNMM se utiliza para determinar si la cantidad pactada en una transacción controlada se encuentra dentro de un rango de valores de una muestra de empresas con funciones y riesgos sustancialmente similares a la parte analizada, al comparar algunos indicadores de niveles de rentabilidad (*Profit Level Indicators*, en adelante “*PLI’s*”) de las compañías similares con los de la Compañía analizada.

Para determinar la rentabilidad de la muestra de compañías no controladas, se ha procedido a calcular aquellos *PLI’s* que, en términos económicos, resultan ser los más apropiados para compañías que desarrollan actividades de procesamiento. Para la transacción analizada se ha considerado el *PLI* de Margen Operativo sobre Costos Totales (*Mark-up on Total Costs* o “*MOTC*”), el cual se calcula dividiendo la utilidad de operación entre los costos totales (*UO/CT*). Cabe mencionar que se ha

seleccionado este PLI dada la naturaleza de la operación y en razón de la información disponible de las entidades independientes.

El método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (*Transaction Net Margin Method* o “TNMM”) determina la naturaleza de valor de mercado de las transacciones entre partes relacionadas, comparando la utilidad operativa obtenida por una de las entidades involucradas en las transacciones con la utilidad operativa obtenida por partes no relacionadas que llevan a cabo transacciones similares con terceros. En comparación con otros métodos de precios de transferencia, el nivel de comparabilidad requerido para obtener un resultado confiable bajo el TNMM es generalmente menos exigente. El nivel de comparabilidad se determina considerando el capital invertido y riesgos asumidos, tanto por la entidad bajo análisis como por las partes no relacionadas utilizadas como criterio de comparación.

Bajo el TNMM, las compañías comparables no controladas sólo requieren ser similares en términos amplios, aceptándose aquellas con un cierto nivel de diversificación en cuanto a los servicios, productos y funciones. Dado que existe información disponible de compañías comparables no controladas, se ha determinado que el TNMM proveería la mejor aproximación para verificar el cumplimiento de valores de mercado de las operaciones intercompañía relativas a la exportación de camarones, langostinos y langostas realizada por la Exportadora durante el ejercicio 2016.

### **Metodología TNMM**

El TNMM consiste en determinar que las transacciones entre partes relacionadas son consistentes con las utilidades de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables. A tales efectos, se basan en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos y/o flujos de efectivo.

### **Selección de la Parte Analizada**

En vista de que la normativa tributaria ecuatoriana no establece cual deberá ser la parte bajo estudio, se procedió a tomar a la Exportadora como la parte a ser analizada, dado que es la entidad de la cual se cuenta con mayor y mejor cantidad y calidad de información, y que no es propietaria de activos intangibles valiosos.

## **Selección de las Empresas Independientes**

Como parte de la metodología del TNMM, se llevó a cabo una búsqueda de compañías independientes con características de negocio similares a la Exportadora, en su actividad de procesamiento y venta de camarones, langostinos y langostas. Para ello, se utilizó la base de datos internacional “*Osiris Publicly Listed Companies Worldwide – Update 199*” actualizada a julio de 2017, la que contiene información cuantitativa y de negocios de más de 67.000 empresas en todo el mundo. Para la obtención de la muestra de compañías independientes que llevan a cabo funciones similares a las que realiza la Exportadora, se efectuó una búsqueda en la base de datos mencionada anteriormente en los siguientes códigos SIC primarios:

- SIC 0273: *Animal Aquaculture* (Acuicultura animal)
- SIC 2092: *Prepared Fresh or Frozen Fish and Seafoods* (Preparado fresco o congelado de Pescados y Mariscos)
- SIC 5142: *Packaged Frozen Foods* (Embalaje de alimentos congelados)
- SIC 5146: “*Fish and Seafoods*” Pescados y Mariscos)

La búsqueda arrojó una muestra inicial de 155 compañías potencialmente comparables a la Exportadora.

## **Factores de comparabilidad**

Se revisaron las descripciones de negocios de las mismas y se eliminaron aquellas que:

- Se encontrarán ubicadas en países de menor imposición o paraísos fiscales;
- Realizaran funciones y/o actividades sustancialmente diferentes a la Exportadora;
- Manufacturaran productos significativamente distintos a los de la Exportadora;
- o
- Tuvieran actividades de negocios sobre diversificados.

## **Comparables seleccionados**

La aplicación de estos criterios permitió reducir el conjunto a seis (6) compañías independientes que realizan funciones similares a la Exportadora, la muestra final de compañías quedó conformada por:

- 1) AGUATIC FOODS GROUP PLC
- 2) DALIAN YI QIAO SEA CUCUMBER CO. LTD.
- 3) GEMINI SEA FOOD LIMITED

- 4) NGO QUYEN EXPORTSAFOOD PROCESSING JSC
- 5) TOHTO SUISAN CO LTD
- 6) YOKOHAMA GYORUI CO LTD

<b>Comparables analizados</b>	<b>Número de compañías</b>
Empresas con códigos SIC: 273,2092,5142,5146	155
<b>Criterios de Rechazo</b>	
Compañías inactivas.	5
Compañías subsidiarias.	48
Informacion cuantitativa insuficiente	14
Informacion cualitativa insuficiente	1
Perdidas opeerativas en al menos un año de 2012-2014	31
Paraiso fiscal	3
Funciones y/o actividades sustancialmente diferentes	18
Productos significativamente distintos	8
Actividades de negocios sobre diversificadas.	21
<b>ACEPTADAS</b>	<b>6</b>

*Tabla 15 Detalle de Resultados de la búsqueda nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

A continuación, se detallan la información de las compañías aceptadas para realizar la comparabilidad con la Exportadora:

	COMPAÑÍA ANALIZADA	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5	COMPARABLE 6
NOMBRE DE LA COMPAÑÍA	EXPORTADORA	AGUATIC FOODS GROUP PLC	DALIAN YI QIAO SEA CUCUMBER CO., LTD.	GEMINI SEA FOOD LIMITED	NGO QUYEN EXPORT SEAFOOD PROCESSING JSC	TOHTO SUISAN CO LTD	YOKOHAMA GYORUI CO LTD
<b>FUNCIONES ASUMIDAS</b>							
INVESTIGACION Y DESARROLLO	n/a						
<b>COMPRAS</b>							
Planificación	X	x	X	x	x	x	X
Posesión de inventarios	X	x	X	x	x	x	X
Almacenamiento	X	x	X	x	x	x	X
Control de inventarios	X	x	X	x	x	x	X
<b>MANUFACTURA</b>							
Desarrollo de la propia línea de producción	X	x	X	x	x	x	X
Distribución de productos no producidos	X			x			
<b>VENTAS</b>							
Labor intensiva	X	x	X	x	x	x	X
Labor no intensiva							
Facturación	X	x	X	x	x	x	X
Logística de transporte	X		X	x	x	x	X
<b>FINANCIAMIENTO</b>	X	x	X	x	x	x	X
<b>ADMINISTRACIÓN</b>	X	x	X	X	X	X	X

Tabla 16 Análisis de Comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

En el siguiente cuadro se detallara los riesgos asumidos de los activos principales, así como de los componentes de la operabilidad de la Exportadora sobre las compañías comparables, identificando los riesgos altos, bajos y medios.

ACTIVOS PRINCIPALES	EXPORTADORA.	AGUATIC FOODS GROUP PLC	DALIAN YI QIAO SEA CUCUMBER CO., LTD.	GEMINI SEA FOOD LIMITED	NGO QUYEN EXPORT SEAFOOD PROCESSING JSC	TOHTO SUISAN CO LTD	YOKOHAMA GYORUI CO LTD
Corrientes	X	x	x	x	x	x	X
Fijo	X	x	x	x	x	x	X
Intangibles	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
<b>RIESGOS ASUMIDOS</b>							
Inventarios	↓	→	↓	↓	↓	↓	↓
Crédito	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
Pérdidas asociadas a inversión, planta y equipo	→	↑	→	→	→	→	→
Costos de factores	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
Precios de productos	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑
Demanda	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓

Tabla 17 Nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

x: Se usa para anotar que la función o activo fue asumido por la empresa.

n/a: Se usa para indicar que la función, activo o riesgo no fue asumido por la empresa señalada.

↓ : Se usa para indicar que el riesgo es bajo.



: Se usa para indicar que el riesgo es moderado



: Se usa para indicar que el riesgo es alto.

De las compañías aceptadas para realizar la comparabilidad se detalla la descripción de la actividad empresarial y las características del negocio:

1) AQUATIC FOODS GROUP PLC

La empresa es una entidad que se dedica a la elaboración y conservación de productos de pescado y mariscos. Comenzó sus operaciones en el año 2011. La oficina registrada de la empresa se encuentra en el Reino Unido. La empresa ofrece una amplia gama de mariscos procesados y conservados, y peces exóticos. Estos incluyen el bagre, el bacalao, el tiburón, el pargo, el pez espada, el atún, el pescado blanco, la cola amarilla, las almejas, los cangrejos, las langostas, los mejillones, las ostras, las vieiras, los salmones, las algas marinas, el pulpo, los cangrejos, y filete hoki. Estos productos se ofrecen a restaurantes, hoteles, minoristas, supermercados, y al público en general. La compañía tiene sus operaciones activas dentro del país

2) DALIAN YI QIAO SEA CUCUMBER CO., LTD.

La empresa se dedica principalmente a la elaboración de productos acuáticos, y la distribución de pescado, camarón, cangrejo, pepino de mar y mariscos. La empresa, constituida en 2001, fue conocida anteriormente como “*Dalian Yi Qiao Marine Semillas Company Limited*”. La sede social de la empresa se encuentra en Dalian, China. La compañía se dedica al desarrollo de la industria de las plántulas oceánicas. La empresa ofrece una amplia gama de productos, tales como pepino de mar de semillas almacenadas raras, serie de pepino de mar seca, pepino de mar salado, pepino de mar instantáneo, serie de abulones y caja de regalo de mariscos. La compañía opera predominantemente en el mercado nacional sirviendo a una amplia gama de clientes.

3) GEMINI SEA FOOD LIMITED

La empresa se dedica a la producción y comercialización de mariscos congelados en Bangladesh. Dirige su negocio desde su sede social registrada en Dhaka, Bangladesh. Se estableció en el año 1982. La empresa es una fábrica líder de procesamiento de camarones en Bangladesh. Su operación comercial está principalmente involucrada en la producción, procesamiento, envasado y exportación de camarones congelados de bloques tradicionales de la más alta calidad. Sus productos incluyen la granja planteada *Black Tiger (Penaeus Monodon)* sin cabeza shell-on bloques congelados, gambas de agua dulce (*Macrobrachium Rosenbergii*)

sin cabeza *shell-on* bloques congelados, *Black Tiger* / gambas de agua dulce cruda P & D / y Harina (marrón), Chaka (blanco) en bruto bloque de PUD congelado.

4) NGO QUYEN EXPORT SEAFOOD PROCESSING JSC

La empresa se dedica a la transformación, conservación, comercialización y exportación de pescado y productos del mar. Se estableció como la ONG *Quyên Export Seafood Processing Enterprise* en 1975. Su sede registrada se encuentra en la ciudad de Rach Gia, Vietnam. La empresa se dedica principalmente a la elaboración y conservación de productos del mar como el pescado, como el bacalao, el menhaden, el abadejo, el salmón y el atún, así como los camarones, las ostras, las almejas y el cangrejo, o al curar los productos del mar por medio de fumar, salar o el secado. También ofrece sopas de mariscos, chowders, guisos, caldos y jugos. La actividad empresarial de la compañía se desarrolla principalmente en Vietnam y en el extranjero.

5) TOHTO SUISAN CO LTD

La empresa, con sede en Japón, se dedica a la distribución mayorista de una gama de productos marinos frescos y procesados. Fue fundada en el año 1948 como el mayorista autorizado para el Mercado Central de Mayoristas de Tokio. Tiene su domicilio social ubicado en Chuo-ku. La empresa ofrece una amplia variedad de productos pesqueros, como el atún congelado; pescado fresco; industrial de alta clase de pescado; salmones, bonitos, pulpos, pez globo, erizos de mar, cangrejos, mariscos, langostas y gambas procedentes del mar doméstico y mares extranjeros; huevas de bacalao, así como albóndigas; pescado congelado y salado y productos secos y transformados.

6) YOKOHAMA GYORUI CO LTD

La empresa se dedica al comercio al por mayor y procesamiento de mariscos en Japón. Opera en dos segmentos de negocio. El segmento de Mayoristas de Mariscos se dedica a la venta al por mayor de mariscos y productos relacionados con mariscos a través de Yokohama y Kawasaki mercados al por mayor central. El segmento de procesamiento de mariscos se dedica a la elaboración de productos de mariscos. La empresa fue fundada en 1947 y tiene su sede en Yokohama, Japón.

Criterios para establecer la mediana y del rango de plena competencia.

Dentro de la muestra seleccionada de compañías independientes se analizaron los resultados de los cocientes de MOTC, a continuación, se exponen la mediana y el rango intercuartil para el período de 2016 de los cocientes de MOTC de la muestra

final de compañías independientes. De dicho cálculo surge que la mediana 2016 de las compañías comparables seleccionadas es del 4.42 % con un rango intercuartil comprendido entre 1.68% correspondiente al primer cuartil y 18.20 % correspondiente al tercer cuartil.

Los Lineamientos de la OCDE disponen que, si las transacciones controladas están dentro del rango de resultados basado en el principio de asimilación a partes independientes, no se deben efectuar ajustes. Si, en cambio, las transacciones controladas se encuentran fuera del rango de resultados indicado, el contribuyente debe tener la posibilidad de presentar argumentos con los cuales trate de demostrar que las transacciones controladas cumplieron con el principio de asimilación a partes independientes. Si el contribuyente no puede establecer estos argumentos, las administraciones tributarias deben determinar cómo ajustar las transacciones controladas, tomando en consideración el rango de resultados basado en el principio de asimilación a partes independientes. En este caso particular, el MOTC del período 2016 de la Exportadora, es de 1.71%, y se encuentra por sobre el rango intercuartil de asimilación a partes independientes determinado precedentemente.

<b>Medida Estadística</b>	<b>MOTC 2016</b>
Tercer Cuartil:	18.20%
Mediana:	4.42%
Primer Cuartil:	1.68%
<b>Compañía</b>	<b>MOTC 2016</b>
La Exportadora:	1.71%

*Tabla 18 Rango Intercuartil de comparables nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

El rango intercuartil de los cocientes de MOTC, por los ejercicios 2016, de las compañías independientes de la muestra es de 1.68% a 18.20%, con una mediana de 4.42%. Por su parte, la Exportadora, para el ejercicio fiscal 2016 un MOTC Ajustado del 1.71%.

Denominación social:	<b>La Exportadora</b>
Descripción de negocios:	La compañía se dedica a la venta y comercialización de camarones.

Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/12/2016</b>
Ventas:	69.009.564
Costo de Ventas:	65.367.512
Resultado Bruto:	3.642.052
Gastos de Operaciones:	2.481.051
Resultado Operativo:	1.161.001
<i>Indicador de Rentabilidad</i>	<b>31/12/2016</b>
<i>MOTC</i>	1.71%

*Tabla 19 Detalle de Compañías Sujeta a análisis nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

Estado de situación y de resultados de las empresas comparables correspondientes a los ejercicios fiscales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, indicando la fuente de obtención de dicha información se describe lo siguiente:

Estados Financieros de las Comparables con ajustes a la Comparabilidad

A continuación, se detallan las denominaciones sociales y descripciones de negocios, y se transcribe la información financiera relevante, de las compañías comparables que han sido seleccionadas para el análisis. Dicha información financiera surge de las siguientes bases de datos:

a) “Osiris”, actualizada a Julio /2017.

Se cuantifican la comparabilidad efectuados sobre las compañías comparables seleccionadas, y se transcribe la información financiera relevante de las compañías comparables seleccionadas, luego de efectuados los ajustes a la comparabilidad.

Denominación social:	<b>AQUATIC FOODS GROUP PLC</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/12/2015</b>
Ventas:	989.024
Costo de Ventas:	698.417
Resultado Bruto:	290.607
Gastos de Operaciones:	109.056
Resultado Operativo:	181.551

<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>31/12/2015</b>
<i>Créditos:</i>	306.694
<i>Inventarios:</i>	55.627
<i>Cuentas por pagar:</i>	131.885
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>31/12/2015</b>
MOTC	22.48%

Tabla 20 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Denominación social:	<b>DALIAN YI QIAO SEA CUCUMBER CO.,</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/12/2015</b>
Ventas:	579.215
Costo de Ventas:	72.120
Resultado Bruto:	507.095
Gastos de Operaciones:	211.925
Resultado Operativo:	295.170
<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>31/12/2015</b>
<i>Créditos:</i>	34.321
<i>Inventarios:</i>	537.224
<i>Cuentas por pagar:</i>	20.238
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>31/12/2015</b>
MOTC	103.92%

Tabla 21 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Denominación social:	<b>GEMINI SEA FOOD LIMITED</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>30/06/2016</b>
Ventas:	1.112.138
Costo de Ventas:	1.025.971
Resultado Bruto:	86.167
Gastos de Operaciones:	29.607
Resultado Operativo:	56.560
<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>30/06/2016</b>
<i>Créditos:</i>	-

<i>Inventarios:</i>	220.046
<i>Cuentas por pagar:</i>	-
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>30/06/2016</b>
MOTC	5.36%

Tabla 22 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Denominación social:	<b>NGO QUYEN EXPORT SEAFOOD PROCESSING JSC</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/12/2015</b>
Ventas:	238.669.175
Costo de Ventas:	213.785.658
Resultado Bruto:	24.883.517
Gastos de Operaciones:	16.863.633
Resultado Operativo:	8.019.884
<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>31/12/2015</b>
<i>Créditos:</i>	12.316.446
<i>Inventarios:</i>	38.017.228
<i>Cuentas por pagar:</i>	19.356.538
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>31/12/2015</b>
MOTC	3.48%

Tabla 23 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Denominación social:	<b>TOHTO SUIS AN CO LTD</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/03/2016</b>
Ventas:	124.360.000
Costo de Ventas:	116.753.00
Resultado Bruto:	7.607.000
Gastos de Operaciones:	6.278.000
Resultado Operativo:	1.329.000
<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>31/03/2016</b>
<i>Créditos:</i>	5.358.000
<i>Inventarios:</i>	5.624.000
<i>Cuentas por pagar:</i>	2.757.000
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>31/03/2016</b>

MOTC	1.08%
------	-------

Tabla 24 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

Denominación social:	<b>YOKOHAMA GYORUI CO LTD</b>
Del Estado de Resultados:	
<i>En dólares:</i>	<b>31/03/2016</b>
Ventas:	34.931.320
Costo de Ventas:	33.124.286
Resultado Bruto:	1.807.034
Gastos de Operaciones:	1.800.154
Resultado Operativo:	6.880
<i>Del Estado de Situación Patrimonial:</i>	<b>31/03/2016</b>
<i>Créditos:</i>	2.064.672
<i>Inventarios:</i>	839.995
<i>Cuentas por pagar:</i>	991.046
<i>Indicador de rentabilidad</i>	<b>31/03/2016</b>
MOTC	0.02%

Tabla 25 Comparables - Información Financiera relevante a la comparabilidad nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón

El análisis de precios de transferencia tiene por objeto evaluar si las transacciones se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes (Principio “*Arm’s Length*”). De acuerdo con lo dispuesto por los Lineamientos de la OCDE, el análisis de la rentabilidad de una compañía permite evaluar en forma indirecta la razonabilidad de sus precios de transferencia. En esencia, establecen que, si la rentabilidad de una compañía si corresponde con la rentabilidad obtenida por compañías independientes comparables, las partidas componentes de su rentabilidad (es decir, ingresos y gastos) se ajustarían a las prácticas normales de mercado.

Sobre la base de los resultados obtenidos por aplicación del método de MTUO desarrollado en la sección anterior, puede observarse que la rentabilidad obtenida por la Exportadora en sus actividades de distribución de ventas de camarón con la rentabilidad obtenida por compañías independientes comparables si se encuentra dentro del rango de sus comparables.

<b>Comparable</b>	<b>MOTC 2016</b>
AGUATIC FOODS GROUP PLC	22.48%
DALIAN YO QIAO SEA CUCUMBER CO. LTD.	103.92%
GEMINI SEA FOOD LIMITED	5.36%
NGO QUYEN EXPORT SAFOOF PROCESSING JSC	3.48%
TOHTO SUISAN CO LTD	1.08%
YOKOHAMA GYORUI CO LTD	0.02%
<b>Medida Estadística</b>	<b>MOTC 2016</b>
Tercer Cuartil:	18.20%
Mediana:	4.42%
Primer Cuartil:	1.68%
<b>Compañía</b>	<b>MOTC 2016</b>
La Exportadora MOTC	1.71%

*Tabla 26 Resultados de la Aplicación del Método MTUO nota. tomado de caso de estudio de empresa exportadora de camarón*

El resultado del análisis de precios de transferencia para garantizar el principio de plena competencia no genero ningún ajuste por precios de transferencia que deba incluirse en la conciliación tributaria del formulario 101 de la Exportadora, no obstante, al plantear la inclusión de las acciones BEPS 8, 9,10 y 13: el análisis no representará ningún tipo de cambio significativo en el cual se dará la siguiente explicación.

### **Análisis comparativo**

#### **Master file.**

El Archivo Principal “*Master file*” debería proporcionar una descripción de los Grupos de Empresas Multinacionales MNE “*Multinationals enterprises*”, incluyendo la naturaleza de sus operaciones globales de negocio, así como sus políticas generales de precios de transferencia, su asignación global de ingreso y la actividad económica para ayudar a la Administración Tributaria en la evaluación de transacciones significativas de precios de transferencia. En general, el archivo principal es requerido para proporcionar una descripción de alto nivel para colocar las transacciones del grupo MNE que manejen precios de transferencia en su contexto global económico, legal, financiero y fiscal.

No es el objetivo pedir listados exhaustivos de detalles minuciosos, sino más bien incluir las listas de acuerdos importantes, intangibles y transacciones; los contribuyentes deberían utilizar su criterio apropiadamente para determinar cuanta información es apropiada detallar, así como tener presente el objetivo del archivo principal que es proporcionar a la Administración Tributaria un detalle de alto nivel de las operaciones globales del MNE y sus políticas. La información requerida en el archivo principal proporciona "un modelo" del grupo MNE y contiene la información relevante que puede ser agrupada en cinco categorías: a) la estructura organizacional del grupo MNE; b) una descripción del negocio del MNE o negocios; c) intangibles del MNE; d) las actividades financieras entre compañías; (y e) los estados financieros y fiscales del MNE.

Los contribuyentes deberían presentar la información en el archivo principal para las MNE como un todo. Sin embargo, la organización de la información presentada como una línea de negocio, está permitida mientras esté justificada con hechos, p.ej. donde la estructura del grupo MNE es tal que algunas líneas significativas de negocio funcionan en gran parte por separado o recientemente son adquiridas.

Donde se utiliza la línea de negocio en lo presentado se debería asegurar que se centralizaron las funciones de grupo y que las transacciones entre líneas de negocio están correctamente descritas en el archivo principal. Incluso donde la presentación de línea de negocios es seleccionada, el archivo principal entero que consiste en todas las líneas de negocio debería estar disponible a cada país para asegurar que proporcionan una descripción apropiada del negocio global del grupo.

En base a lo explicado anteriormente, la Administración Tributaria del Ecuador en el documento Ficha Técnica para la Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia emitido el 3 de marzo del 2017, donde hace referencia a los lineamientos que deben realizar las compañías sujetas a realizar el análisis de precios de transferencia con el fin de evaluar el cumplimiento del principio de plena competencia describe dos literales, el primero Antecedentes del grupo multinacional: a) Historia o panorama, b) Estructura organizacional y societaria, c) Línea de negocio y productos(y d) Otros aspectos relevantes; en el segundo Funciones realizadas por el grupo: a) Investigación y desarrollo, b) Manufactura, c) Distribución, d) Mercadeo y publicidad, e) Ventas (y f) Otras funciones relevantes.

La Administración Tributaria ecuatoriana contempla en su normativa en conjunto con las acciones BEPS emitidas por la OCDE para el análisis y presentación de la información que debe proporcionar las MNE, la cual no generaría ningún cambio cuando se realice la aplicación de las acciones BEPS.

**Local File.**

El archivo local se enfoca en la información relevante del análisis de precios de transferencia relacionado con transacciones que ocurren entre un afiliado de país local y empresas asociadas en países diferentes y que es material en el contexto del sistema fiscal del país local. Tal información incluiría la información relevante financiera en cuanto a aquellas transacciones específicas, un análisis de comparabilidad, y la selección y el uso del más adecuado método de precios de transferencia. Si un requerimiento de archivo local está debidamente referido en el archivo principal y se puede confirmar cruzando información, tal referencia debería bastar.

La información requerida en el archivo local complementa el archivo principal y ayuda a encontrar el objetivo de asegurar que el contribuyente ha cumplido con el principio de plena competencia principalmente en demostrar la afectación del uso de precios de transferencia en jurisdicciones específicas.

En base a lo explicado anteriormente, la Administración Tributaria del Ecuador en su ficha técnica hace referencia a lo siguiente como información obligatoria sobre la compañía local que lo describe dos literales, en el primero Antecedentes de la compañía local: a) Historia o panorama, b) Estructura organizacional y societaria, c) Línea de negocio y productos, d) Clientes, e) Competencia (y f) Otros aspectos relevantes; en el segundo Funciones realizadas por la compañía local: a) Investigación y desarrollo, b) Manufactura, c) Distribución d) Compras (locales y al exterior), e) Ventas (locales y al exterior) f) Mercadeo y publicidad g) Operaciones financieras (y h) Otras funciones relevantes.

La Administración Tributaria ecuatoriana contempla en su normativa en conjunto con las acciones BEPS emitidas por la OCDE para el análisis y presentación de la información que debe proporcionar la compañía local sujeta al análisis del informe de precios de transferencia, la cual no generaría ningún cambio cuando se realice la aplicación de las acciones BEPS.

Un proceso adicional que se integra a estos lineamientos que propone la OCDE con las acciones BEPS en el cual se hace referencia en el documento Guía de

Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” publicado en julio 2017, es el Reporte país por país “*Country by Country Report*” el cual deberán cumplir los Grupos económicos.

**Country by Country Report.**

El reporte de país-por-país requiere información fiscal adicional por toda la jurisdicción que se relaciona con la asignación global del ingreso, los impuestos pagados y ciertos indicadores de la posición de actividad económica entre jurisdicciones fiscales en las cuales el grupo MNE funciona. El informe también requiere un listado de todas las Entidades Constituyentes para las cuales la información financiera es relatada, incluyendo la jurisdicción fiscal de la constitución, que es diferente de la jurisdicción fiscal de residencia, así como la naturaleza de las actividades principales de negocio realizadas por aquella Entidad Constituyente.

El reporte país-por-país será útil para propósitos de evaluación de precios de transferencia en las transacciones de alto nivel. Esto también puede ser usado por administraciones fiscales en la evaluación BEPS de otros riesgos relacionados y donde sea apropiado por el análisis económico y estadístico. Sin embargo, la información en el reporte país-por-país no debería ser usado como un sustituto de un detalle analítico de las transacciones que involucran precios de transferencia individuales y precios basados en un análisis comparable y funcional completo. La información en el reporte país-por-país no solo constituye la prueba concluyente de que los precios de transferencia son o no apropiados. Esto no debería ser usado por administraciones fiscales para proponer ajustes por precios de transferencia basados en el formulario de prorrateo de ingreso.

El reporte país por país es parte de la acción 13 del plan BEPS de la OCDE, en síntesis, las MNE deberán proporcionar una declaración anual en donde se detalle transacciones claves de las operaciones financieras que mantengan las MNE en las jurisdicciones en la cual sea residente. Dicho reporte será capaz de proporcionar a la Administración Tributaria conocimiento sobre ganancias reportadas, ingresos, tributo causado y pagado, activos tangibles, capital, colaboradores en relación de dependencia, actividades de negocio y ganancias retenidas.

## Plantilla Modelo del Reporte País por País.

Síntesis de la distribución de rentas, impuestos y actividades económicas por territorio fiscal

---

Nombre del grupo de empresas multinacionales

Periodo fiscal:

Moneda utilizada:

---

Territorio fiscal	Ganancias		Total	Resultados antes de impuestos	Impuesto a la renta pagado (con efectivo)	Impuesto a la renta devengado-ejercicio en curso	Capital declarado	Resultados acumulados	Número de empleados	Bienes tangibles diferentes al efectivo o equivalentes al efectivo
	Entre partes no relacionadas	Partes relacionadas								

---

*Tabla 27 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 651)*

## Plantilla Modelo del Reporte País por País

Lista de todas las "entidades constituidas" del "grupo de empresas multinacionales" incluidas en cada agregación por territorio fiscal

Nombre del grupo de empresas multinacionales

Periodo fiscal:

Actividad(es) principal (es) del negocio															
Territorio fiscal	Entidades residentes constituidas en el territorio fiscal	Territorio fiscal de organización o constitución en caso de que sea diferente del territorio de residencia fiscal	Investigación y desarrollo	Tenencia o manejo de propiedad intelectual	Compras y adquisiciones	Fabricación o producción	Ventas, marketing o distribución	Manejo administrativo o Soporte de apoyo	Prestación de servicios a partes no relacionadas	Financiación interna de la compañía	Servicios financieros regulados	Seguros	Títulos de acción u otros instrumentos de capital	Inactivas	Otras

Tabla 28 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 652)

Por favor especificar la naturaleza de las actividades de la empresa constituida en la sección "Información adicional"

Información Adicional

---

Nombre del grupo de empresas multinacionales

Periodo fiscal:

---

*Menciónese cualquier otra información o explicación que se considere necesaria o que facilite la comprensión de la información obligatoria facilitada en el informe país por país.*

---

*Tabla 29 Guía de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias por OCDE (p. 652)*

### **Intangibles.**

Es importante antes de abordar el tema de intangibles definir un concepto de materia contable, tributaria y la definición que propone la postura OCDE, para así conocer que no es necesario que exista unanimidad y esto reconozca una aclaración neutral y clara. Con el fin de precisar una idea con respecto a los intangibles sobre precios de transferencia y su efecto para la aplicación en el Ecuador es importante conocer:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) las cuales son de aplicación obligatoria según la legislación local, dentro de su gama de procedimientos y criterios para las técnicas contables el *International Financial Reporting Standards Foundation*, (2018) lo define como “Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”.(p. 7)

La NIC 38 abarca tales activos como: (a) conocimiento científico, (b) conocimiento tecnológico, (c) licencia, (d) concesión, (e) propiedad intelectual, (f) marca, (g) denominación comercial, (h) programas informáticos, (i) patente, (j) derechos de autor, (k) las películas, (l) lista de clientes, (m) derechos por servicios hipotecarios, (n) licencias de pesca, (o) licencias de pesca, (p) franquicias, (q) relaciones comerciales con clientes o proveedores, (r) derechos de comercialización; entre otros.

En la normativa tributaria local mantiene la postura de aplicar la técnica contable obligatoria que esté definido por la legislación local, para el caso la OCDE, (2016) define intangible como:

Se refiera a un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables. En lugar de centrarse en la definición contable o legal del término, la esencia de un análisis de precios de transferencia en cualquier caso que afecte a intangibles debería ser determinar las condiciones que acordarían partes independientes con el texto de una operación comparable.(p.77)

Es necesario para comprender lo citado anteriormente conocer las categorías de intangibles que se pueden generar según OCDE, para la cual, Pascual, (2016) señalo que la OCDE ofrece las siguientes definiciones para categoría:

Intangible comercial “*commercial intangible*”: intangible que se utiliza en actividades comerciales tales como la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como un derecho intangible que, en sí mismo, constituye un activo empresarial transferido a los clientes o utilizado en el ejercicio de actividades económicas.(p.8)

Intangible de mercadotecnia “*marketing intangible*”: guarda relación con las actividades de mercadotecnia, ayuda en la explotación comercial de un producto o servicio, o tiene un importante valor promocional para el producto en cuestión. Dependiendo del contexto, los intangibles de mercadotecnia pueden incluir, por ejemplo, marcas registradas, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, y datos propios de mercados y clientes que se utilizan o sirven de ayuda en la mercadotecnia y venta de bienes o servicios a los clientes.(p.8)

Y también señalo que intangibles de comercialización “*trade intangibles*”: son el resultado de actividades arriesgadas y costos de investigación y desarrollo (I+D), y quien los ha desarrollado, normalmente, trata de recuperar los gastos incurridos en estas operaciones y de obtener un beneficio por la venta de estos productos o mediante contratos de servicio o de licencia. (p.7)

Así mismo define los activos intangibles como únicos y valiosos es decir que no pueden ser comparables o utilizados para práctica de comparabilidad con terceros, en tal caso para las empresas que en su operación sea por fabricación, comercialización, venta o administración, o bien en prestación de servicios; y estas generen u incremento en los beneficios proyectados en el futuro de lo que cabría esperar si no se utilizaran dichos intangibles.(p.9)

En el Informe Final de las Acciones 8-10 proporcionado por la OCDE otorga una definición a los activos intangibles como más relevancia con efecto a los precios de transferencia, para la cual, Borja, (2016) señalo que los tipos de intangibles más habituales son:

Patentes: Instrumento legal que otorga un derecho exclusivo a su titular para utilizar un invento dado durante un plazo de tiempo limitado dentro de una zona geográfica específica. Puede referirse a un objeto físico a un proceso.(p. 9)

Conocimientos técnicos “*know how*” y secretos comerciales: Información privada de naturaleza comercial o conocimientos propios que ayudan o

mejoran una actividad comercial, pero no gozan de la protección del registro del mismo modo que una patente o marca comercial. Se obtienen normalmente de experiencias pasadas, pero tienen aplicación práctica en la actividad habitual de una empresa y cuyo valor se encuentra altamente influenciado por la capacidad de mantener su secreto y confidencialidad.(p. 9)

Marcas comerciales, nombres comerciales y marcas: una marca comercial es un nombre, símbolo, logo o imagen única que el propietario puede utilizar para diferenciar sus productos y servicios de los de otras entidades y que normalmente son objeto de registro para impedir su utilización por terceros. Los nombres comerciales suelen coincidir con el nombre de la empresa y pueden tener la misma fuerza para acceder al mercado que una marca comercial, son igualmente susceptibles de registro. El término marca frecuentemente se usa de forma intercambiable con los términos marca comercial o nombre provisto de significado social o comercial. Una marca puede representar una combinación de intangibles u otros elementos, incluidos, entre otros, las marcas y nombres comerciales, las relaciones con clientes, la reputación y el fondo de comercio.(p.10)

Derechos en virtud de contratos y licencias oficiales: las licencias y concesiones públicas pueden incluir la concesión por parte de un Estado de derechos para la explotación de determinados recursos naturales o bienes públicos, o para desarrollar una actividad concreta. Los derechos contractuales pueden incluir contratos con proveedores y clientes, y acuerdos para poner servicios a disposición por parte de uno o varios empleados.(p.10)

Licencias y derechos limitados o de uso: Se trata de los derechos, normalmente exclusivos o limitados, que permiten el acceso y el uso de determinados conocimientos que no son accesibles a la generalidad". Frecuentemente se transmiten mediante licencia u otros acuerdos contractuales similares y pueden estar limitados en términos de ámbito de uso, duración, zona geográfica o de otro modo.(p.10)

Fondo de comercio "*goodwill*" y valor de negocio en marcha "*ongoing concern value*": La definición de fondo de comercio puede variar según el contexto en el que se use, en un ámbito contable puede definirse como la diferencia entre el valor agregado de un negocio y la suma de los valores de

todos los activos tangibles e intangibles identificables. Alternativamente puede ser definido como la representación de las ventajas económicas que en el futuro irán asociadas a activos de negocio que no están identificados de forma individual ni reconocido de forma independiente. El término valor de negocio en marcha se refiere al valor que tienen los activos de un negocio de explotación en conjunto por encima de la suma de los valores independientes de cada uno de ellos. Es generalmente admitido que fondo de comercio y el valor de negocio en marcha no pueden segregarse ni transmitirse por separado del resto de los activos de negocio, pero sí que se deben tener en cuenta en el caso de una transmisión de todos los elementos de un negocio en marcha en el contexto de una reestructuración del negocio. (p.11)

Regalía o canon "*royalty*": Las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.(p.12)

La OCDE propone que es conveniente diferenciar las transacciones que representen intangibles estas pueden ser: a) las operaciones que conllevan la transmisión de intangibles o derechos en intangibles, b) las operaciones que conllevan el uso de intangibles en relación con la venta de bienes o la prestación de servicios (y c) en las operaciones que tengan como núcleo los intangibles sobre los acuerdos de reparto de costos.

Borja, (2016) indica que:

Operaciones que conllevan la transmisión de intangibles o derechos en intangibles: los activos intangibles, en cuanto a elementos patrimoniales, están sujetos al tráfico económico, tanto en operaciones entre empresas independientes como entre empresas vinculadas. Las operaciones que conllevan la transmisión de los activos intangibles pueden suponer la transmisión de todos los derechos que llevan aparejados los intangibles en cuestión o sólo derechos parciales, con limitaciones geográficas, temporales, o restricciones del derecho de uso, explotación, reproducción, consiguiente transmisión o consiguiente desarrollo. En el primer caso estaríamos en el caso de la venta del intangible, la venta en su caso se puede producir de

forma autónoma o dentro del marco de una operación de reestructuración empresarial, y en el segundo supuesto nos referiríamos a la licencia o la transmisión limitada de derechos.(p.22)

Adquisición o venta de activos intangibles: en una adquisición o venta, se produce una transferencia de propiedad. Antes de concluir la transacción, se establecerá de una u otra forma el precio de mercado, incluyendo una valoración o algún tipo de estimación del valor, y se negociará entre las partes de la transacción. En esta situación, es relevante determinar si los intangibles en cuestión se transmiten de forma individual (lo que se denomina transmisión simple) o si se transmiten de forma colectiva en un paquete potencialmente inseparable de intangibles, que además puede comprender también una combinación de ciertos elementos de propiedad intelectual y otros bienes o servicios tangibles (lo que podemos denominar transmisiones complejas). En el caso de las operaciones de conjuntos de intangibles, es esencial por un lado identificar todos los activos intangibles implicados en cada operación, dado que podría darse el caso de que los activos intangibles estén tan interconectados que no sea posible, de forma sustantiva, transmitir uno sin transmitir el otro, y ciertos activos podrían estar ocultos o no mencionados en los acuerdos expresos o tácitos de los grupos multinacionales. Por otro lado, debe analizarse la naturaleza y las consecuencias económicas de las interacciones entre varios intangibles, pues puede darse el caso de que algunos intangibles tengan más valor al estar combinados con otros que si se considerasen por separado.(p.23)

Operaciones de reestructuración empresarial: por otro lado, debe considerarse si la transacción que conlleva la transmisión de los activos intangibles es autónoma o si sucede en el contexto de una reestructuración empresarial o de transferencia de funciones. Los activos intangibles de una sociedad, igual que el resto de su activo, pueden ser transmitidos a través de la compraventa de las acciones societarias, que a su vez generarán una ganancia o una pérdida patrimonial. Por otro lado, los bienes intangibles pueden ser aportados como activos a otra empresa como parte de una aportación a cambio de acciones. Como regla general, esta contribución será una operación que debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades.(p.23)

Licencia: la concesión de licencias implica el derecho contractual a utilizar un determinado elemento de propiedad intelectual, pero sin que exista una transferencia de propiedad sobre el mismo. Por lo tanto, el licenciante sigue siendo el propietario legal del activo intangible en cuestión, y puede disponer de él. El licenciataro por su parte tiene un derecho limitado de uso del activo intangible que puede estar sujeto a restricciones geográficas, plazos limitados, o restricciones del derecho de uso, explotación, reproducción, consiguiente transmisión o consiguiente desarrollo. En el caso de licencias, de la misma manera que en la venta de activos intangibles, para determinar el precio se deben tener en cuenta las consideraciones referentes a la agrupación de activos intangibles y la combinación de estos con otros bienes o servicios. Además, a la hora de realizar un análisis de los precios de transferencia, son de gran importancia las restricciones impuestas en acuerdos de concesión de licencia sobre el uso de un intangible en el desarrollo futuro de otros intangibles o productos que utilicen los intangibles. Por eso, es importante al identificar la naturaleza de una transmisión de derechos en intangibles considerar si el beneficiario recibe el derecho a usar el activo intangible transmitido a efectos de cualquier investigación y desarrollo posterior. En las operaciones entre empresas independientes, se observan acuerdos en los que el licenciante conserva el pleno derecho a cualquier mejora del intangible licenciado que pueda desarrollarse durante la vigencia de la licencia. También se observan operaciones entre empresas independientes en las que el licenciataro conserva el derecho a cualquier mejora que pueda desarrollar, ya sea durante la vigencia de la licencia o a perpetuidad. La naturaleza de cualquier limitación al futuro desarrollo de intangibles transmitidos, o a la capacidad del beneficiario y del transmitente a obtener beneficios económicos de dichas mejoras, puede afectar al valor de los derechos transmitidos y la comparabilidad de dos operaciones que, por todo lo demás, afecten a intangibles idénticos o muy comparables. Estas limitaciones deben evaluarse a la luz del clausulado de los acuerdos firmados y la conducta real de las partes afectadas. Por otra parte, a través de la concesión de licencias, se puede lograr un efecto temporal adicional en comparación con una adquisición o venta, ya que se puede lograr una distribución de un precio de transacción acordado durante varios períodos. Esto puede ser razonable en

términos económicos, por ejemplo, en el caso de transferencias de funciones.(p.25)

Operaciones que conllevan el uso de intangibles en relación con la venta de bienes o la prestación de servicios: la OCDE en las directrices sobre precios de transferencia ve necesario apuntar la diferencia entre las operaciones que conllevan la transmisión de los activos intangibles o derechos en estos de las operaciones que conllevan el mero uso del intangible sin que se produzca ninguna transmisión de intangibles ni de derechos aparejados. Este último caso, es el supuesto en que una de las partes de una operación usa activos intangibles en el contexto de producción o comercialización de bienes o prestaciones de servicios. En una operación vinculada, el caso del uso de intangibles por una parte en una operación que conlleve la venta de bienes, para la determinación de precio de transferencia al cual deben transmitirse dichos bienes, deberán identificarse y tenerse en cuenta las patentes y el valor que aportan al bien final para seleccionar el método de precios más adecuado a usar en la operación. Sin embargo, a pesar de que se deben tener en cuenta en la operación, la parte que compra dicho bien no adquiere ningún derecho en las patentes u otros activos intangibles usados en la operación.(p.26)

Acuerdos de Reparto de Costes: finalmente, nos encontramos con los Acuerdos de Reparto de Costes (“ARC”), es importante remarcar que dichos acuerdos no son en sí mismos un medio para la transmisión de un intangible, sino que tienen por objeto el desarrollo y la creación de los mismos. Sin embargo, por su configuración, dichos acuerdos han sido ampliamente empleados como un medio para la transmisión de los activos intangibles. La OCDE identifica un Acuerdo de Reparto de Costes, como aquel acuerdo entre empresas o entidades que se define por cuatro rasgos característicos básicos: (i) es un acuerdo marco que permite a las entidades participantes distribuir los costes y los riesgos de la producción o desarrollo de activos o derechos, así como la obtención de servicios que aprovechen todos ellos. (ii) La naturaleza del mismo es contractual, carente de personalidad jurídica. (iii) Los beneficios que cada participante recibe deben estar en proporción con sus aportaciones. Y, por último, (iv) si el resultado del acuerdo se plasma en la producción de activos, cada uno de los participantes adquirirá la propiedad del activo creado, por lo que los participantes no deberán pagar canon alguno

por el uso del activo. A pesar de esta definición, parte de la doctrina, considera que el acuerdo básico de contribución carece de verdadera naturaleza contractual, porque la dirección unitaria define su contenido y alcance con relativa prescindencia de la autonomía de voluntad de las otras partes, exhibiendo, en suma, un encuentro recíproco en la comunidad de intereses para una finalidad recíproca. No obstante, asume forma contractual, sobre todo, para que aparente una cierta equivalencia entre los derechos y obligaciones de los firmantes y, asimismo, para motivar una respuesta a la Administración fiscal respecto a los costes y contraprestaciones puestos en evidencia, sea como precio, canon, alquiler, interés, o, inclusive, dividendo. La forma de acuerdo (contractual o no) sirve para distinguirlo de una entidad legal separada “*joint venture*” que sería el modo como normalmente actuarían empresas independientes. La finalidad de los ARC no se limita al desarrollo compartido de intangibles entre distintas filiales de una empresa o entre filiales y matriz, sino que pueden tener fines de financiación conjunta, adquisición de servicios centrales de gestión, o por ejemplo, de desarrollo de campañas publicitarias comunes. De este modo, el fundamento de los ARC parece dirigido al beneficio común de participación que les permita la obtención de ventajas directas o indirectas, que pueden ser financieras o, estrictamente, de reparto de costes por actividad. Desde el punto de vista de precios de transferencia, la característica más relevante de los ARC es su elemento mutuo, por cuanto la remuneración que los participantes esperan está constituida por los beneficios esperados por cada uno. La desproporción sustantiva entre la contribución y el beneficio esperado, es un claro indicativo de que la finalidad de la operación está puramente dirigida a reducir la carga fiscal, llevando a cabo un reparto inadecuado o irrazonable de costes y beneficios en el seno del conjunto vinculado transnacional. De este modo, la contribución de cada parte al ARC se debe realizar bajo el principio de plena competencia o *at arm's length*, por lo que el valor de la contribución de cada participante deberá ser congruente con el valor que las empresas independientes hubieran asignado a la contribución en circunstancias comparables. No obstante, estas indicaciones, que ya aparecían en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, los Acuerdos de Reparto de Costes, sobretodo en el ámbito del capital intelectual, han sido

ampliamente usados en los últimos años como un medio para desplazar beneficios desde territorios de fiscalidad ordinaria hacia territorios de nula o baja fiscalidad. Esto ha sido realizado por las multinacionales mediante la manipulación sistemática del precio de transferencia en los supuestos de compensación de pagos, de pagos *buy-in* y de pagos *buy-out*. La compensación de pagos es el pago de un participante al otro en un ARC con la finalidad de ajustar la proporcionalidad de su contribución en el conjunto vinculado. Sería el caso en que uno acaba contribuyendo más, por gastos sobrevenidos a posteriori, o recibiendo unos beneficios menores de los inicialmente esperados. Esto produce un aumento del valor de la contribución del pagador y una disminución del valor de la contribución del perceptor. El pago *buy-in* es el que satisface la nueva persona o entidad que ingresa en el ARC con el fin de obtener las ventajas de la actividad precedente. Por su parte, el pago *buy-out* es la compensación al participante que se retira de un ARC como consecuencia de su interés al resultado de las actividades históricas. Los pagos por entrar y salir tienen un claro componente potencial de manipulación de precio de transferencia, dado que la compensación, se afirma, debería adecuarse, en ambos casos, al principio de *at arm's length*. Sin embargo, el problema es que el pago por la entrada o el cobro por la salida es absolutamente discrecional, dependiendo de las opciones de la organización que difícilmente tienen cabida en lo que pudiera hacer un empresario independiente en circunstancias similares, dado que son operaciones que simplemente no se llevarían a cabo entre empresas independientes. Del mismo modo, las cláusulas *buy-in* y *buy-out*, pueden ser usadas como un medio para transmitir los activos intangibles, cuando una parte entra en un ARC mediante el pago *buy-in* en el desarrollo de un intangible ya iniciado y posteriormente la empresa que desarrollaba el activo en cuestión opta por salir del acuerdo y recibir el correspondiente pago *buy-out*. Por lo anteriormente mencionado, en el ámbito del Proyecto BEPS, los ARC han sido uno de los aspectos analizados a la luz de la relevancia que este tipo de acuerdos tienen en el desarrollo de activos intangibles. En concreto, el informe final de la Acción 8 ha modificado en parte las Directrices en materia de precios de transferencia que hacen referencia a los Acuerdos de Reparto de Costes, con el objetivo de alinear la orientación de

los ARC con las indicaciones de la OCDE relativas al control del riesgo y de las operaciones relativas a intangibles. En relación al control del riesgo, la OCDE ha considerado que el control es un requisito previo para poder ser considerado como participante en un ARC, por lo que las partes involucradas deberán tener la capacidad funcional para ejercitar el control de los riesgos asumidos en el ARC. Esto significa que deberán ser capaces de tomar la decisión de asumir el riesgo financiero inicial de participar en el ARC, debiendo de tener la capacidad de decidir sobre los riesgos asociados con el ARC. La capacidad de asunción de riesgos no es solo decisional, sino sustantiva y funcional, es decir, vinculada a la capacidad de controlar la evolución del riesgo y soportar su impacto financiero (pp. 26-29).

SRI, (2018) indica en su normativa fiscal, el art. 28 RLORTI numeral 16 que “La sumatoria de los gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría los efectuados por transacciones pagadas no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos” y para el caso de las sociedades que estén en estado preoperativo indica que “Éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente”. Además, estipula que “No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años”.(p.35)

En el caso de los pagos al exterior por prestación de servicios como gastos indirectos a sus partes relacionadas indica que “No podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos” y para las empresas que se encuentren en estado preoperativo indica que “este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente”.(p.40)

### **Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales**

La Administración Tributaria no se ha manifestado con respecto a las nuevas prácticas de la OCDE que sin ser miembro aun de dicha institución, desde el 26 de abril del 2017 Ecuador es miembro del Foro Global Sobre Transparencia e

Intercambio de Información con fines fiscales, el mismo que es un órgano multilateral con el fin de garantizar a nivel mundial la transparencia e intercambio de la información fiscal. Este foro cuenta con 147 miembros en los cuales integran países G20, OCDE, principales centros financieros y otros países en desarrollo.

El fin de este Foro Global es garantizar la aplicación eficaz y rápida para originarse el intercambio de información y los estándares de transparencia, y así mismo verificar el cumplimiento de los estándares, para lo cual los miembros pasan por la revisión de pares “*Peer Review*”, la misma que es una herramienta de valoración crítica. Con la participación de Ecuador en este foro certificará que se continúe con el combate a las prácticas de competencia fiscal nociva con lo que se logrará una mayor disuasión para dejar de utilizarlas.

SRI, (2017) concluye que “a efectos de llevar a cabo la evaluación sobre transparencia e intercambio de información efectivo en los miembros, se creó, en el ámbito del Foro Global, el “*Peer Review Group*” (PRG) – Grupo de Evaluación entre Pares, quienes llevan a cabo el “*Peer Review*”, es decir someten a un país/jurisdicción a revisión de pares “*Peer Review*” para evaluar la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información bajo pedido” (IIP). (pp.5-6)

También indica que la evaluación se realiza contrastando el marco legal y normativo sobre transparencia e intercambio de información, y la aplicación práctica del mismo, con los estándares internacionales establecidos para la Transparencia y el Intercambio internacional de Información. Los criterios de valoración de *Peer Review* como resultado de la evaluación hecha por el PRG, se puede llegar a tener las valoraciones expuestas en el siguiente cuadro.(p.6):

<b>Determinación Fase I</b>	<b>Ratings Fase II</b>
<i>In place</i> – elemento está implementando	<i>Compliant</i> – elemento está plenamente implementado
<i>In place, but</i> – elemento esta implementado, pero hay aspectos que requiere mejora.	<i>Largely Compliant</i> – implementado, pero con deficiencias menores
<i>Not in place</i> – elemento no está implementado	<i>Partially Compliant</i> – Elemento está implementado solo una parte.
	<i>Not Compliant</i> – Elemento está implementado, pero con deficiencias sustanciales.

Tabla 30 Tomado de “Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales” por SRI, 2017,p.7

Así mismo menciona que “el *Peer Review* para Ecuador consistirá en: (a) Asistencia técnica al Ecuador, por parte equipo técnico del Foro, para revisar la implementación de los estándares de II bajo pedido. (b) Revisión de pares “PR” en aproximadamente 2 años, para evaluar la implementación. Para los estándares de intercambio de información bajo pedido, la evaluación hecha a través del PR se centrará en la implementación de lo siguiente”.(p.7):

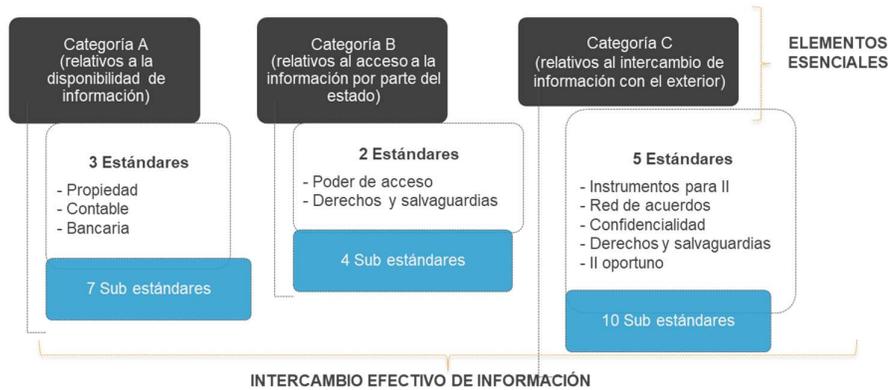


Figura 14 Tomado de “Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales” por SRI, 2017,p.8

## Resumen

En este capítulo nos enfocamos en el análisis y caso de estudio para desarrollar el tema del trabajo de titulación, es así como este capítulo trata sobre los resultados de la evaluación de los precios de transferencia con el plan BEPS en Ecuador, para lo cual, se procedió como primer paso a seleccionar una compañía obligada a realizar el informe sobre precios de transferencia. Es así como se presenta un hipotético estudio de precios de transferencia realizado a una exportadora camaronera. En esta compañía se analizan operaciones realizadas con sus partes relacionadas, así como análisis de mercado, sector externo, importaciones, exportaciones, competencia, riesgos asumidos para determinar cuál es el mejor método para reflejar el principio de plena competencia. En el presente estudio se escogió el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, seleccionando compañías independientes que realicen la misma actividad que la exportadora. Ecuador realiza un Main file y Local file que se rige por los lineamientos de la OCDE, pero aún no utiliza el reporte Contry by Country. Por último, desde el 26 de abril del 2017 Ecuador es miembro del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con el fin de garantizar a nivel mundial la transparencia e intercambio de la información fiscal.

## Conclusiones

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) fue creada con el objetivo de promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo y en la actualidad cuenta con más de 30 países miembros, los mismos que están comprometidos con las economías de mercado y que en conjunto representan aproximadamente el 80% del PIB mundial.

Ecuador, aunque no forme parte de los países miembros de esta organización, forma parte de un foro perteneciente a la OCDE donde los gobiernos y entidades pueden trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Además, se trabaja para conocer qué es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental.

El objetivo principal de esta tesis era *Evaluar las acciones sobre precios de transferencia con el modelo de convenio tributario de la OCDE en la normativa tributaria ecuatoriana*, así que procederemos a enumerar los hallazgos y conclusiones:

1. Ecuador adopta cierta parte de los lineamientos establecidos por la OCDE y establece la obligatoriedad de presentar un informe sobre precios de transferencia donde el contribuyente puede utilizar los métodos y formulas brindadas por la OCDE, así como establece especificidades para el análisis de dichas transacciones.

2. Dentro de la Guía Sobre Precios de Transferencia brindada por la OCDE una sección trata sobre tres partes a presentar: *Main File*, *Local File* y *Country by County Report*. Es así como Ecuador dentro de sus requerimientos para la presentación del informe de precios de transferencia hace parte de sus requerimientos de información el *Main file* y el *Local file*, pero no ha considerado aun la utilización del reporte País por país; demanda que la Administración Tributaria podría considerar necesaria en un futuro cercano y así incluirla como parte de las exigencias del reporte sobre precios de transferencia.

3. Para el tratamiento de las operaciones del exterior que contengan intangibles, la normativa local incluye un límite para controlar estas transacciones, donde todo excedente debe ser considerado como un gasto no deducible que debe ser reportado en la conciliación tributaria como una diferencia permanente, dicha información se encuentra regulada en los artículos 28 y 30 del reglamento, por lo cual no se derivará un cambio significativo en este tipo de operaciones debido a la adopción de los lineamientos de la OCDE.

4. La más reciente adición de requerimientos de contenido de este reporte en el país es el “*peer review*” como una herramienta de valoración crítica con la que podrá contar la Administración Tributaria; dicha herramienta facilitará el acceso a la información que repose en otras administraciones tributarias y esto bastará para certificar y monitorear todas las transacciones que realicen los contribuyentes en el exterior.

5. Dentro del territorio ecuatoriano ya no basta cumplir con las formalidades reglamentarias para determinar un gasto (facturación, realización de retención, bancarización), sino que debe existir sustancia económica, es decir, prueba de que se recibió el bien o servicio y para esto la Administración Tributaria podría pedir sustentos como fotos, reportes, informes, registros de entrada y salida, entre otros elementos que sirvan como evidencia que considere necesarias para probar la autenticidad de la transacción.

Es de esta manera que Ecuador mantiene una participación activa en la lucha sobre la evasión fiscal por parte de las compañías y en la búsqueda de fomentar una cultura tributaria más íntegra.

## **Recomendaciones**

1) Los empresarios deberán en todo momento cumplir las normas OCDE para los estudios unidos a las normas locales, para evitar observaciones del organismo de control.

2) Los contribuyentes obligados a la presentación del Informe Sobre Precios de Transferencia deberán establecer una política de operaciones con sus partes relacionadas, que los lleve a prevalecer el concepto de *Arm's Length* en sus transacciones.

3) Los Grupos económicos conforme al catastro que mantenga el SRI, deberán estar atentos a las nuevas reformas que deberá implementar la Administración Tributaria con respecto al reporte de país por país, que sugieren las BEPS con el fin de conocer más a profundidad las operaciones en la cual se vinculan dentro del grupo económico.

4) Los contribuyentes sujetos a presentar información por operaciones en el exterior deberán tomar en cuenta la veracidad del bien o servicio que se transfiera, ya que la Administración Tributaria velará que se cumpla con el principio de sustancia económica, es decir no solo cumplir con una formalidad legal si no también que se efectúe la sustancia de la transacción o la operación.

5) Las acciones 8,9,10 y 13 de BEPS que son directrices enfocadas al Informe Sobre Precios de Transferencia junto con la participación del Ecuador en el Foro Global de la OCDE, será muy beneficioso para el país por el hecho del alcance de información que podrá intercambiar con los 147 miembros del foro, por tal motivo se recomienda a los sujetos pasivos su adopción total.

## Referencias Bibliográficas

- Al por Mayor. (2018). Obtenido de <http://www.alpormayor.ws/importadoras/>
- Araújo, T. J. (2011). *Técnicas e instrumentos cualitativos de recogida de datos*. Madrid: Editorial EOS.
- Banco Central del Ecuador . (2018). *Banco Central del Ecuador* . Obtenido de <https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1113-el-bce-actualiza-la-cifra-de-crecimiento-de-la-econom%C3%ADa-en-el-2016>
- Barbosa, J. (2015). El Régimen de Precios de Transferencia en Colombia un Análisis de su Desarrollo, del Principio de Plena Competencia y de la Vinculación Económica. *Revistas Científica Javeriana*, 33-63.
- BCE. (2018). *Banco Central del Ecuador*. Obtenido de [https://www.bce.fin.ec/cuestiones\\_economicas/](https://www.bce.fin.ec/cuestiones_economicas/)
- Borja, P. (2016). *Universitat Pompeu Fabra*. Obtenido de <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/33175/BorjaPascualTFG.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Cámara de Comercio de Quito. (2017). <http://www.ccq.ec>. Obtenido de <http://www.ccq.ec/wp-content/uploads/2017/10/Boleti%CC%81nComercioExterior-201705.pdf>
- Contreras, E. (Marzo de 2017). *Universidad de Chile*. Obtenido de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/146197/Contreras%20Rojas%20Ernesto.pdf?sequence=1>
- Defensoría del Pueblo. (Septiembre de 2014). *LEXIS*. Obtenido de <https://www.educacionsuperior.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/09/LOTAIP.pdf>
- Deloitte. (2 de Diciembre de 2015). Obtenido de Deloitte.: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/posteventos/Presentaci%C3%B3n%20BEPS.pdf>
- Diana, D. (Julio de 2017). *Pontificia Universidad Católica del Ecuador*. Obtenido de <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/14038/Trabajo%20de%20titulaci%C3%B3n-%20Diana%20D%C3%ADaz.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Díaz, D. (Julio de 2017). *Pontificia Universidad Católica del Ecuador*. Obtenido de <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/14038/Trabajo%20de>

- %20titulaci%C3%B3n-  
%20Diana%20D%C3%ADaz.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ecured. (2018). *EMPRESA MULTINACIONAL ECURED*. Obtenido de [https://www.ecured.cu/Empresa\\_Multinacional](https://www.ecured.cu/Empresa_Multinacional)
- Edando. (2016). *Negocios B2B entre España y la India*. Obtenido de <https://www.edando.com>
- El Universo. (330 de Abril de 2016). *El Universo*. Obtenido de <https://www.eluniverso.com/noticias/2016/04/30/nota/5551947/camaroneras-afectadas-sismo-llegan-70>
- Ernst & Young. (Octubre de 2015). *EY Building a better working world*. Obtenido de <https://www.ey.com/es/es/home/ey-la-ocde-presenta-el-informe-final-del-plan-de-accion-beps>
- G., T. G. (2018). *tgrajales.net*. Obtenido de <http://tgrajales.net/investipos.pdf>
- Gerardo, P., & Marín, C. (2016). *Métodos Residuales de Precios de Transferencia y su Aplicación bajo el Artículo 41°E De la Ley de la Renta*. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios.
- Grupo Aeel. (2009). *AELE*. Obtenido de [https://www.aeel.com/sites/default/files/archivos/banner\\_public/Hamakers\\_PT.pdf](https://www.aeel.com/sites/default/files/archivos/banner_public/Hamakers_PT.pdf)
- Hernández, O. (15 de Agosto de 2012). *IEF*. Obtenido de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2012\\_15\\_8.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf)
- INEC. (2018). *ecuadorencifras*. Obtenido de <http://www.ecuadorencifras.gob.ec>
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos . (2016). *ecuadorencifras*. Obtenido de [http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2016/Diciembre-2016/122016\\_Presentacion\\_Laboral.pdf](http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2016/Diciembre-2016/122016_Presentacion_Laboral.pdf)
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2018). *IAS 38*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- Meyer, D. B. (12 de Septiembre de 2006). *NOEMAGICO*. Obtenido de <https://noemagico.blogia.com/2006/091301-la-investigaci-n-descriptiva.php>
- Meza, J. (15 de 03 de 2013). *El Conta*. Obtenido de <https://elconta.com/2013/03/15/precios-transferencias-necesarios-obligatorios/>

- Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones. (2018). Obtenido de <https://www.comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/2018/05/Bolet%C3%ADn-Abril-2018-ilovepdf-compressed.pdf>
- OCDE. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Madrid: OCDEpublishing. Obtenido de OCDE.
- OCDE. (2016). *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor*. Madrid: OECDpublishing.
- OECD. (2015). Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Picciotto, S. (04 de 2013). *Tax Justice Network*. Obtenido de <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>
- Ramos, J. (2015). *El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015*. Obtenido de Derecho & Sociedades.
- Sanfeliciano, A. (2018). *lamenteesmaravillosa*. Obtenido de <https://lamenteesmaravillosa.com/disenos-de-investigacion-enfoque-cualitativo-y-cuantitativo/>
- Servicio de Rentas Internas. (2005). Obtenido de SRI - Código Tributario: <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/5124f763-c72c-42e8-8f76-e608d6329c81/C%D3DIGO+TRIBUTARIO+ULTIMA+MODIFICACION+Ley+0+Registro+Oficial+Suplemento+405+de+29-dic.-2014.pdf>
- Servicio de Rentas Internas. (2018). *SRI en Línea*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/que-es-el-sri>
- SMS. (2015). *SMS*. Obtenido de <http://www.smsecuador.ec/wp-content/uploads/2015/06/Precios-de-Transferencia-en-Ecuador.pdf>
- SRI. (2010). *Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun.-2010*. Obtenido de [http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos\\_transparencia/Reglament%20para%20la%20Aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20actualizado%20a%20enero%202013.pdf](http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos_transparencia/Reglament%20para%20la%20Aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20actualizado%20a%20enero%202013.pdf)

- SRI. (2015). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>
- SRI. (28 de Diciembre de 2015). *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario*. Obtenido de <http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/regtribint.pdf>
- SRI. (2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/50db2d74-4e75-422a-9bc5-b3084d7bb018/NAC-DGERCGC15-00000455+2S.R.O.+511+29-05-2015.pdf>
- SRI. (2016). *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/3ed9c855-3ee7-4389-b462-34d5c1740ee2/RESOLUCI%C3%93N%20No.%20NAC-DGERCGC16-00000532.pdf>

## Apéndice A: Lista de Empresas Comparables

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
4cable Tv International, Inc.	2092	Estados Unidos de América				X						
Agrimarine Holdings Inc	273	Canadá			X							
An Giang Fisheries Import & Export Joint-Stock Company	2092	Vietnam			X							
Anvifish Joint Stock Company	5146	Vietnam						X				
<b>Aquatic Foods Group Plc</b>	<b>5146</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>X</b>									
Asian Seafoods Coldstorage Pcl	5146	Tailandia										X
Asiservy S.A.	2092	Ecuador				X						
Australis Seafoods Sa	273	Chile			X							
Avanti Feeds Ltd	5146	India									X	
Bac Lieu Fisheries Jsc	5146	Vietnam										X
Basa Joint Stock Company	5146	Vietnam				X						
Bkv Industries Limited	273	India						X				
Blue Island Plc	273	Chipre							X			
Century Pacific Food, Inc	5142	Filipinas			X							
Cervantes Corporation Limited	2092	Australia						X				
China Marine Food Group Limited	2092	Estados Unidos de América				X						
Chubu Suisan Co., Ltd.	5146	Japón										X
Chuo Gyorui Co Ltd	5146	Japón										X
Clean Seas Seafood Limited	2092	Australia						X				
Cnfc Overseas Fishery Co., Ltd.	273	China						X				
Coastal Corporation Limited	2092	India										X

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Compania Pesquera Camanchaca S.A.	2092	Chile						X				
Cong Ty Co Phan Xuat Nhap Khau Thuy San Ha Noi	2092	Vietnam										X
Conservera De Las Americas S.A.	5146	Perú			X							
Copeinca Asa	2092	Noruega			X							
Crimasa Criaderos De Mariscos S.A.	273	Ecuador					X					
Cuu Long Fish Joint Stock Company	5146	Vietnam								X		
Dahu Aquaculture Co., Ltd.	273	China						X				
Dairei Co.,Ltd.	5142	Japón				X						
Daisui Co Ltd	5146	Japón										X
Daito Gyorui Co Ltd	5146	Japón										X
Dalian Tianbao Green Foods Co. Ltd.	2092	China								X		
<b>Dalian Yi Qiao Sea Cucumber Co., Ltd.</b>	<b>273</b>	<b>China</b>	<b>X</b>									
Danah Al Safat Foodstuff Company (K.S.C.)	2092	Kuwait						X				
Dhofar Fisheries And Food Industries Company Saog	5146	Omán			X							
Dias Aquaculture S.A.	5146	Grecia		X								
Dua Putra Utama Makmur Tbk, Pt	2092	Indonesia			X							
Empresas Aquachile S.A.	5146	Chile						X				
Epigon Sa	2092	Polonia			X							
Eternal Energy Public Company Limited	5146	Tailandia						X				

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Eurofish S.A.	2092	Ecuador										X
Fraser Range Metals Group Limited	273	Australia						X				
Fujian Juyuan Food Company Limited	5142	China									X	
Galaxidi Marine Farm S.A.	2092	Grecia		X								
Gansu Zhongtian Sheep Industry Company Limited	273	China								X		
<b>Gemini Sea Food Limited</b>	<b>5146</b>	<b>Bangladesh</b>	<b>X</b>									
Godaco Seafood Joint Stock Company	2092	Vietnam				X						
Gourmet Ocean Products Inc	273	Canadá		X								
Graal S.A.	5146	Polonia		X								
Green And Hill Industries, Inc.	2092	Estados Unidos de América				X						
Grieg Seafood Asa	2092	Noruega		X								
Haikui Seafood Ag	2092	Alemania		X								
Haixin Foods Co., Ltd.	2092	China						X				
Haiyibao Science And Technology Company Limited	2092	China		X								
Havfisk Asa	2092	Noruega		X								
Hispanica International Delights Of America, Inc.	5142	Estados Unidos de América						X				
Hoang Long Group	2092	Vietnam						X				
Hohsui Corporation	5146	Japón		X								
Hung Vuong Corporation	5146	Vietnam										X
Icelandic Group Hf	2092	Islandia		X								
Ichimasa Kamaboko Co Ltd	2092	Japón								X		

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Integrated Rubian Exports Ltd	5146	India				X						
Interfish Aquaculture S.A.	5146	Grecia		X								
International Caviar Corporation Sa	273	Rumania				X						
Kanezaki Co Ltd	2092	Japón				X						
Karsusan Karadeniz Su Urunleri Sanayii A.S	2092	Turquía						X				
Kiang Huat Sea Gull Trading Frozen Food Pcl	2092	Tailandia						X				
Labeyrie	2091	Francia			X							
Lamb Weston Holdings, Inc.	5142	Estados Unidos de América									X	
Leroy Seafood Group Asa	2092	Noruega			X							
Lumar Natural Seafood Sa	5146	España				X						
Marine Farms As	273	Noruega		X								
Marine Harvest Asa	273	Noruega								X		
Marine Harvest Holding As	2091	Noruega			X							
Maruichi Co., Ltd.	5146	Japón									X	
Mekong Fisheries Joint Stock Company	2092	Vietnam						X				
Middle East For Producing And Marketing - Fish Co.	2092	Iraq								X		
Mirna D.D.	2092	Croacia		X								
Multiexport Foods S.A.	273	Chile			X							
Nam Can Seaproducts Import Export Joint Stock Company	2092	Vietnam			X							
Nam Viet Corporation	5146	Vietnam								X		
National Foods Holdings Limited	5142	Zimbabue										X

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Naturalshrimp Incorporated	273	Estados Unidos de América			X							
Ncc Blue Water Products Ltd.	2092	India						X				
New Zealand King Salmon Investments Limited	5146	Nueva Zelanda										X
<b>Ngo Quyen Export Seafood Processing Jsc</b>	<b>5146</b>	<b>Vietnam</b>	<b>X</b>									
Nichimo Co Ltd	2092	Japón								X		
Norway Pelagic Asa	5146	Noruega			X							
Norway Royal Salmon Asa	273	Noruega									X	
Ntaco Corporation	2092	Vietnam						X				
Ocean International Holdings Ltd	2092	Singapur			X							
Oman Fisheries Co Saog	2092	Omán						X				
Otkrytoe Aktsionernoe Obschestvo Glavtorgprodukt	2092	Rusia				X						
Oug Holdings Inc.	5146	Japón										X
Overhill Farms, Inc.	5142	Estados Unidos de América			X							
P/F Bakkafrost	2092	Dinamarca									X	
Pacific Andes International Holdings Limited	2092	Bermudas			X							
Pacific Andes Resources Development Limited	2092	Bermudas			X							
Pacific Retail Merchants Ag	5146	Alemania		X								
Pan Asia Corporation Limited	5146	Australia						X				
Pescanova Sa	2092	España				X						
Pjsc Cherkasyrybhosp	2092	Ucrania								X		

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Procimex Vietnam Joint Stock Company	2092	Vietnam										X
Publichne Aktsionerne Tovarystvo Kholodokombinat 3	2092	Ucrania						X				
Publichnoe Aktsionernoe Obschestvo Nakhodkinskaya Baza Aktivnogo Morskogo Pybolovstva	273	Rusia		X								
Publichnoe Aktsionernoe Obschestvo Preobrazhenskaya Baza Tralovogo Flota	2092	Rusia										X
Qian Hu Corporation Limited	273	Singapur								X		
Robinson Europe Sa	5146	Polonia						X				
Sajo Daerim Corp.	2092	República de Corea										X
Sajo Sea Food Co.,Ltd.	2092	República de Corea		X								
Sao Ta Foods Joint Stock Company	2092	Vietnam		X								
Sapmer S.A.	5146	Francia		X								
Saudee Group Berhad	5142	Malasia						X				
Saudi Fisheries Co (Saudi Joint Stock Company)	2092	Arabia Saudita						X				
Saupiquet	2091	Francia		X								
Sawant Food Products Limited	2092	India				X						
Scottish Salmon Company Plc (The)	2092	Reino Unido		X								
Sea Food Joint-Stock Company No. 4	2092	Vietnam								X		
Seafresh Industry Pcl	2092	Tailandia		X								

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Seko Sa	5146	Polonia			X							
Shandong Oriental Ocean Sci-Tech Co., Ltd.	2092	China								X		
Sharat Industries Ltd	5146	India								X		
Sheen Tai Holdings Group Company Limited	5142	Islas Caimán			X							
Silver Hill Mines Inc	2092	Estados Unidos de América			X							
Sino Agro Food, Inc.	5146	Estados Unidos de América			X							
Surapon Foods Pcl	2092	Tailandia						X				
Suryo Foods & Industries Ltd	2092	India						X				
Synear Food Holdings Limited	5142	Bermudas			X							
Tassal Group Limited	273	Australia								X		
Tecnologica De Alimentos Sa	2091	Perú			X							
Thai Union Group Public Company Limited	2092	Tailandia									X	
The Waterbase Limited	273	India			X							
Tianyun International Holdings Ltd	5142	Islas Vírgenes Británicas							X			
<b>Tohto Suisan Co Ltd</b>	<b>5146</b>	<b>Japón</b>	<b>X</b>									
Trang Corporation	2092	Vietnam										X
Trang Seafood Products Pcl	2092	Tailandia						X				
Travel Investment And Seafood Development Corporation	2092	Vietnam										X
Tsukiji Uoichiba Company Limited	5146	Japón										X
Ultracongelados Rosario S.A.	5142	Argentina									X	
Uoki Co Ltd	5146	Japón								X		

Nombre de la Compañía	Código SIC	País	Aceptadas	Paso 1	Paso 2	Paso 3	Paso 4	Paso 5	Paso 6	Paso 7	Paso 8	Paso 9
Vaughan Foods, Inc.	5142	Estados Unidos de América			X							
Viet Nhat Seafood Corporation	2092	Vietnam						X				
Vietnam Livestock Corporation Jsc	273	Vietnam			X							
Vinh Hoan Corporation	5146	Vietnam								X		
Vinnslustodin Hf.	2091	Islandia										X
Vissan Joint Stock Company	2092	Vietnam									X	
Williger Industries Ltd.	5146	Israel			X							
<b>Yokohama Gyorui Co Ltd</b>	<b>5146</b>	<b>Japón</b>	<b>X</b>									
Yokohama Maruuo Co Ltd	5146	Japón						X				
Yokohama Reito Co Ltd	5146	Japón								X		
Yonkyu Co., Ltd. (The)	5146	Japón										X
Zhangjiajie Jinni Bioengineering Company Limited	273	China			X							
Zhejiang Global Fishing Company Limited	5146	China			X							
Zhengye International Holdings Company Limited	5142	Bermudas							X			
Zhongchang Big Data Corporation Limited	273	China						X				
Total de Compañías	155		6	5	48	14	1	31	3	18	8	21

## Apéndice B: Estados Financieros Auditados de la Exportadora

<b>Balance General</b> <b>Al 31 de diciembre del 2016</b> <b>(En U.S. dólares)</b>	
Activos	<u>2016</u>
Efectivo y equivalentes de efectivo	155.902
Cuentas por cobrar y doc. Por cobrar(Relacionadas)	6.416.615
Otras cuentas por cobrar y doc. Por cobrar	729.757
Inventarios	1.720.248
Otros activos anticipados	16.466
Activos por Impuesto Corriente	2.041.317
Total activos corrientes	11.080.305
Propiedades, planta y equipos, Neto	6.193.043
Activos Intangibles	25.854
Otros Activos	17.132
Activo por impuesto diferido	
Total de activos no corrientes	6.236.029
Total activos	17.316.334
Pasivos y patrimonio de los socios	
Sobregiros bancarios	116.070
Cuentas y documentos por pagar proveedores	14.349.384
Impuestos corrientes	119.573
Gastos acumuladas	465.688
Total pasivos corrientes	15.050.715
Préstamos	
Impuestos diferidos	
Obligación por beneficios definidos	243.983
Total Pasivos	15.294.698
Patrimonio de los socios:	
Capital social	50.000
Aportes futuras capitalizaciones	-
Reserva Legal	32.610
Resultados acumulados	1.939.026
Total patrimonio de los socios	2.021.636
Total pasivos y patrimonio de los socios	17.316.334

---

**Estado de Pérdidas y Ganancias**  
**Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2016**  
**(En U.S. dólares)**

---

	<u>2016</u>
Ingresos por ventas	69.009.564
Costo de ventas	(65.367.512)
Utilidad bruta	3.642.052
Gastos	
Gastos de administración y ventas	(2.481.051)
Costos financieros	-
Otros Ingresos	22.866
Utilidad antes de participación	1.183.867
Gastos por impuesto a la renta corriente	(389.160)
Participacion de trabajadores	
Impuesto a la Renta	
Utilidad (perdida ) neta del ejercicio	794.707

---

## Apéndice C: Entrevistas a Expertos

### Entrevista 1

1. ¿Cuáles son los tipos de contribuyentes que deben informar sobre sus precios de transferencia sobre el Plan de acción sobre Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)?

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios BEPS es un problema mundial que requiere soluciones globales. Los países que integran la OCDE ya han avanzado en este tema, y para ello debemos prepararnos en materia de precios de transferencia, pese a la limitante de falta de comparables y la utilización de incentivos tributarios sin haberse contrastado la inversión requerida. Los contribuyentes que deben informar sobre sus precios de transferencia acorde a BEPS deberían ser quienes utilicen estrategias de planificación fiscal internacional con el fin de cambiar los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, eludiendo por completo el impuesto a la renta.

2. ¿Cuáles son los cambios que existen entre la implementación total del modelo de la OCDE sobre Precios de Transferencia y el tratamiento actual de los mismos en el país?

Los cambios en materia de precios de transferencia se dan en particular en los pagos que disminuyen la base imponible, que corresponde a las Acciones 8-10 del documento BEPS, asegurando que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor, y la documentación de precios de transferencia e informes país por país. (Acción 13 BEPS)

3. ¿Cuán beneficioso es la implementación de las acciones BEPS para la Administración Tributaria?

Resulta importante con el fin de reforzar el control tributario ya que la Administración Tributaria depende de los ingresos del impuesto a la renta, sobre todo en lo concerniente a las empresas multinacionales.

4. ¿Cuál es el impacto tributario en las compañías ecuatorianas que aplican Precios de Traslado utilizando el modelo brindado por la OCDE?

Muchos son los cambios tributarios, por ejemplo, en la fiscalización de las economías digitales, la definición del origen de la fuente de tributación, la transparencia fiscal por medio del intercambio de información, la definición del establecimiento permanente, el control de las transacciones por parte de compañías

vinculadas y la unificación de tarifas impositivas con base a las ya establecidas a nivel internacional.

5. ¿Cómo afecta la implementación de las acciones BEPS a los exportadores e importadores?

En la información que deben presentar, ya que se establecen tres niveles de documentación de precios de transferencia, los cuales corresponden a un archivo maestro, archivos locales, y un informe país por país, que actualmente no se presenta.

6. ¿En qué sector cree Ud. que habrá más afectación en la implementación de las BEPS?

En el comercio exterior en general que involucren una sobrevaloración de importaciones y una baja estimación del precio de las exportaciones, especialmente en operaciones de importación de bienes desde una casa matriz localizada en una jurisdicción diferente a donde se fabricaron los productos.

7. ¿De qué manera cree Ud. que el sector camaronero regula su precio en el mercado internacional?

A través de la oferta y demanda, en el sector camaronero se utiliza como información de mercado los precios internacionales analizados por UNER BARRY (especializada en el sector acuícola-camaronero), la cual considera información estadística de precios referenciales de camarón en función de aproximadamente 1.500 compañías que efectúan transacciones de venta de este producto a nivel mundial, con el objetivo y propósito para fines tributarios del cumplimiento y transparencia del principio de plena competencia.

8. ¿El SRI podría exigir a los contribuyentes, presentar estados financieros auditados de las empresas comparables que fueron seleccionadas en sus estudios de precios de transferencias?

Es potestad de la Administración Tributaria solicitar la información que requiera con el fin de ejercer su facultad determinadora.

9. ¿El SRI tiene la opción de eliminar comparables con baja rentabilidad, para lograr que las otras empresas comparables eleven el nivel de los rangos intercuartiles y así forzar que los contribuyentes realicen ajustes a sus ingresos?

Más allá de los ajustes de comparables, debe demostrarse por parte de la Administración Tributaria si existieron mecanismos de planificación fiscal agresiva que significativamente alteraron el precio de plena competencia.

## Entrevista 2

1. ¿Cuáles son los tipos de contribuyentes que deben informar sobre sus precios de transferencia sobre el Plan de acción sobre Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)?

Los sujetos pasivos que estén obligados a presentar el informe en materia de precios de transferencia deben prepararse para preparar dichos documentos siguiendo los lineamientos BEPS, para así conocer las operaciones en los lugares donde haya escasos o nula tributación para que no evadan obligaciones tributarias.

2. ¿Cuáles son los cambios que existen entre la implementación total del modelo de la OCDE sobre Precios de Transferencia y el tratamiento actual de los mismos en el país?

Uno de los principales cambios se dará en el intercambio de información para los Grupos económicos con el country by country report, el cual otorgará un conocimiento más detallado de las operaciones entre relacionadas, ejecutando a cabalidad la sustancia económica y la documentación de la acción 13. Dentro de las Acciones que la OCDE tiene dentro del documento BEPS, los temas de precios de transferencia corresponden a las acciones 8-10, en el país los cambios que se dieron fue particularmente en los pagos que disminuyen la base imponible, y la presentación de un informe sobre precios de transferencia.

3. ¿Cuán beneficioso es la implementación de las acciones BEPS para la Administración Tributaria?

Resulta beneficioso ya que podría percibir mayores ingresos del impuesto a la renta y conocer a profundidad las transacciones ya que la mayoría de empresas que manejan precios de transferencia son multinacionales.

4. ¿Cuál es el impacto tributario en las compañías ecuatorianas que aplican Precios de Transferencia utilizando el modelo brindado por la OCDE?

Existen cambios tributarios que conllevan la implementación del modelo BEPS, por ejemplo: La limitación de información en términos cuantitativos y cualitativos acerca del impacto económico para los países que se estructuran fiscalmente bajo las prácticas emitidas en BEPS como nuestro país.

5. ¿Cómo afecta la implementación de las acciones BEPS a los exportadores e importadores?

La implementación de este modelo los afecta en la documentación a presentar, ya que se exige un informe de precios de transferencia en el cual consta un archivo local y un archivo maestro, según la OCDE también debe presentarse un reporte país por país, pero aun su presentación no es requerida por la Administración Tributaria.

6. ¿En qué sector cree Ud. que habrá más afectación en la implementación de las BEPS?

En los sectores exportadores e importadores que realicen operaciones inter compañías localizadas en diferente jurisdicción.

7. ¿De qué manera cree Ud. que el sector camaronero regula su precio en el mercado internacional?

En el sector acuícola camaronera se utiliza como información de mercado los precios internaciones de UNER BARRY An Agribriefing Company que se especializa estadísticamente en ese sector en particular, con una muestra de 1500 compañías para la generación de cifras con las que el mercado mundial puede referirse; el propósito de UNER BARRY es aportar al principio de plena competencia apoyando la transparencia fiscal.

8. ¿El SRI podría exigir a los contribuyentes, presentar estados financieros auditados de las empresas comparables que fueron seleccionadas en sus estudios de precios de transferencias?

Es una información pública que reposa en la base del Estado.

9. ¿El SRI tiene la opción de eliminar comparables con baja rentabilidad, para lograr que las otras empresas comparables eleven el nivel de los rangos intercuartiles y así forzar que los contribuyentes realicen ajustes a sus ingresos?

Es una acción que la Administración Tributaria ha implementado en algunos contribuyentes que distorsionaron significativamente el resultado de sus operaciones alterando el principio de plena competencia.

## DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Gutiérrez Tejada, Juan Carlos, con C.C: # 0926339094 autor del trabajo de titulación: **EVALUACIÓN DE LAS ACCIONES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE. (BEPS)** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, septiembre del 2018

f. \_\_\_\_\_

Gutiérrez Tejada, Juan Carlos

C.C: 0926339094



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



Secretaría Nacional de Educación Superior,  
Ciencia, Tecnología e Innovación

## DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena, con C.C: # 0931689780 autora del trabajo de titulación: **EVALUACIÓN DE LAS ACCIONES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE. (BEPS)** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, septiembre del 2018

f. \_\_\_\_\_

Guzmán Villacrés, Gabriela Azucena

C.C: 0931689780



<b>REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA</b>			
<b>FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN</b>			
<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO:</b>	EVALUACIÓN DE LAS ACCIONES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE. (BEPS)		
<b>AUTOR(ES)</b>	Gabriela Azucena Guzmán Villacrés Juan Carlos Gutiérrez Tejada		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph.D.(c)		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
<b>CARRERA:</b>	Contabilidad y Auditoría		
<b>TITULO OBTENIDO:</b>	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	Septiembre del 2018	<b>No. PÁGINAS:</b>	141
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Impuestos, Precios de transferencias, Sustancia económica		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	partes relacionadas; criterios de comparabilidad; principio de plena competencia; Servicio de Rentas Internas; acciones BEPS; archivo general; archivo local; reporte país por país; sustancia económica; intangibles; Foro Global OCDE		
<b>RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras):</b>			
<p>El objetivo principal del SRI es velar por la correcta generación de tributos y su recaudación. Debido a esto el SRI implementó bajo las directrices de la OCDE el Informe Integral de Precios de Tránsito para los contribuyentes que tengan transacciones en el exterior, de tal manera se cumpla con el Principio de Plena Competencia y así garantizar la veracidad del impuesto causado y no exista el traslado de beneficios. Es necesario conocer el cambio que provocará la implementación de las acciones BEPS en nuestra normativa local, y así dar a conocer a los contribuyentes, consultores, asesores, estudiantes y cualquier usuario de la información. Se realizó un caso para desarrollar el tema del trabajo de titulación, para tratar sobre los resultados de la evaluación de los precios de transferencia con el plan BEPS en Ecuador, para lo cual, se procedió a seleccionar una compañía obligada a realizar el informe sobre precios de transferencia. Es así como se presenta un hipotético estudio de precios de transferencia realizado a una exportadora camaronera. Se analizarán operaciones del exterior, así como análisis de mercado, sector externo, operaciones, competencia, riesgos asumidos para determinar cuál es el mejor método para reflejar el principio de plena competencia. Se utilizó el MOTC, Ecuador realiza un Main file y Local file que se rige por los lineamientos de la OCDE, pero aún no utiliza el reporte Country by Country. Ecuador es miembro del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con el fin de realizar intercambio de información.</p>			
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI		<input type="checkbox"/> NO
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b> +593-9-967049731 / +593-9-939429195	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:jcgutierrezzt@outlook.es">jcgutierrezzt@outlook.es</a> <a href="mailto:reachingforheavenn@hotmail.com">reachingforheavenn@hotmail.com</a>	
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):</b>	<b>Nombre:</b> Reyes Salvatierra, Shirley Betty		
	<b>Teléfono:</b> +593-4- 3804600 ext.1635		
	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:shirley.reyes@cu.ucsg.edu.ec">shirley.reyes@cu.ucsg.edu.ec</a>		
<b>SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA</b>			
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>			
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>			
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>			