



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN**

TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

**EFFECTO DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MATERIA DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA, EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR CAMARONERO
ECUATORIANO.**

AUTORES:

C.P.A. DIANA DEL ROCÍO ESTEVES CONTRERAS

C.P.A. JESSICA MARIUXI ROMO CANTILLO

DIRECTOR:

ECO. JORGE AYALA ROMERO

GUAYAQUIL - ECUADOR

NOVIEMBRE, 2013

DEDICATORIA

Con amor y humildad dedico a Dios esta tesis.

A mi amado y adorado esposo *Rody García* por sus palabras de amor y comprensión, con quien compartí este largo camino y quien me inspira a crecer cada día.

A ti, mi pedazo de cielo, mi vida, mi corazón, mi pequeña hija *Diana Sofía*, por ser el motor que me alimenta día a día y la inspiración de mí ser.

“Porque estoy segura que la mejor forma de enseñar es el ejemplo”.

DIANA ESTEVES CONTRERAS

AGRADECIMIENTO

A mí amado Dios por haberme permitido culminar con éxito esta meta, a mi madre, sobrina y hermanos pilares fundamentales de mi educación, a mí querida amiga y compañera de tesis Jessica Romo por su tenacidad y paciencia, a mi tutor por su ejemplo y a mi tierna hija y adorable esposo quienes me impulsan a ser mejor cada día y con quienes he comenzado a vivir esta hermosa aventura llamada vida.

A mis amigos y familiares por esas palabras de aliento, este trabajo es el reflejo de sus bendiciones.

DIANA ESTEVES CONTRERAS

DEDICATORIA

Dedico este esfuerzo a Dios, por ser el don divino de la vida por su amor, misericordia y por fortalecer mis ideales y conocimientos, pero sobre todo por engrandecer mi espíritu.

A mis padres y mi hermana por creer y confiar en mí en todo momento, quienes con su esfuerzo y dedicación me ayudaron a crecer como persona.

A mi pequeña hija Andreina quién me motiva a luchar y seguir cada día y por ser la inspiración para la culminación de este objetivo.

JESSICA ROMO CANTILLO

AGRADECIMIENTO

Doy gracias a Dios por darme sabiduría para superar las duras etapas de la vida, a mi familia porque sin ellos no hubiera sido posible finalizar esta meta, a mi Tutor de Tesis y a mi pequeña, regalo hermoso que me regalo la vida.

JESSICA ROMO CANTILLO

Contenido

RESUMEN EJECUTIVO	1
MARCO REFERENCIAL	4
Planteamiento del Problema	4
JUSTIFICACION.....	5
OBJETIVOS.....	5
General.....	5
Específicos.....	5
CAPITULO I.....	7
El Sector Camaronero Ecuatoriano	7
1.1. Reseña Histórica	7
1.2. Crisis de la Industria Camaronera en el Ecuador.....	8
1.3. Evolución de las Exportaciones	12
1.4. Clasificación del camarón.....	14
1.5. Presentaciones del camarón	15
1.6. Partidas Arancelarias	16
1.7. Evolución de Precios	17
1.8. Exportaciones desde Ecuador	18
1.9. Destino de las exportaciones ecuatorianas.....	19
1.10. Principales compañías exportadores de camarón en el Ecuador	21
1.11. Canales de Comercialización.....	22
1.12. Oferta Mundial.....	23
1.12.1. La oferta del Ecuador	24

1.13.	Demanda	24
1.13.1.	Demanda mundial	24
1.14.	Panorama Mundial de Importación de Camarón Ecuatoriano Año 2012	25
1.15.	Importancia para el Sector Camaronero	28
1.16.1.	Algunos Aspectos.....	29
1.17.	Exportaciones del Ecuador según Balanza Comercial.....	30
1.18.	Impuesto a la Renta Causado Sector Camaronero	32
CAPITULO II.....		35
Régimen de Precios de Transferencias		35
2.1.	Definiciones	35
2.2.	Marco Legal	37
2.3.	Definiciones de Partes Relacionadas	40
2.4.	Definición Económica de Precios de Transferencia	41
2.5.	Tipos de Vinculación Económica	44
2.5.1.	Vinculación Económica con Empresas Relacionadas.....	44
2.6.	Precios de Transferencia según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)	49
2.7.	Precios de Transferencia según la Organización de las Naciones Unidas ONU).....	50
2.8.	Precios de Transferencia según Pacto Andino.....	51
2.9.	Precios de Transferencia según los estados Unidos de Norteamérica	52
2.10.	Principio de Plena de Competencia “Arm’s Length Principle”	52
2.11.	Criterios de Comparabilidad	53
2.12.	Métodos para Aplicar el Principio de Plena de Competencia.....	55
2.13.	Factores que distorsionan el principio de plena competencia.....	56

2.13.1.	Doble Imposición:.....	57
2.13.2.	Paraísos Fiscales:.....	57
2.13.3.	Tipo de Cambio.....	58
2.14.	Prelación de métodos.....	58
2.15.	Rango de Plena Competencia.....	59
2.16.	Obligación sobre precios de transferencias.....	60
2.17.	Presentación de Información de Operaciones con partes relacionadas.....	63
CAPITULO III.....		64
Paraísos Fiscales.....		64
3.1.	Definición.....	64
3.2.	Paraísos fiscales y centros financieros “offshore”.....	66
3.3.	Sociedades offshore.....	67
3.4.	Tipos de sociedades offshore.....	68
3.4.1.	LLC (Limited Liability Company).....	69
3.4.2.	IBC (International Business Company).....	70
3.5.	¿Cómo seleccionar un Paraíso Fiscal?.....	71
3.6.	Parámetros para caracterizar Paraísos Fiscales (legislación ecuatoriana).....	72
3.7.	Lista de Paraísos Fiscales.....	73
3.8.	Exportaciones realizadas por el Sector Camaronero del Ecuador a Paraísos Fiscales.....	78
CAPITULO IV.....		81
Doble Imposición Tributaria.....		81
4.1.	Los Convenios para evitar la Doble Tributación.....	81
4.2.	La Supremacía de los Convenios de Doble Tributación.....	83
4.3.	Elementos de la Doble Imposición.....	84
4.4.	Clases de doble tributación.....	84

4.4.1.	De la doble imposición económica	84
4.4.2.	De la doble Imposición Jurídica.....	85
4.5.	Efectos de la Doble Imposición	86
4.6.	La finalidad de los Convenios de Doble Tributación	86
4.7.	Convenios suscritos por el Ecuador.....	87
4.8.	Acuerdos Anticipados de Precios	88
CAPITULO V.....		89
5.	Análisis de Política Tributaria en materia de Precios de Transferencias con transacciones realizadas a empresas independientes domiciliadas en Paraísos Fiscales y/o regímenes preferentes.	89
5.1.	Caso Práctico-Análisis Funcional.....	90
5.2.	Determinación de Resultados Financieros Relacionados con las Operaciones Controladas.....	104
CONCLUSIONES.....		112
RECOMENDACIONES		113
GLOSARIO		115
BIBLIOGRAFIA		117

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Resumen Histórico de las Exportaciones Ecuatorianas.....	14
Tabla 2. Clasificación del Camarón	15
Tabla 3. Tipos de Presentación del Camarón	16
Tabla 4. Partidas Arancelarias	16
Tabla 5. Mercados Importadores de camarones, langostinos, quisquillas.....	19
Tabla 6. Principales Importadores Mundiales “Importadores CIF Año 2012”	26
Tabla 7. Principales Exportadores Mundiales “Exportaciones FOB Año 2012”	28
Tabla 8. Importadores de Camarón “Paraísos Fiscales”.....	80

INDICE DE GRAFICO

Gráfico 1. Evolución del Precio Promedio de la Libra de Camarón	13
Gráfico 2. Precio Promedio de Camarón (X Libra).....	18
Gráfico 3. Participación de los Mercados Importadores de Camarón Ecuatoriano Años 2008 al 2012	21
Gráfico 4. Principales Empresas Exportadores de Camarón en Ecuador.....	22
Gráfico 5. Zonas Importadoras de Camarón 2012	27
Gráfico 6. Zonas Exportadoras de Camarón 2012	27
Gráfico 7. Balanza Comercial 2005 al 2012.....	31
Gráfico 8. Participación Porcentual de Productos Exportados.....	32
Gráfico 9. Impuesto a la Renta "Exportadores de Camarón"	33
Gráfico 10. Participación de Exportaciones de camarón en Paraísos Fiscales Año 2008 al 2013	79

RESUMEN EJECUTIVO

En los últimos tiempos el vocablo globalización ha ido ganando espacio en las tribunas a escala mundial, lo que se debe en gran medida, a la preocupación que manifiestan los gobiernos, entidades nacionales y comunidad en general, por la creciente interdependencia económica de los países y las consecuencias adversas que pueden asociarse a este proceso.

Los flujos de comercio en el mundo han aumentado a más del doble desde 1990. La apertura de las economías ha hecho disminuir el costo de los bienes y servicios. Se ha incrementado el número de países que se apoyan en el crecimiento impulsado por las exportaciones. Si bien las compras que se originan en las economías desarrolladas siguen siendo importantes, las nuevas tendencias del comercio son indicativas de la existencia de cadenas de suministro a nivel regional y mundial y del aumento del comercio.

Nuestro país se ha visto en la necesidad de participar en esta gran ola llamada globalización y poder ser competitivo ante el resto del mundo, abriéndose paso a la comercialización sin barreras.

Desde inicios de la década de los setenta, el cultivo de camarón impulsó la acuicultura hasta el estallido de la producción de camarón en la década de los ochenta. Esta producción se estabilizó en los noventa con más de 150.000 hectáreas en producción, lo cual representó en 1998 exportaciones de 252'985.907 de libras y 875'050.894,01 de dólares (*cifras reportadas por Cámara Nacional de Acuicultura*).

El sector acuícola en la actualidad posee como característica principal “estabilidad de producción”. Esta actividad ha evolucionado de manera progresiva, gracias a todas las desventajas superadas como enfermedades devastadoras (WWSV, IHHNV, NHP, entre otras).

La adaptación que adquirió el sector en general, para sobrellevar una enfermedad que se encuentra en estado latente, fusionado a la tecnología implementada, permite el continuo desarrollo de la acuicultura.

Pese a la crisis financiera mundial que empezó desde el año 2001, las empresas ecuatorianas exportadoras de camarón han mantenido su actividad económica abriendo mercados externos y aumentando de esta manera los niveles de exportación de este producto.

En el año 2005 el Ecuador estableció toda una normativa de precios de transferencia, con el objetivo de determinar los costos y deducciones de los sujetos que realizan operaciones con partes vinculantes; con lo cual se pretende que las empresas ubicadas en el exterior y que se encuentren vinculadas con empresas del Ecuador manejen sus operaciones, tales como, si dichas transacciones se realizaren con empresas independientes, de lo contrario sus transacciones deberán analizarse y los precios deberán ser ajustados hasta lograr una igualdad, lo que acarrea en algunos casos valores por pagar a la Administración Tributaria.

En el ámbito tributario las compañías camaroneras han sacado una ventaja importante con sus llamadas relacionadas, en vista que envían sus productos a éstas, y ya estando en mercado externo se revende el producto a otros países a un precio diferente al adquirido inicialmente, ya que en los mercados americanos y europeos el camarón es un crustáceo muy cotizado. No obstante también han tenido un efecto negativo por la inclusión de las reformas que se han incorporado al régimen de precios de transferencia en los últimos años, afectando la situación financiera de las empresas.

En el Registro Oficial No.756, del lunes 30 de julio de 2012, se publicó la Circular NAC-DGCCGC12-00013, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, en el cual se introduce una nueva lista de Países, jurisdicciones y territorios considerados como paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes que impactan directamente al sector camaronero de menor a mayor escala, puesto que, desde aproximadamente cinco años el

Ecuador está experimentando abrirse mercado a otros países considerados actualmente como de regímenes fiscales preferentes.

En virtud, que el aspecto tributario en materia de precios de transferencia juega un papel muy significativo para el buen desenvolvimiento de la empresa en temas fiscales, la presente investigación está orientada al análisis de las exportaciones que el sector camaronero realiza con territorios considerados como regímenes fiscales preferentes y sus posibles efectos, considerando que el exportador local se ve expuesto a un Régimen de Precios de Transferencia sin que éste tenga la posibilidad alguna de verse beneficiado de una modificación de sus precios a su cliente, quién en realidad termina siendo una parte independiente y no relacionada.

MARCO REFERENCIAL

Planteamiento del Problema

Nuestro estudio está enfocado al análisis de las operaciones entre partes relacionadas por transacciones realizadas con Países que se encuentran domiciliados en lo que la normativa ecuatoriana considera como Regímenes fiscales preferentes y como afecta a Empresas Nacionales Exportadoras de Camarón en el Ecuador.

La ejecución de un estudio de Precios de transferencia requiere de un análisis de funciones y transacciones con el fin de formar las bases necesarias para la selección de las operaciones a revisar, él o los métodos de comparación y finalmente determinar, si existe un ajuste a la base imponible del impuesto a la renta que corresponda. También podría ser, que al obtener el resultado de la aplicación de la metodología propuesta pudieran concluir que las operaciones en estudios, reporten valores “arms length”, no requiriendo ajuste alguno.

Analizaremos el comportamiento de las exportaciones realizadas por el sector camaronero a los territorios considerados como regímenes preferentes y mediante un caso práctico sencillo, expondremos el impacto, efectos y consecuencias a los que se encuentra expuesto el sector camaronero por la aplicación de esta ley.

La finalidad de nuestra investigación es demostrar que por efectos de esta ley el sector camaronero puede verse afectado de la siguiente manera:

- Desembolso al SRI si existe ajuste de precios de transferencia.
- Desembolso a terceros por costo de honorarios profesionales.
- Que los exportadores locales estén expuestos a determinaciones fiscales y posibles multas por no presentación de información.
- Pérdida de negocios.
- Buscar otros mercados donde el nivel de competencia es más fuerte.

El Estado a través del Servicio de Rentas Internas al percibir una menor recaudación por alguno de los motivos expresados en el párrafo anterior, también se ve afectado en la recaudación por baja de exportaciones, como consecuencia de esto se tendrían recortes presupuestarios disminuyendo inversión en sectores importantes para el progreso del país como lo son la educación, salud, vivienda, obras públicas, entre otras.

JUSTIFICACION

- Revisar como una política fiscal en temas de precios de transferencia, específicamente partes relacionadas, impacta al sector camaronero (mediante ejemplo de un caso práctico sencillo).
- Sugerir otros mecanismos de control a la Administración Tributaria, para mejorar el sistema de recaudación por tema de Impuesto a la Renta en el sector camaronero.

OBJETIVOS

General

Mostrar como el exportador local se ve expuesto a un Régimen de Precios de Transferencia, sin que éste tenga posibilidad alguna de verse beneficiado de una modificación de sus precios a su cliente, quién en realidad termina siendo una parte independiente y no relacionada, incurriendo en gastos financieros, aumento en sus flujos de pagos y búsqueda de nuevos mercados en donde deberá establecer otras estrategias de ventas a fin de generar una disminución de sus ingresos netos.

Específicos

- Analizar la metodología de las regulaciones en materia de precios de transferencia en el Ecuador que iniciaron con la modificación al artículo No. 91 del Código Tributario, sustituido por el Art. No. 4 de la Ley 99-24 (Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999), y sus normas sub-legales, aplicables al proceso del régimen de precios de transferencia por las operaciones entre empresas relacionadas o

vinculadas, así como las resoluciones NAC-DGER2008-0182 del 21 de Febrero del 2008 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 Febrero 2008 y la Circular NAC-DGCCGC12-00013 publicada en el Registro Oficial No.756, del lunes 30 de julio de 2012 en donde la Administración Tributaria define los paraísos fiscales y/o regímenes preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados.

- Estudiar el impacto tributario que genera en nuestro país la exportación de camarón a otros países considerados paraísos fiscales.
- Sugerir políticas internas a los contribuyentes “Exportador Local de camarón” a fin de minimizar los efectos fiscales que generan las reformas del régimen de transferencias en sus flujos económicos- financieros que inciden en la obtención de sus ingresos.
- Determinar los efectos fiscales por la aplicación de los precios de transferencia en las operaciones de exportación de camarón para la determinación del Impuesto a la Renta mediante un sencillo caso práctico en estudio.

CAPITULO I

El Sector Camaronero Ecuatoriano

1.1. Reseña Histórica

La industria de camarón a escala comercial en Ecuador se inició en 1968, en las cercanías de Santa Rosa, en la provincia de El Oro, con la cría de las especies nativas *L. Vannamei* *Litopenaeus stylirostris*, y con ella nació una de las industrias de mayor crecimiento y tecnificación en nuestro país. Sin embargo, no es hasta fines de la década del 70 que la industria empezó su verdadera expansión con la utilización de grandes extensiones de tierras salitrosas y la abundancia de larvas salvajes de camarón en las zonas costeras de las provincias de El Oro y Guayas, que posibilitaron el rápido desarrollo de la industria con bajos costos de producción.

Esta industria ha evolucionado a través de más de tres décadas, enfrentando problemas tales como enfermedades, falta de financiamiento, sobre oferta mundial del producto, así como también, produciendo grandes beneficios para los involucrados en esta rama productiva y para el país en general como fuente generadora de divisas y empleo, gracias a las bondades climáticas y la gestión de los empresarios camaroneros.

A partir del año 2000 se acentúa la diferencia entre productores y comercializadores o exportadores, entre pequeños, grandes y grupos integrados (balanceado-camaronera-laboratorio-empacadora) entre legales e ilegales.

Entre los factores positivos que han ayudado al desarrollo de la actividad camaronera podemos mencionar las ventajas climáticas que posee el país, que nos permiten tener 3 ciclos de cosecha por año, en comparación con otros grandes productores a nivel mundial como Tailandia (2 ciclos por año) y China (1 ciclo por año). El clima permite además un mayor desarrollo de los crustáceos, resistencia a enfermedades y una mejor calidad en cuanto a textura y sabor del mismo.

El sector camaronero ha logrado ventajas arancelarias importantes sobre todo con la Unión Europea, como es el caso del acuerdo del Sistema Generalizado de Preferencias Andinas firmado en 1990, que permite exportar a la Unión Europea gracias al “Arancel Especial para Países Andinos”.

La captación de nuevos mercados ha sido el resultado principalmente de la inversión en terrenos de siembra de camarón como en tecnología avanzada, mejorando la calidad y presentación del camarón de exportación permitiéndole obtener un mejor rendimiento y calidad por hectárea e incrementando así el valor agregado que recibe el consumidor del producto ecuatoriano.

1.2. Crisis de la Industria Camaronera en el Ecuador

La producción de camarón en cautiverio ha debido enfrentar sus propias contradicciones, pues algunos factores que la afectan, se originan precisamente en las paradojas de la lógica del mercado; ser competitivos e invertir e insumos para poder sustentar una sobreexplotación de la naturaleza hace más frágil el recurso.

Los técnicos coinciden en señalar que las enfermedades tales como: “báculo virus “, Síndrome de Bolitas, luminiscencia, Síndrome de Zoea II, y los problemas de mudas, constituyen las principales dificultades de los laboratorios, en primer término.

En las piscinas camaroneras, la primera enfermedad registrada en la historia del Ecuador fue el Síndrome de la Gaviota entre los años 1989 y 1990 que, se originaría en bacterias del género *Vibrio* sp. Produciendo infecciones y mortalidad en los camarones (YHV).

En 1992 sobrevino el Síndrome de Taura (TVS), enfermedad que afectó a las granjas camaroneras del Golfo de Guayaquil ocasionando pérdidas de hasta 300 millones de dólares. Los camarones también han sufrido el impacto de la necrosis infecciosa hipodermal y hematopoyética (IHHNV) y el Síndrome de la Mancha Blanca (WSSV).

Entre 1988 y 1990 el Síndrome de la Gaviota produjo reducciones de un 15% en las ventas del crustáceo. En 1993 apareció el Síndrome de Taura, que provocó una reducción de las exportaciones en un 13%. También se presentó el Síndrome de Cabeza Amarilla. En mayo de 1999 apareció la peor plaga que ha debido enfrentar la industria: el virus de la Mancha Blanca, que ocasionó la más grave recesión del sector camaronero en toda su historia, dando lugar a una reducción de las exportaciones en un 17% respecto al año 1998.

Este síndrome fue detectado por primera vez en China a mediados de 1993, y se extendió a Japón y Asia ocasionando elevados índices de mortalidad. En Ecuador llegó a fines de mayo de 1999 y se extendió a las cuatro provincias productoras, generando una catástrofe en la industria camaronera ecuatoriana y afectando a especies bio-acuáticas de valor alimenticio para las comunidades locales como el cangrejo y la jaiba.

Esta enfermedad ocasiona mortalidad en el camarón y mantiene como portador al camarón sobreviviente. Para poder solventarlas, la industria inició una agresiva desinfección de sus piscinas con químicos altamente tóxicos para el consumo humano, conociéndose que incluso se llegó a utilizar **Diclorodifeniltricloroetano “DDT”**.

Paralelamente, como medida de prevención, la industria agrega al agua de las piscinas antibióticos, plaguicidas, fungicidas, parasiticidas, alguicidas y detergentes que, durante el proceso de evacuación del agua, producen una degradación irreversible de los ecosistemas circundantes, cuyas consecuencias no se han estudiado aún.

Durante el año 1999, el Centro Nacional de Acuicultura e Investigaciones Marinas “CENAIM” ejecutó dos monitoreos nacionales para conocer el impacto de la enfermedad y se encontró con que de 240 piscinas, 79 resultaron positivas para el virus WSSV. Esmeraldas tuvo un 83% y Manabí tuvo la más baja prevalencia, con un 59%. También fueron monitoreados 51 laboratorios de producción de larvas donde se encontró que la incidencia más alta de la enfermedad se da en Esmeraldas con un 92%. En una segunda etapa del monitoreo, entre septiembre y octubre de 1999 el 70% de las muestras analizadas en las camaroneras

resultaron positivas para WSSV, produciéndose un incremento de piscinas infectadas en las provincias de Guayas y El Oro.

Estimaciones realizadas en 1999 por personal técnico del CENAIM, durante el monitoreo nacional de Mancha Blanca, reveló que aproximadamente un 50% de las granjas camaroneras estaban paralizadas y que del grupo que estaban trabajando, sólo el 54% de las piscinas estaban cultivadas. Alrededor del 60% de los laboratorios de producción de larvas de camarón estaban paralizados y las empresas proveedoras de insumos para la acuicultura disminuyeron sus ventas entre un 50 y 70%.

Según la Cámara Nacional de Acuicultura citada por la Revista Gestión (Nº 127 – de Enero del 2005), de la capacidad instalada de las piscinas del año 1999 se utilizaba entre el 50% y el 55%. Esta fuente afirma que las exportaciones cayeron en un 60% entre 1998 y 2000, lo que ocasionó que Ecuador pase del segundo al cuarto lugar en la producción mundial, con pérdidas de exportaciones que alcanzaron los \$ 1000 millones.

Las exportaciones de camarón que en el año 1998 representaron el 20.75% del total exportado en el país, en el 2001 bajaron su participación al 6.09%. El aporte al PIB bajó ese año del 5% al 1.53%. La generación de empleo bajó a 159.000. El 80% de la exportación del producto en la actualidad se encuentra concentrado en doce empresas. Para el año 1999 la industria ecuatoriana bajó su participación del 10 al 2% a escala mundial. La urgencia por mejorar las condiciones de competitividad internacional para una industria que requiere cuantiosas inversiones en tecnología, implica la necesaria búsqueda de ahorro frente a las fluctuaciones de la oferta y la demanda.

Por principio y pese a que legalmente es su deber hacerlo, la industria no asume los costos de restitución de las áreas de piscinas agotadas, o afectadas por alguna plaga. El procedimiento de la industria en estos casos es el abandono de tierras agotadas o abandonadas, para desplazarse sistemáticamente, hacia nuevas áreas, preferentemente dentro del ecosistema manglar. La ocupación de zonas de ecosistema manglar, a través de la figura de concesión de áreas públicas significa ahorro en compra de tierras.

Si bien la legislación ecuatoriana especifica que no se pueden ocupar zonas de bosque de manglar, la desaparición de árboles de manglar y especies asociadas en un porcentaje del 70% en un lapso de casi cuarenta años da cuenta de las constantes violaciones a este mandato legal.

Es importante resaltar que la Ley prevé la ocupación de zonas de playas y bahías para el efecto. Sin embargo, la utilización de estas zonas, para construcción de piscinas, implica mayores gastos puesto que se deben crear las condiciones de agua y oxigenación necesaria para el buen desarrollo del camarón, condiciones que en los estuarios de manglar se obtienen de forma natural y “gratuita”. Por otra parte, sólo en el bosque de manglar y no en zonas de playa y bahía se puede aprovechar adecuadamente el flujo y reflujo de las mareas sin que peligre la estabilidad del suelo de las instalaciones camaroneras y sin tener que realizar mayores inversiones en tuberías para el intercambio de aguas.

La práctica de la industria consistió y consiste en invadir las áreas de ecosistema manglar, proceder a la tala del bosque y posteriormente solicitar a las autoridades la certificación de que no existe manglar en la zona elegida. Según los cientos de testimonios recogidos por la prensa desde 1994 y determinados en el documento de investigación “Impunidad en la Tala del Manglar”, realizado por la Corporación Coordinadora Nacional para la Defensa del Ecosistema Manglar “C-CONDEM”, la corrupción ha sido frecuente en este tipo de trámites.

Los testimonios de prensa, así como las demandas en tabladas dan cuenta de que las comunidades y organizaciones locales denunciaron constantemente la tala de bosque y destrucción del ecosistema, los procesos demuestran la permisividad de las autoridades del Ministerio de Defensa, Ministerio de Agricultura y Ganadería, Ministerio de Comercio Exterior Industrialización y Pesca, Ministerio del Ambiente; a pesar de haber incurrido en complejos procesos legales, las piscinas continúan funcionando de forma impune y muchas de ellas accediendo a un sello verde.

El Atlas del Medio Ambiente publicado por las Naciones Unidas, cita que en Ecuador es alarmante el cambio del paisaje costero, en el que las piscinas camaroneras reemplazan al ecosistema manglar. Mientras tanto, para los asentamientos en zonas altas, la ley es mucho más compleja (lo cual en la realidad tampoco garantiza su cumplimiento), e incluye la compra de terrenos.

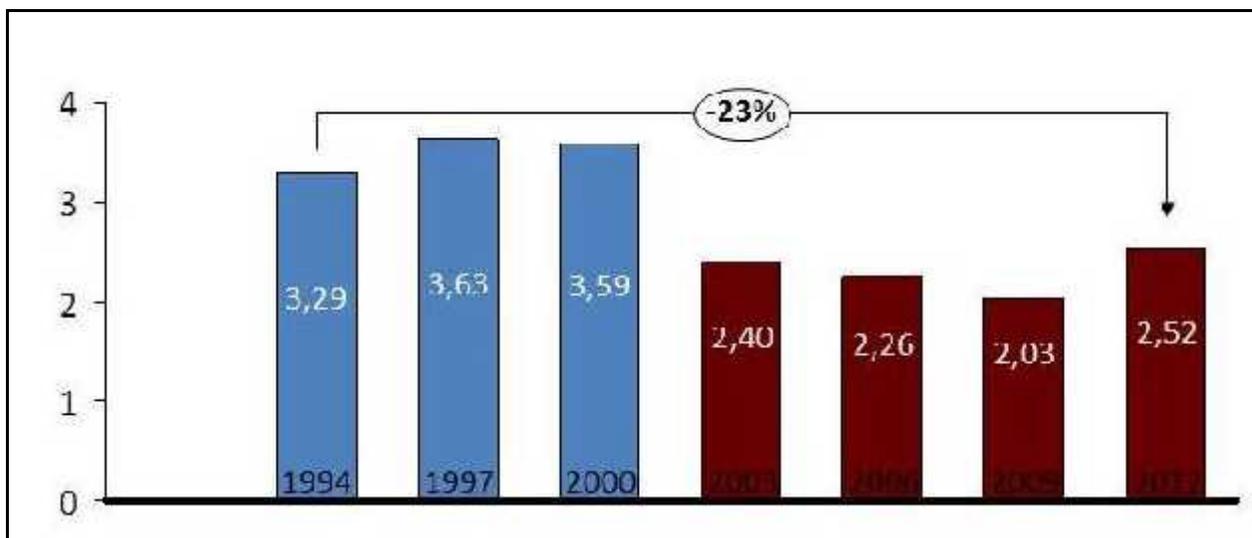
1.3. Evolución de las Exportaciones

La exportación de camarón ecuatoriano alcanzó su máximo nivel en 1998, con 252,985,907 de libras que generaron un ingreso de divisas por \$ 875,050,894, recibiendo un promedio de \$ 3.00 por libra. A partir de ese logro, las exportaciones se redujeron significativamente debido a la aparición de la “mancha blanca”, que colocó al borde del colapso a todo el sector. Superada, con mucho esfuerzo y creatividad esta situación, en el 2001, se consigue estabilizar el volumen exportable, para empezar su recuperación, no obstante, los precios internacionales no tuvieron el mismo comportamiento.

No obstante, mientras que en el año 1998 el sector generó 875 millones de dólares en el 2008 se generaron 673 millones de dólares, es decir una reducción o pérdida de ingresos de alrededor de 200 millones de dólares.

Esta realidad estadística se refleja directamente en la caída del precio promedio por libra que ha sufrido el camarón ecuatoriano en los mercados internacionales pasando de \$3.59 como precio promedio en el año 2000 a \$2.52 de precio promedio al año 2012, como se muestra en el siguiente gráfico:

Gráfico 1. Evolución del Precio Promedio de la Libra de Camarón



Fuente: Estadísticas Cía. Ltda.

Elaborado: Las autoras

Sin embargo, aunque exista una recuperación en volúmenes de exportación, las cifras en dólares que ingresaron al país antes de la enfermedad serán muy difíciles de recuperar, porque el mercado es totalmente diferente debido a que la producción mundial aumentó y el incremento en los precios no tiene la misma consideración que el aumento en volumen.

Los bajos precios internacionales es una situación que se mantiene en la actualidad, a la que se suma la crisis económica mundial, que afecta a todos los sectores productivos, por lo que el sector acuícola camaronero ecuatoriano enfrenta una etapa muy grave que limita cualquier iniciativa de mejorar los ingresos del sector.

A continuación se muestra un resumen histórico de las Exportaciones ecuatorianas de camarón:

Tabla 1. Resumen Histórico de las Exportaciones Ecuatorianas
Cifras reportadas en Miles de USD

AÑO	VALOR FOB	VARIACION FOB	LIBRAS EXPORTADAS	VARIACION LIBRAS	PRECIO PROMEDIO
1994	514,300,354.88		156,200,837		3.29
1995	665,174,329.74	29.34%	190,862,764	22.19%	3.49
1996	615,307,841.99	-7.50%	188,541,533	-1.22%	3.26
1997	871,664,843.90	41.66%	240,004,270	27.30%	3.63
1998	875,050,894.01	0.39%	252,985,907	5.41%	3.46
1999	616,942,114.94	-29.50%	209,040,500	-17.37%	2.95
2000	297,408,403.40	-51.79%	82,955,793	-60.32%	3.59
2001	280,694,073.08	-5.62%	99,801,296	20.31%	2.81
2002	263,859,174.42	-6.00%	103,033,746	3.24%	2.56
2003	303,820,895.88	15.15%	126,750,834	23.02%	2.40
2004	350,147,733.06	15.25%	158,460,630	25.02%	2.21
2005	480,251,487.00	37.16%	212,575,213	34.15%	2.26
2006	597,670,743.40	24.45%	264,361,763	24.36%	2.26
2007	582,028,512.15	-2.62%	273,137,769	3.32%	2.13
2008	673,469,146.78	15.71%	294,733,588	7.91%	2.29
2009	607,254,114.25	-9.83%	299,333,918	1.56%	2.03
2010	735,480,173.53	21.12%	322,226,680	7.65%	2.28
2011	993,365,390.84	35.06%	392,464,787	21.80%	2.53
2012	1,133,323,708.56	14.09%	449,773,442	14.60%	2.52
TOTAL	9,330,524,836.41	87.36%	3,475,007,041.00	126.52%	

Fuente: Cámara Nacional de Acuicultura/Estadísticas Cía. Ltda.

Elaborado: Las autoras

1.4. Clasificación del camarón

El camarón pertenece al género de los *Penaeus*, con crustáceos decápodos que habitan en fondos arenosos, lodosos o combinaciones de ambos y aguas relativamente poco profunda de 4 a 9 mts. Su dimensión fluctúa entre 6 y 25 cm., de longitud, según la especie y alcanzan su madurez sexual a los seis meses. Esta especie es omnívora, su alimentación está constituida por despojos de animales y plantas (decápodos, crustáceos, anélidos, copépodos, moluscos, algas, foraminíferos, heliozoarios y otros).

Tabla 2. Clasificación del Camarón

Características	Género y Clase de Camarón
Blanco	Penaeus Occidentales
	Penaeus Stylirostris
	Penaeus Vannamei
Rojo	Penaeus Brevirostris
Café	Penaeus Californiensis
Tigre, Libra o Cebra	Trachpeneus Byrdi
	Trachpeneus Faoea
	Trachpeneus Similies
	Trachpeneus Pacificque
Pomada	Trachpeneus Precipua
Titi	Xiphoneus Riveti

Fuente: Cámara Nacional de Acuacultura

1.5. Presentaciones del camarón

Ecuador ofrece todo el año numerosas presentaciones de camarón, las mismas que utilizan modernos sistemas de procesamiento y atractivos empaques herméticos para satisfacer los más exigentes mercados.

La captación de nuevos mercados ha sido el resultado principalmente de la inversión para mejorar la calidad y presentación del camarón de exportación, incrementando así el valor agregado que recibe el consumidor del producto ecuatoriano.

A continuación se muestran las diferentes presentaciones de camarón que algunas de las principales empresas exportadoras de camarón tienen como opciones para sus clientes:

Tabla 3. Tipos de Presentación del Camarón

Congelado en Bloque	Congelado IQF
Camarón Entero (semi IQF)	Camarón Entero
Colas	Colas
Pelado	Pelado
Pelado y desvenado	Pelado y desvenado
	Cocinado
	Fácil de pelar
	Apanados
	Pinchos
	Listos para servir: anillos de camarón, rellenos de cangrejo y queso, brochetas de camarón

Fuente: CORPEI

1.6. Partidas Arancelarias

El sector acuícola ecuatoriano maneja las siguientes partidas arancelarias:

Tabla 4. Partidas Arancelarias

PARTIDA	TITULO	CONCEPTO DE PARTIDA	DESCRIPCIÓN
306139100	CAMARONES	CRUSTÁCEOS, INCLUSO PELADOS, VIVOS, FRESCOS, REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALADOS O EN SALMUERA: CRUSTÁCEOS SIN PELAR, COCIDOS EN AGUA O VAPOR, INCLUSO REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALADOS O EN SALMUERA; HARINA, POLVO Y "PELLETS" DE CRUSTÁCEOS	CAMARONES
1605200000	CAMARONES, LANGOSTINOS Y DEMÁS DECÁPODOS NATANTIA	CRUSTÁCEOS, MOLUSCOS Y DEMÁS INVERTEBRADOS ACUÁTICOS, PREPARADOS O CONSERVADOS	CAMARONES, LANGOSTINOS Y DEMÁS DECÁPODOS NATANTIA

Fuente: www.todocomercioexterior.com.ec/BCE

1.7. Evolución de Precios

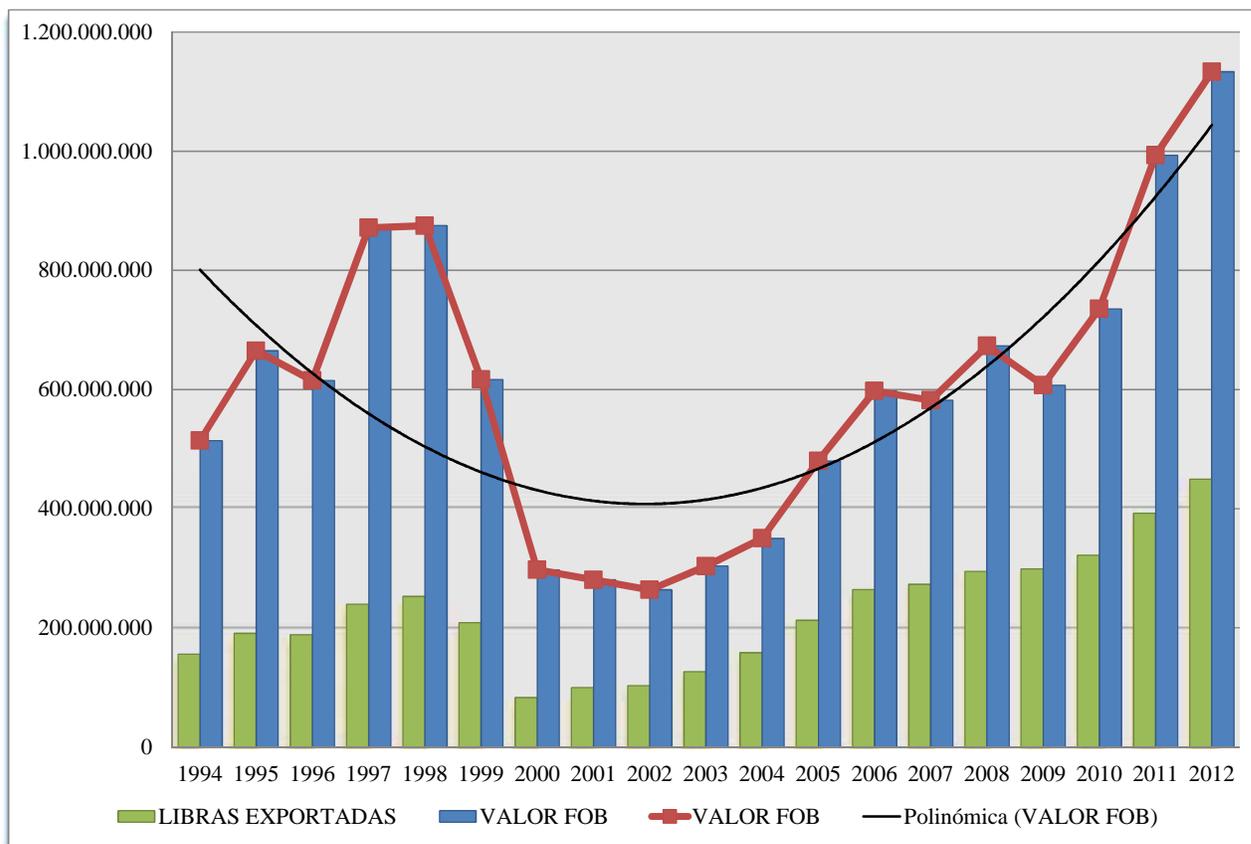
Es bastante interesante observar como el precio del camarón ha sido uno de los más fluctuantes en el mercado internacional, entre otros factores debido a su vulnerabilidad a las enfermedades y a las condiciones del entorno en el que se desarrollan.

Adicionalmente, la demanda ha tenido un importante impacto, ya que por tratarse de un producto de alto precio por su carácter suntuario, su consumo está vedado a un alto porcentaje de la población.

Los precios del camarón y de los langostinos comercializados en distintos mercados internacionales, como Tokio, o Nueva York, dependen de su origen, especies, tipos y tallas. El producto congelado, en particular, se comporta como una mercancía con las fluctuaciones de precios semanales o incluso diarios en función de la interacción de factores que afectan la oferta y la demanda global.

Como su nombre lo indica, el origen se refiere al país exportador, respecto del cual se tienen unas referencias claras, en lo que tiene que ver con la especie de camarón y langostino que producen o capturan en sus áreas geográficas, que los hacen identificables y apetecibles para ciertos mercados; el tipo se refiere al nivel de procesamiento que tiene el producto, por ejemplo, si el mismo es congelado, pelado, pelado y desvenado, apanado, etc.; la talla hace referencia al número de colas por unidad de peso; cuando siete colas o menos pesan una libra, se cataloga como camarón de talla UN-7, generalmente la mayor de todas en el mercado internacional.

En el presente estudio para establecer el precio de las exportaciones de camarón se tomaron como referencia los valores FOB de las exportaciones y éstos fueron divididos para la cantidad de libras exportadas, de esta manera se pudo determinar un precio promedio por cada año desde 1994 hasta el 2012.

Gráfico 2. Precio Promedio de Camarón (X Libra)

Fuente: Cámara Nacional de Acuicultura/Estadísticas Cía. Ltda.

Elaborado: Las Autoras

1.8. Exportaciones desde Ecuador

Las principales presentaciones para exportar el camarón ecuatoriano son: congelados en cajas, fundas o bloques de camarón entero o colas, congelados por unidad (IQF), apanados con sabores especiales, anillos de camarón, etc.

Los ingresos generados por las exportaciones del sector camaronero antes de la dolarización, se veían favorecidas principalmente por el diferencial cambiario. En la actualidad los ingresos generados por las exportaciones se dan en función de la reducción de costos, y aumentos de la productividad del sector. Los incrementos en el nivel productivo de este sector permiten que éste incursione en otros países y obtengan mayores ingresos que benefician a la economía local.

1.9. Destino de las exportaciones ecuatorianas

Durante los últimos cinco años, esto es; desde el 2008 al 2012 el Ecuador ha exportado camarón congelado por un monto de USD \$ 4,632,790.00 de acuerdo a datos registrados en las estadísticas de UN COMTRADE¹.

Sus principales mercados son Estados Unidos, seguido por la Unión Europea (España, Italia, Francia, Bélgica), China, Viet Nam, Reino Unido, entre otros.

Se adjunta gráfica que contiene los valores y participación en porcentaje (%) de las exportaciones ecuatorianas de camarón:

**Tabla 5. Mercados Importadores de camarones, langostinos, quisquillas
“Partida: 30613” producto exportado desde el Ecuador
Cifras reportadas en Miles de USD**

Importadores	2008		2009		2010		2011		2012	
	Valor Exportado	Part. Porcentual %	Valor Exportado	Part. Porcentual %	Valor Exportado	Part. Porcentual %	Valor Exportado	Part. Porcentual %	Valor Exportado	Part. Porcentual %
Mundo	711,433.00	100	662,950.00	100	847,790.00	100	1,171,998.00	100	1,238,619.00	100
Estados Unidos de América	288,201.00	40.50	286,927.00	43.30	352,952.00	41.60	487,055.00	41.60	493,977.00	39.90
España	139,579.00	19.60	90,113.00	13.60	135,394.00	16.00	177,292.00	15.10	149,926.00	12.10
Italia	106,654.00	15.00	105,735.00	15.90	110,120.00	13.00	132,457.00	11.30	115,557.00	9.30
Francia	67,808.00	9.50	60,271.00	9.10	120,109.00	14.20	104,058.00	8.90	126,507.00	10.20
Bélgica	43,285.00	6.10	35,873.00	5.40	31,985.00	3.80	61,772.00	5.30	34,669.00	2.80
Viet Nam	97.00	-	-	-	26.00	-	23,684.00	2.00	105,225.00	8.50
China	-	-	3,272.00	0.50	9,190.00	1.10	37,413.00	3.20	43,313.00	3.50
Reino Unido	13,584.00	1.90	18,304.00	2.80	15,382.00	1.80	19,164.00	1.60	18,315.00	1.50
Chile	8,328.00	1.20	8,412.00	1.30	11,532.00	1.40	15,236.00	1.30	18,231.00	1.50
Países Bajos (Holanda)	13,898.00	2.00	11,077.00	1.70	8,065.00	1.00	11,371.00	1.00	15,568.00	1.30
Japón	6,900.00	1.00	5,651.00	0.90	7,391.00	0.90	12,537.00	1.10	16,553.00	1.30
Colombia	4,718.00	0.70	4,828.00	0.70	8,625.00	1.00	10,369.00	0.90	13,455.00	1.10

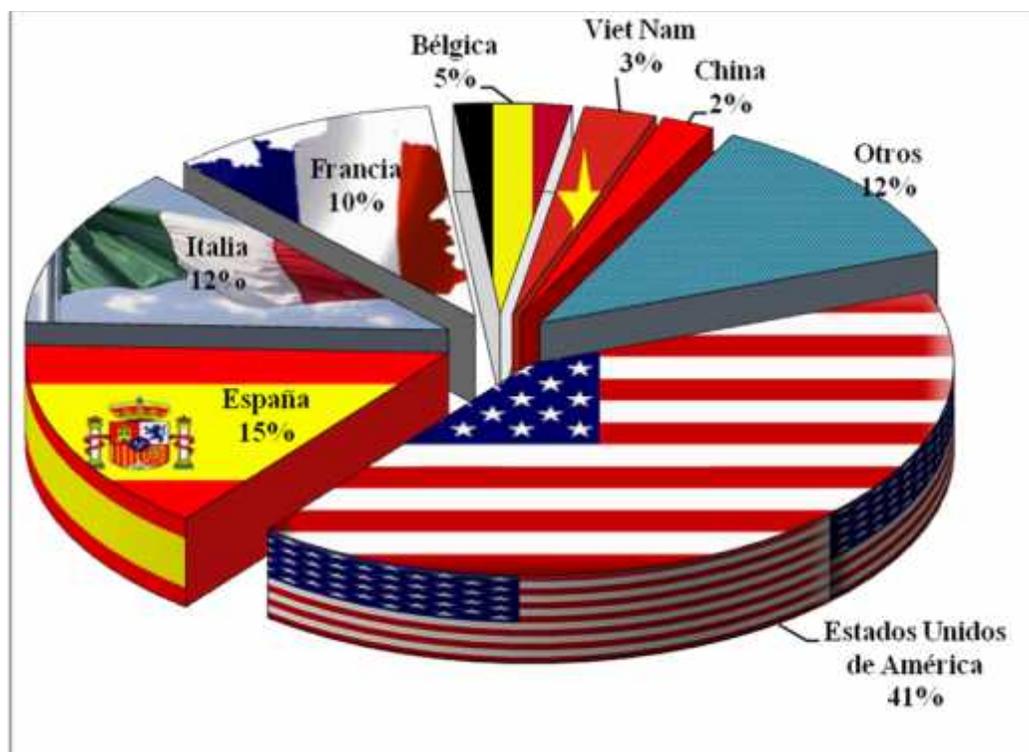
¹ Comercio Internacional de Mercancías (ECIM)

República de Corea	168.00	-	465.00	0.10	88.00	-	11,771.00	1.00	26,712.00	2.20
Alemania	3,421.00	0.50	6,932.00	1.00	11,430.00	1.30	8,625.00	0.70	7,208.00	0.60
Egipto	-	-	2,112.00	0.30	2,020.00	0.20	8,696.00	0.70	16,279.00	1.30
Canadá	3,706.00	0.50	8,231.00	1.20	4,148.00	0.50	7,333.00	0.60	4,802.00	0.40
Guatemala	1,118.00	0.20	2,140.00	0.30	3,951.00	0.50	11,464.00	1.00	4,876.00	0.40
Federación de Rusia	3,764.00	0.50	4,175.00	0.60	1,611.00	0.20	5,472.00	0.50	3,551.00	0.30
Portugal	1,223.00	0.20	3,528.00	0.50	3,844.00	0.50	5,561.00	0.50	2,594.00	0.20
Argentina	1,017.00	0.10	1,606.00	0.20	3,731.00	0.40	3,688.00	0.30	2,370.00	0.20
Grecia	-	-	91.00	-	1,081.00	0.10	3,124.00	0.30	3,872.00	0.30
Sudáfrica	85.00	-	-	-	92.00	-	3,430.00	0.30	2,170.00	0.20
Uruguay	546.00	0.10	605.00	0.10	1,221.00	0.10	1,626.00	0.10	1,504.00	0.10
Taipei Chino	2,338.00	0.30	541.00	0.10	231.00	-	982.00	0.10	510.00	-
Marruecos	-	-	168.00	-	631.00	0.10	1,531.00	0.10	1,093.00	0.10
Emiratos Árabes Unidos	68.00	-	109.00	-	-	-	752.00	0.10	2,133.00	0.20
Dinamarca	299.00	-	66.00	-	-	-	-	-	1,662.00	0.10
Polonia	-	-	-	-	-	-	334.00	-	1,397.00	0.10
Paraguay	57.00	-	296.00	-	293.00	-	569.00	-	390.00	-
Chipre	188.00	-	225.00	-	69.00	-	686.00	0.10	321.00	-
Costa Rica	-	-	-	-	67.00	-	669.00	0.10	578.00	-
Albania	-	-	-	-	132.00	-	524.00	-	576.00	-
Antillas Holandesas	195.00	-	-	-	-	-	90.00	-	789.00	0.10
Otros	188.00	0.10	1,197.00	0.40	2,379.00	0.30	2,663.00	0.20	1,936.00	0.20

Fuente: Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE.

Elaborado: Las Autoras

Gráfico 3. Participación de los Mercados Importadores de Camarón Ecuatoriano Años 2008 al 2012



Fuente: Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE.

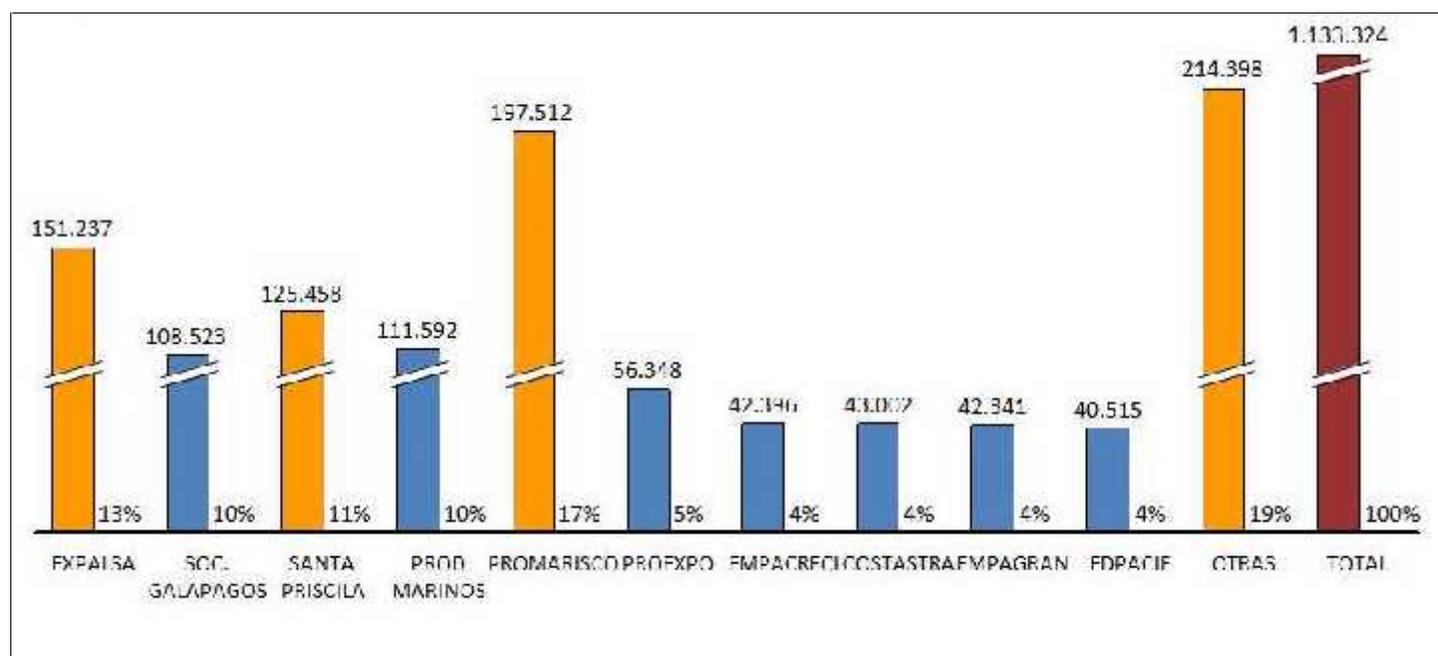
Elaborado: Las Autoras

1.10. Principales compañías exportadores de camarón en el Ecuador

En el año 2012, entre los principales exportadores de camarón y de acuerdo a las cifras registradas por el Banco Central del Ecuador y la empresa Estadísticas Cía. Ltda. en el Ecuador se encuentran registradas 68 empresas que se dedican a la producción, comercialización y exportación de este producto, de las cuales sólo las diez primeras representan el 81.08% del total de camarón enviado por el Ecuador al mundo.

A continuación se adjunta un gráfico de las empresas que se ubican dentro del TOP TEN de los Exportadores de Camarón:

Gráfico 4. Principales Empresas Exportadores de Camarón en Ecuador



Fuente: Estadísticas Cía. Ltda.

Elaborado: Las Autoras

1.11. Canales de Comercialización

Los canales de comercialización son esencialmente tres:

- La relación directa entre el productor y el comprador.
- La relación directa entre el exportador y el consumidor internacional.
- La venta electrónica por el Internet.

El canal más utilizado es la relación entre exportadores y compradores, debido a que la industria tiene más de 40 años y existen estrechas relaciones comerciales que se han forjado a través de los años. Otro punto importante en este aspecto es que siendo el camarón un producto considerado de 'lujo' en muchos países, la calidad del mismo es fundamental y un acercamiento directo del proveedor genera mayor confiabilidad al comprador. Esta es la vía por la que se comercia la mayor parte de la producción en Ecuador.

Sin embargo, debido a la alta competencia de este mercado, el ingreso de nuevos grandes productores en la última década, la tecnología de procesamiento y las exigencias y controles de calidad internacional, el comprador puede confiar que existe un producto homogéneo y con un nivel de calidad mínimo asegurado. Por esta razón, el comercio por Internet está ganando terreno a pasos agigantados.

Los países que más lo utilizan son los mayores productores asiáticos, aunque su uso está ganando terreno en todos los países exportadores, debido al menor costo y mayor rapidez para que las dos partes de las transacciones, oferentes y demandantes, se encuentren. Se manejan por anuncios de oferentes y demandantes por Internet en páginas de comercialización de camarón, presentando disponibilidades de pago y precios propuestos respectivamente, además de volúmenes que pueden ser cubiertos por los exportadores.

Por Internet se observan anuncios de oferentes y demandantes en páginas de comercialización de camarón, presentando disponibilidades de pago y precios propuestos respectivamente, además de volúmenes que pueden ser cubiertos por los exportadores. Otros métodos utilizados son las subastas de producción (en Internet), y la venta de futuros de producción, aunque su desarrollo es aún incipiente.

1.12. Oferta Mundial

Tailandia sigue siendo el mayor productor de camarón de piscina en el mundo, y países como Brasil, China, Taiwán y Vietnam han empezado a producir cantidades importantes, lo que ha impulsado el aumento de la oferta en los últimos años y que ha contrarrestado de alguna manera la disminución de la producción de los países que se vieron afectados por el virus de la mancha blanca a finales de la década pasada.

1.12.1. La oferta del Ecuador

En el Ecuador los camaroneros y pescadores cuentan con varias empresas exportadoras con gran experiencia en la comercialización del crustáceo, por lo que se prevé que el incremento de la oferta nacional se incrementará en los próximos cinco años.

1.13. Demanda

La demanda del camarón se concentra en los países de mayor ingreso per cápita como Estados Unidos de América, Japón, España, Francia e Italia, otras.

1.13.1. Demanda mundial

La característica del camarón como bien de consumo, es un bien de suntuosidad: su alta calidad y costo influyen en que la mayor parte de la demanda mundial de este producto esté restringida a las economías desarrolladas que poseen alto poder adquisitivo. Por esto, el mercado mundial está estrechamente ligado con los ciclos económicos de los principales países desarrollados.

La progresiva demanda en los países Europeos será la más significativa a corto plazo, más del 90% del camarón comercializado internacionalmente es consumido por un puñado de grandes países importadores: Estados Unidos, Japón y países miembros de la Unión Europea (UE). Japón y los países de la Unión Europea son los principales consumidores de camarón tropical cultivado.

El gusto del consumidor en países europeos se inclina más a la de especies rudas de agua fría, sin embargo los habitantes del antiguo continente acogen cada día mejor las variedades tropicales criadas en cautiverio, considerándose al mercado europeo como un gran potencial de expansión de consumo de camarón tropical cultivado.

1.14. Panorama Mundial de Importación de Camarón Ecuatoriano Año 2012

El mundo importó en el año 2012, US\$ 13 millones por concepto de camarón congelado **“030613 camarones, langostinos, quisquillas”**. Los principales países importadores a nivel mundial de este producto en su orden fueron: Estados Unidos, Japón, España, Francia, Vietnam, Italia y Bélgica, consumiendo estos 7 países representa un 66.40% de las importaciones mundiales.

El principal mercado importador de camarón congelado es Estados Unidos, ubicándose en el año 2012 en la posición número tres con una participación del 15.70% y en cifras un monto que asciende a los USD 564,620.00 dólares.

Según las estadísticas realizadas por el Organismo “Internacional Trade Centre” el segundo mercado importador de camarón ecuatoriano son los países europeos; reportando importaciones provenientes del Ecuador por un monto de US\$ 529,782.00 dólares.

Otros Países competidores que reflejan montos considerables por exportaciones de camarón son: India, Tailandia y Viet-Nam, estos países tienen una participación del 35.70% de ventas con los principales consumidores en el mercado externo reportando en ingresos monetarios de US\$ 4,478,163.00 millones de dólares.

Sin embargo nuestro país se posesiona en el cuarto lugar como exportador mundial de camarón, de acuerdo a las estadísticas registradas por Organismos Internacionales, con ventas de US\$ 1,238,918.00 y una participación del 9.90% en todo el ranking de exportadores de este producto.

Tabla 6. Principales Importadores Mundiales “Importadores CIF Año 2012”
Cifras reportadas en Miles de USD

País Importador	Importaciones Totales		Principales 3 Proveedores			Exportaciones desde Ecuador	
	Miles de USD	%	Tailandia	Indonesia	Ecuador	Posición	% Participación
Estados Unidos de América	3,607,678	27.60%	712,190	586,177	564,620	3	15.70%
Japón	2,136,106	16.40%	Vietnam 397,166	Indonesia 376,308	Tailandia 339,056	15	0.70%
España	957,359	7.30%	Argentina 271,385	Ecuador 168,490	China 97,815	2	17.60%
Francia	688,694	5.30%	Ecuador 167,346	Madagascar 95,984	India 89,299	1	24.30%
Viet Nam	482,429	3.70%	Ecuador 105,225	India 98,979	Hong Kong (China) 74,279	1	21.80%
Italia	404,153	3.10%	Ecuador 139,688	Argentina 82,236	España 55,853	1	34.60%
Bélgica	390,947	3.00%	India 96,909	Países Bajos (Holanda) 89,887	Bangladesh 82,173	4	8.60%
Otros Países	4,382,156	33.60%					
Importaciones Mundiales	13,049,522	100.00%					

Fuente: Trade Map

Elaborado: Las Autoras

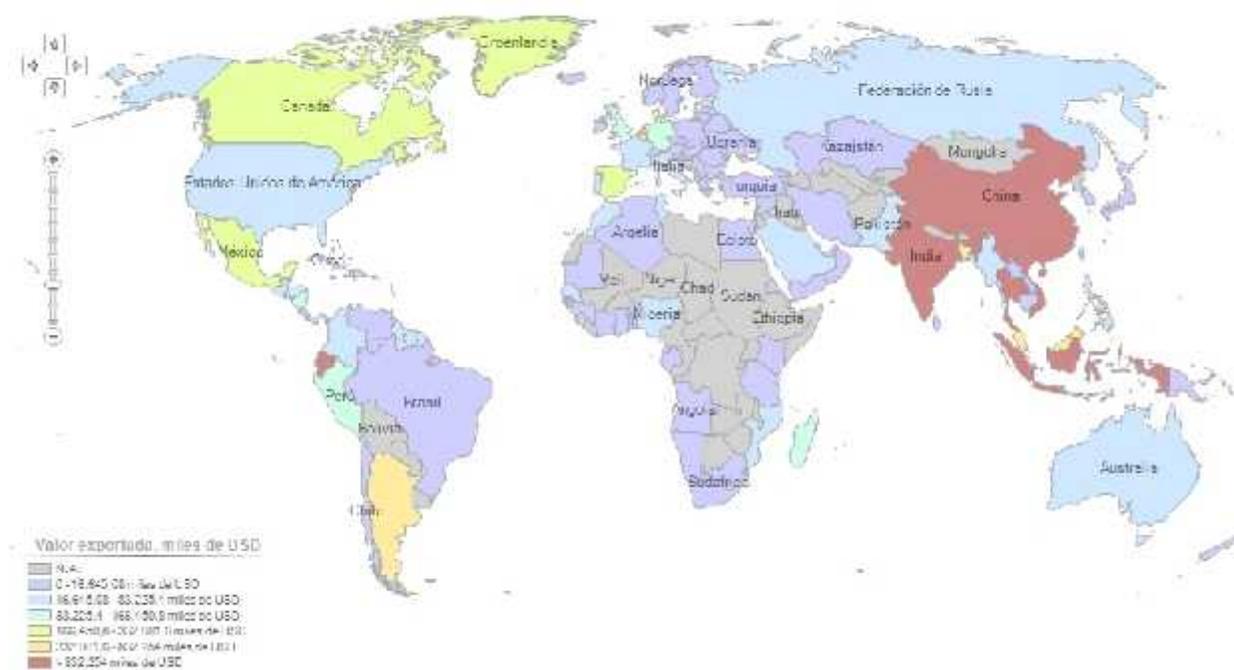
Gráfico 5. Zonas Importadoras de Camarón 2012



Fuente: Trade Map

Elaborado: Las Autoras

Gráfico 6. Zonas Exportadoras de Camarón 2012



Fuente: Trade Map

Elaborado: Las Autoras

**Tabla 7. Principales Exportadores Mundiales “Exportaciones FOB Año 2012”
Cifras reportadas en Miles de USD**

País Exportador	Exportaciones Totales		
	Miles USD	Participación en las exportaciones mundiales (%)	Posición
India	1,707,709	13.60%	1
Tailandia	1,433,500	11.40%	2
Viet Nam	1,336,954	10.70%	3
Ecuador	1,238,918	9.90%	4
China	1,060,788	8.50%	5
Indonesia	970,566	7.70%	6
Argentina	477,275	3.80%	7
Bangladesh	418,861	3.30%	8
Otros Países	3,902,301	31.10%	
Totales	12.546.872	100%	

Fuente: Trade Map

Elaborado: Las Autoras

1.15. Importancia para el Sector Camaronero

Para el sector camaronero, el mercado de la Unión Europea representa hoy la posibilidad de vender y exportar el 55% de producción nacional. Estas exportaciones generan hoy 403 millones de dólares en ingresos, captando 178 millones de libras de camarón. Europa es también el segundo socio comercial más importante para todas las exportaciones ecuatorianas, lo que ayuda apuntalar el esquema de dolarización.

Existen 135.000 plazas de trabajo que se generan de manera directa gracias a la facultad que hoy tiene el país de competir en el mercado europeo.

En la actualidad, el sector camaronero accede al mercado europeo a través del Sistema General de Preferencias arancelarias (SGP) otorgado unilateralmente por la Unión Europea conformado por 27 países, pagando el camarón congelado un arancel de entrada o acceso del 3.6 %. Cuando este beneficio termine esto en Diciembre del 2013, este arancel pasará al 12% por ciento, lo que sería el adiós para las exportaciones hacia este mercado.

Sin embargo es necesario buscar mercados alternativos, aunque sea difícil que otros absorban de inmediato los 200 millones de libras que exporta el Ecuador ya que ni Estados Unidos ni Asia adquieren esa cantidad.

1.16. Competitividad del camarón ecuatoriano

1.16.1. Algunos Aspectos

En condiciones normales el camarón producido en Ecuador es uno de los de menos costo a nivel mundial. Las razones principales son las siguientes:

- Bajo costo de tierras de producción.
- Mano de obra calificada y productiva.
- Clima que permite cosechar todo el año, que a su vez ayuda a que no haya épocas con capacidad instalada ociosa.
- Tipos de cultivo que requieren bajo mantenimiento y mano de obra.



A estas ventajas en costos de producción existen otras con respecto a calidad y a rapidez de producción y comercialización que permiten ofrecer un mejor producto, como por ejemplo el tiempo reducido de comercialización: por el tamaño del país, el traslado del camarón a las empacadoras se realiza en ocho horas o menos, lo que ayuda a preservar la frescura y calidad del producto, y tenerlo empacado y listo para exportar en menos de 24 horas.

Las especies más sembradas en Ecuador son el *P. Vannamei* y *Stiliroisis* esta especie de camarón tienen las siguientes ventajas y desventajas:

Ventajas

- Rápido crecimiento.
- Resistencia a enfermedades comunes.
- Buena textura (carne firme) para cocinar.

Desventajas

- Las larvas de estas especies no se reproducen de forma natural en las piscinas, lo que crea una dependencia de laboratorios o de la pesca de larvas silvestres.

Otro factor que favorece la competitividad del camarón ecuatoriano es el bajo costo de ciertos insumos, como las larvas más baratas y los alimentos balanceados de menor precio que en otros países productores. Esto es resultado de la alta inversión realizada en el sector en las décadas de las ochenta y noventa, y que, debido al gran desarrollo y dinamismo de esta industria en esa época, ya fue amortizada, por lo que los costos de producción de los insumos es bajo.

La calidad que posee el camarón ecuatoriano es reconocida a nivel internacional, así como también la variedad de presentaciones que incrementa valor de consumo. En las encuestas de calidad y sabor el crustáceo producido en Ecuador aparece siempre en los primeros lugares y muchas veces es calificado como el mejor a nivel internacional. Esta calidad es sobretodo reconocida en países como Estados Unidos, Italia y España.

1.17. Exportaciones del Ecuador según Balanza Comercial

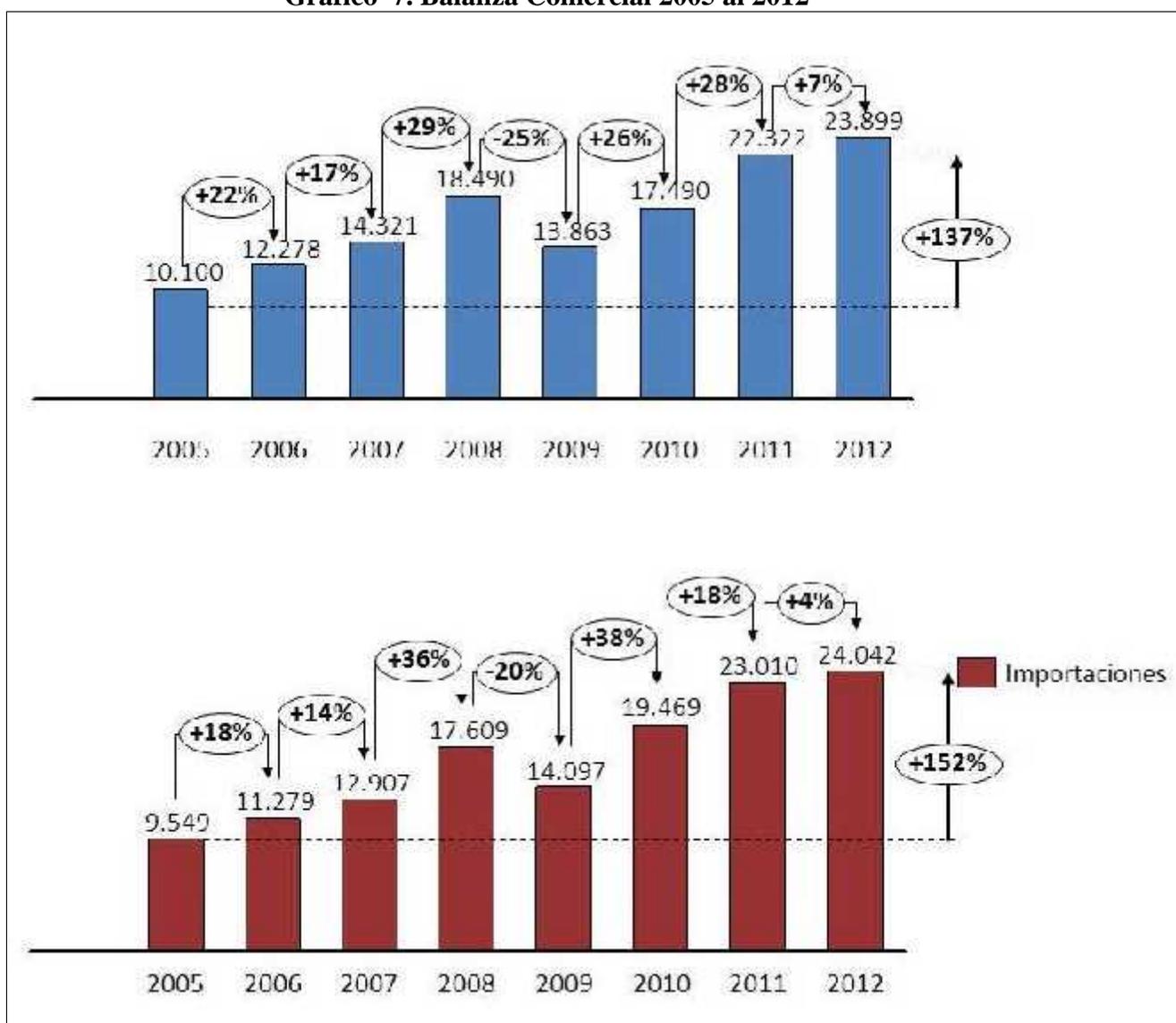
El comportamiento del saldo de la balanza comercial permite observar que desde el 2003 hasta el 2008 los resultados son positivos, lo cual cambia a partir del 2009, dado que se observan resultados negativos como consecuencia de la caída de los mercados internacionales.

En el año 2012, el saldo de la balanza comercial registro un déficit de USD 142.8 millones, lo que representó una recuperación comercial de 79.2%, si se compara con el saldo de la balanza comercial del año 2011, que fue de USD 687.2 millones.

El monto de las importaciones abarcó los \$ 24,041 millones de dólares. En lo respecta a las importaciones no petroleras, los bienes de materias primas son los de mayor afectación, seguido de los bienes de capital.

Por otra parte, las exportaciones totales a valor FOB alcanzarían los \$ 23,898 millones de dólares, el mayor rubro siguen siendo las exportaciones petroleras que llegarían a registrar un decrecimiento del 1.95%, debido a al incremento en precios del barril de petróleo.

Gráfico 7. Balanza Comercial 2005 al 2012



Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaborado: Las Autoras

La participación porcentual de los principales productos de enero a diciembre del 2012, fue la siguiente:

Gráfico 8. Participación Porcentual de Productos Exportados



Fuente: Banco Central del Ecuador
Elaborado: Las Autoras

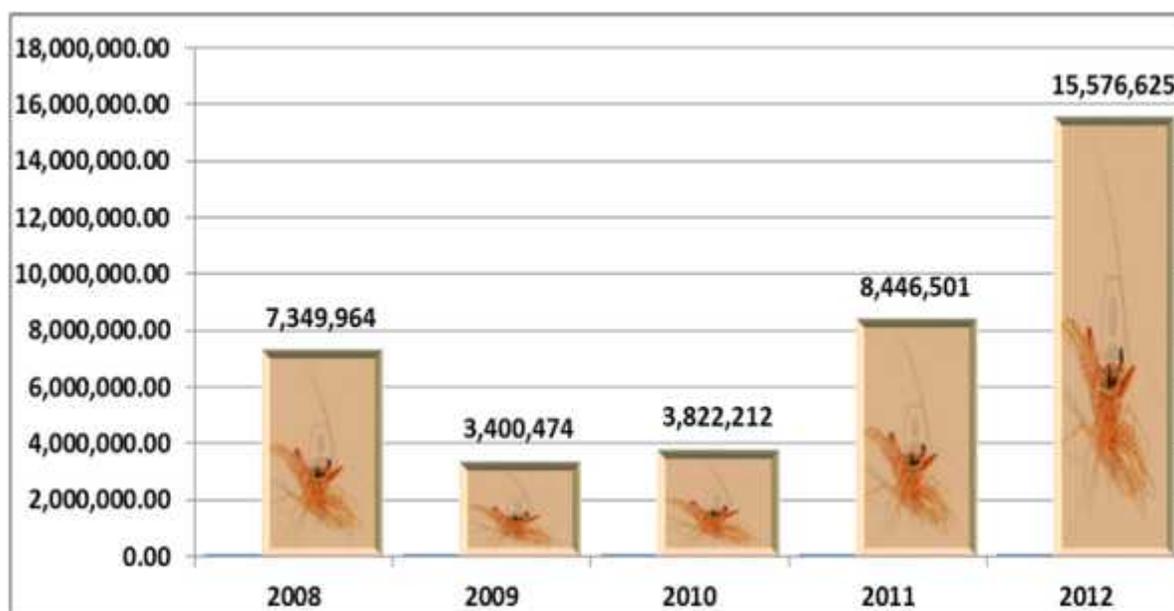
1.18. Impuesto a la Renta Causado Sector Camaronero

A nivel tributario esta industria también representa un rubro muy significativo de recaudación de impuestos, en el Ecuador existen alrededor de setenta y ocho empresas que están registradas como exportadores de camarón y la mayoría de éstas son consideradas como grandes contribuyentes por la Administración Tributaria.

De tal manera que se encuentran obligadas a cumplir las obligaciones tributarias que la norma les exige.

A continuación una muestra realizada a ciertas empresa del sector camaronero que durante los años 2008 al 2012 han reportado a la Administración Tributaria un total de USD 38,595,775.83 millones de dólares por “Impuesto a la Renta”.

Gráfico 9. Impuesto a la Renta "Exportadores de Camarón"



Fuente: Bases de datos del SRI

Elaborado: Las Autoras

Razón Social	Total Impuesto Causado 2008	Total Impuesto Causado 2009	Total Impuesto Causado 2010	Total Impuesto Causado 2011	Total Impuesto Causado 2012	Total Impuesto Causado	% IR Reportado
Negocios Industriales Real NIRSA S.A.	4,325,200.96	371,526.21	79,790.12	2,406,414.50	7,354,828.08	14,537,759.87	37.67%
Expalsa Exportadora de Alimentos S.A.	771,833.74	992,865.18	761,839.33	1,011,113.70	1,542,598.82	5,080,250.77	13.16%
Promarisco S.A.	255,750.12	-	-	1,371,266.64	2,602,710.47	4,229,727.23	10.96%
Empacadora Grupo Granmar S.A. EMPAGRAN	601,961.50	665,293.14	630,191.69	640,846.45	887,001.37	3,425,294.15	8.87%
Industrial Pesquera Santa Priscila S.A.	243,774.25	64,385.43	719,971.86	954,340.56	1,065,300.94	3,047,773.04	7.90%
Operadora y Procesadora de Productos Marinos OMARSA S.A.	324,349.57	227,901.05	374,415.78	562,180.37	384,850.93	1,873,697.70	4.85%
Transmarina C.A.	356,714.52	283,936.70	312,157.00	504,253.23	185,169.21	1,642,230.66	4.25%
Sociedad Nacional de Galápagos C.A.	133,276.31	192,959.67	363,559.98	393,634.69	459,972.81	1,543,403.46	4.00%
Produmar S.A.	176,525.79	412,949.32	419,556.81	315,971.85	102,175.47	1,427,179.24	3.70%
Empacadora del Pacifico Sociedad Anónima (EDPACIF S.A.)	144,283.28	162,077.71	128,626.52	237,425.87	274,091.58	946,504.96	2.45%
PROEXPO, Procesadora y Exportadora de Mariscos S.A.	-	-	5,409.60	19,144.26	444,385.61	468,939.47	1.22%
Empacrei S.A.	16,294.30	26,579.41	26,692.91	29,908.70	273,539.96	373,015.28	0.97%
TOTAL	7,349,964.34	3,400,473.82	3,822,211.60	8,446,500.82	15,576,625.25	38,595,775.83	100%

CAPITULO II

Régimen de Precios de Transferencias

2.1. Definiciones

Existen varias definiciones y criterios sobre precios de transferencias a continuación se describen los más relevantes:

- Se entiende por precios de transferencia el valor cobrado por una empresa por la venta o transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible a otra empresa con ella vinculada situada en otro país. Se trata del precio que se acuerda en una operación o transacción entre dos empresas que tienen intereses económicos comunes, por estar asociadas en el negocio. Es el típico caso de operaciones entre dos sociedades que son personas jurídicas independientes para el derecho común, pero que responden al mismo dueño o dueños en forma directa o indirecta, o cuando existe transferencia de bienes o servicios entre unidades económicas de la misma sociedad o personalidad jurídica, aún sin que se verifique una real y efectiva operación comercial, tal el caso de las operaciones entre a casa matriz y su sucursal o establecimiento permanente ubicado en otro país².
- Las operaciones entre partes vinculantes se diferencian de las realizadas entre partes independientes por la ausencia del mercado como árbitro de distribución de riquezas.
- Por tratarse de precios que no se negocian en un mercado libre y abierto, pueden desviarse de los que hubiesen sido acordados entre asociados comerciales no vinculados en transacciones comparables, llevadas a cabo en las mismas circunstancias. Ello implica que el precio de transferencia determina la porción del monto de ingreso que gana cada una de las partes que intervienen en la operación. Sin duda, un cambio en el precio implica la

² Goldemberg, Cecilia, Manual de Precios de Transferencia en Argentina, 2007.

transferencia de una parte de la ganancia de un sujeto a otro y, en operaciones internacionales, ello conlleva a la transferencia de la renta imponible de un país a otro.

Existen dos impedimentos que limitan el uso de los precios de transferencias para lograr la minimización de la carga tributaria:

- A los esfuerzos de las autoridades fiscales en búsqueda de maximizar su recaudación tratando de contrarrestar las planificaciones fiscales de los contribuyentes, y;
- El hecho de que los aspectos no tributarios pueden ser más importantes que estos últimos.

Efectivamente, las multinacionales deben fijar su política de precios de transferencia al igual que su política de precios para operaciones con terceros y, seguramente, será esencial a tal efecto, la posibilidad que cada mercado geográfico brinda para posicionarse competitivamente.

Los precios de transferencias se conocen internacionalmente como Principio Arms Length y ha sido adoptado por la mayoría de las economías del mundo y, en particular, por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En síntesis se puede decir que los precios de transferencia son valores asignados por las partes relacionadas o vinculadas a través de los cuales se transfieren:

- Materias Primas
- Servicios
- Pago de Arrendamientos
- Pagos de Intereses
- Pago de Regalías

Los países miembros de la OCDE “*Organización para la Cooperación y Desarrollo*”³ han buscado mecanismos legales para que en el momento de la comercialización entre empresas internacionales relacionadas estos precios se asimilen a aquellos fijados, en condiciones de mercado, entre partes independientes, con el fin de evitar que las empresas adopten como estrategia comercial el planificar operaciones en jurisdicciones con menor presión tributaria. De esta manera dichos lineamientos tienden al establecimiento de normas que permitan ajustar precios de transferencia entre empresas vinculadas a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia.

2.2. Marco Legal

La normativa de precios de transferencia vigente para el ejercicio fiscal 2012 establece que las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas deben cumplir con el Principio de Plena Competencia recogido en el segundo artículo innumerado posterior al 15 de la LORTI, el cual implica la comparación de los resultados (precios o márgenes) de las transacciones entre partes relacionadas con los resultados de empresas independientes en condiciones similares. Los métodos para verificar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas cumplan con el principio de plena competencia se sustentan en la realización de un análisis de comparabilidad de los precios o márgenes obtenidos por partes relacionadas en sus operaciones, con o entre partes independientes⁴.

Por lo antes expuesto, el análisis funcional que se realiza a las empresas sujetas al régimen de precios de transferencias permite establecer claramente las actividades económicas relevantes realizadas por la empresa, para de esa manera poder iniciar el análisis económico que pasa por la selección y búsqueda de transacciones o sujetos que realicen operaciones o funciones similares.

³ La OCDE es una organización de cooperación internacional, compuesta por 31 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París-Francia.

⁴ Ver: Guía de Precios de transferencia de la OCDE, año 2010, párrafo 1.33

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo innumerado después del 4 de la LORTI, la compañía de muestra objeto de análisis en la presente tesis configura relación con las empresas del extranjero en función del criterio de paraísos fiscales.

“Art. (4.1)- Partes relacionadas.- (Agregado por el Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).-⁵ 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.*

⁵ Cod. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

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.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFT”.

Para la realización del análisis económico se toma en consideración lo establecido en la resolución 464 publicada en el Registro Oficial No. 324 del 25 de abril del 2008, que establece que deberá contener:

- A. El Detalle y la cuantificación de las operaciones con partes relacionadas.
- B. Selección del método más adecuado indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró el método que mejor reflejó el principio de plena competencia.
- C. Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado.
- D. Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.
- E. Detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables utilizados
- F. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos.
- G. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.
- H. Establecimiento de la mediana y el rango de plena competencia.
 - a. 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.
- I. Conclusiones a las que se hubiese llegado.

2.3. Definiciones de Partes Relacionadas

Matriz.- Empresa creadora de otras empresas o sucursales y es la que ostenta la dirección general de toda su organización.

Filial.- Se habla de una filial en los casos en que una persona jurídica, cuyo capital social pertenece a la Matriz total o parcialmente, o en un porcentaje que permita el control a otra sociedad. Al ser una sociedad independiente es posible dar entrada en su capital a otros socios.

Establecimiento nuevo creado por una empresa. Se distingue de la sucursal por gozar de autonomía y tiene de común con la casa matriz el origen de los capitales y la dirección de la actividad económica respectiva.

Sucursal.- Se define como sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollan, total o parcialmente las actividades de la sociedad. La sucursal se caracteriza por no tener personalidad jurídica propia, lo cual no la impide actuar con cierta autonomía, es un órgano de dirección que ostenta poderes suficientes otorgados por la principal para atender la clientela propia.

Subsidiaria.- Existe una relación de compañía matriz y compañía subsidiaria cuando una sociedad anónima, como consecuencia de ser la poseedora de acciones de otra compañía, tiene sobre esta un interés dominante, así, puede ser adquiridas como subsidiarias las que producen materias primas, piezas o suministros requeridos por otra compañía, con el fin de asegurarse esta una influencia consistente de dichos materiales a un precio favorable.

Establecimiento Permanente.- Figura impositiva que califica la fiscalidad de un contribuyente no residente y que hace referencia a la manera como desarrolla su actividad económica en un estado distinto al de su residencia, sea por la disposición de instalaciones fijas de actividad, sea por la actuación por medio de agentes dependientes, sea incluso a consecuencia de la prestación de servicios de cierta duración.

2.4. Definición Económica de Precios de Transferencia

El concepto Precios de Transferencia, tiene en primer término implicancias económicas a tomarse en cuenta, pues a partir de ello es que se nutre su significado, a ser regulado por el Derecho.

Tal análisis le corresponde a la Microeconomía, que se encarga de examinar las selecciones individuales (hogares individuales o Empresas Individuales), a diferencia de la Macroeconomía

que se encarga de examinar los agregados Económicos (consumo total, la producción total, etc.)⁶, pues el tema de Precios de Transferencia implica la presencia de selecciones individuales sobre los bienes o servicios que son objeto de fijación de precios.

Hay que empezar primero, por definir el concepto de Precio, como el valor pecuniario en que se estima una cosa ahora bien, para tal estimación o fijación la economía presenta múltiples factores a ser tomados en cuenta, que inciden en mayor o menor medida en la determinación del valor pecuniario a ser analizado.

El principal factor a tomar en cuenta radica en el principio básico de la Microeconomía referido a la Oferta y la Demanda, tanto individuales como de Mercado.

Por Demanda se señala simplemente las cantidades de un bien (o servicio) que el hogar o individuo o empresa estaría dispuesto y financieramente en posibilidad de comprar a diversos precios, si las demás cosas se mantienen constantes, es decir la Demanda representa la cantidad o número de cosas que los individuos requieren; por otro lado la Oferta señala la cantidad de un bien (o servicio) que el vendedor esté dispuesto y en posibilidad de proporcionar a diversos precios.

De la intercepción de estos dos factores económicos surge una primera aproximación al concepto de precio, pues este representará la estimación valorativa de lo que los consumidores (Demanda), y vendedores (Oferta) están dispuestos a pagar por un determinado bien.

Otros elementos del análisis serán la escasez del producto, (que influyen en la Oferta) y la elasticidad de la Demanda o de la Oferta, representada por la dirección del cambio en porcentaje de una y otro factor, así se dirá que existe elasticidad respecto a la Demanda, cuando existen productos alternativos que sustituyan las necesidades del individuo, y existirá elasticidad en la Oferta cuando a mayor o menor cantidad ofrecida existirá similar Demanda por el producto de esta

⁶ Maddala y Ellen Miller, Microeconomía, Mac Graw Hill, 1993, pag 4., Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

manera tales factores contribuyen a la configuración del precio, pues aquí se tomará en cuenta las curvas de indiferencia de productores y consumidores respecto a sus alternativas de elección y por tanto de la configuración de un precio.

Por otro lado transferencia implica el traslado del recurso de aquellos agentes que poseen el bien (agentes superávit arios) hacia aquellos agentes que requieren del bien y no lo tienen (agentes deficitarios), por tanto desde el punto de vista económico tal operación significa una asignación de recursos, que llevada eficientemente posibilitan la creación de riqueza a partir de una asignación del recurso hacia aquellos agentes que pueden darle un uso más eficiente(entendida eficiencia en su concepto más simple como búsqueda del mayor valor al menor costo.

Ahora bien Precios de Transferencia desde el punto de vista económico implicará el valor pecuniario que representará el traslado de recursos entre agentes de mercado en la búsqueda de creación de riqueza. Es decir es el valor por el cual los individuos transfieren bienes tangibles o intangibles o prestan servicios con los cuales generan valor o cubren sus necesidades.

Tal análisis Microeconómico de la determinación del valor de recursos, tiene implicancias Macroeconómicas en lo que se refiere a la Financiación del Estado, pues a través de la tributación el Estado encuentra una fuente de recursos internos con los cuales lleva a cabo sus objetivos, por tanto la fijación correcta de tales Precios de Transferencia le importara al Estado en la medida que tal valor configurará la base imponible (básicamente los impuestos sobre las Rentas) que señala el parámetro magnitud constituida por la suma de dinero, por un bien valorable monetariamente o en todo caso por una magnitud distinta de dinero, que representa la valuación de la materia imponible y del cual se extraerá una cuota legalmente establecida que irá a parar a manos del acreedor tributario⁷ (el Estado).

⁷ Iglesias Ferrer, Derecho Tributario (Gaceta Jurídica 2000) p491, Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

Por tanto al Estado le importara que los agentes del mercado en su deseo de maximizar beneficios manipulen los precios, que el mercado configuró por sus propios elementos anteriormente mencionados, con el ánimo de reducir la carga fiscal que implica tales trasferencias.

2.5. Tipos de Vinculación Económica

Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley de Régimen Tributario Interno, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones⁸, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

2.5.1. Vinculación Económica con Empresas Relacionadas

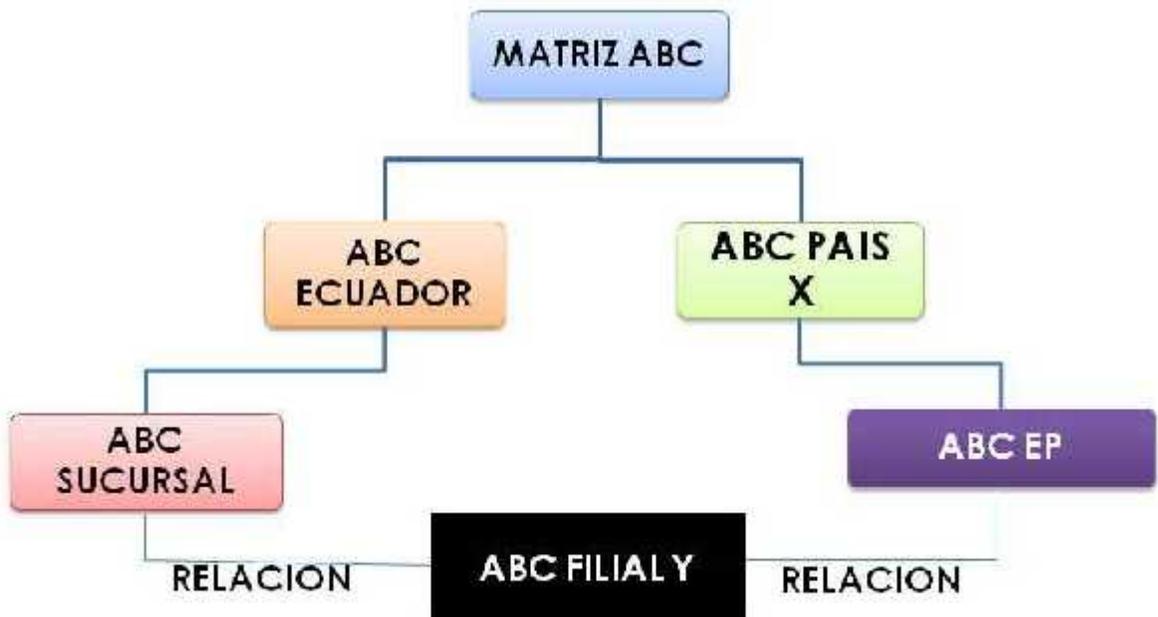
1. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes



Al tener la Matriz relación directa sobre su filial, subsidiaria o establecimiento permanente, no es necesario establecer porcentaje que determine control.

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

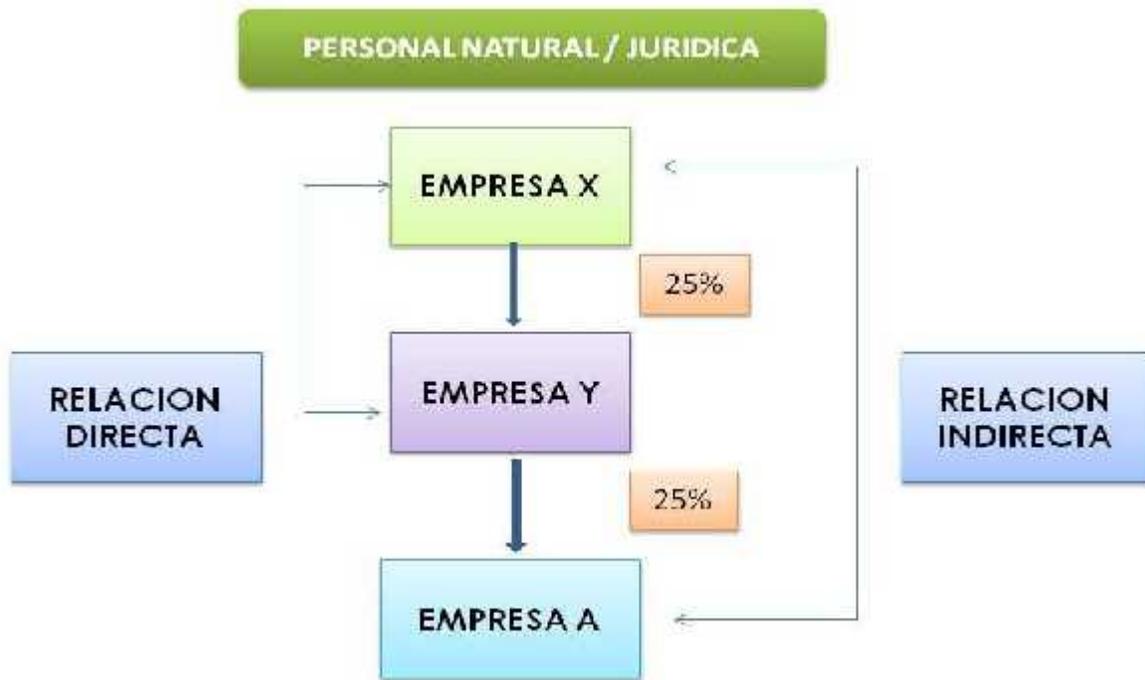
⁸ Art. 4., Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno.



No requiere establecer porcentaje para determinar vinculación porque la casa matriz ejerce en forma directa control y dirección.

Vinculación Económica, según Proporción de Capital o de Transacciones

3. 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.

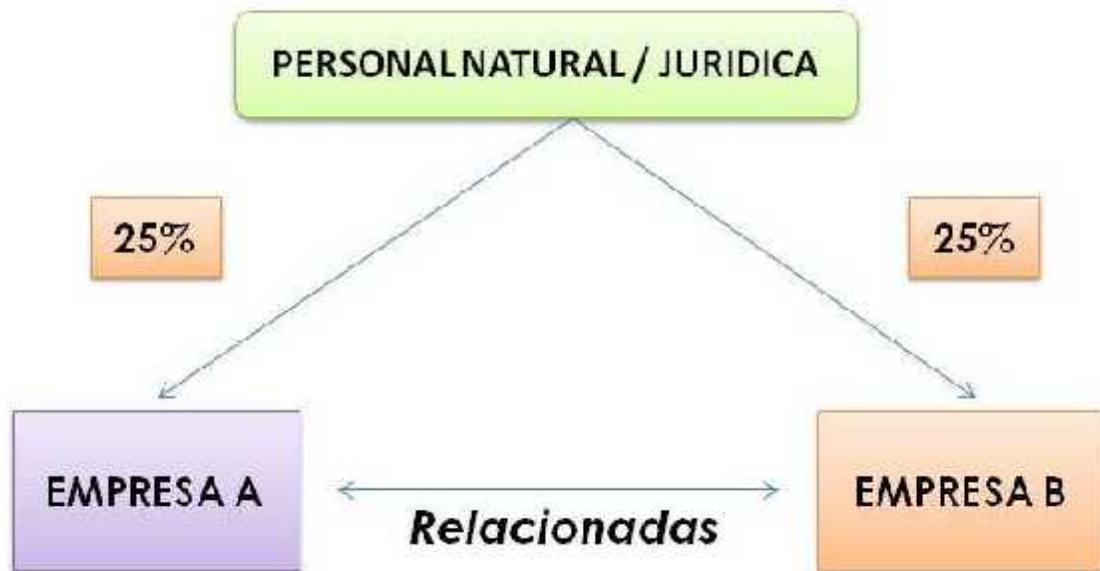


Posee 25% o más del Capital Social o fondos Propios

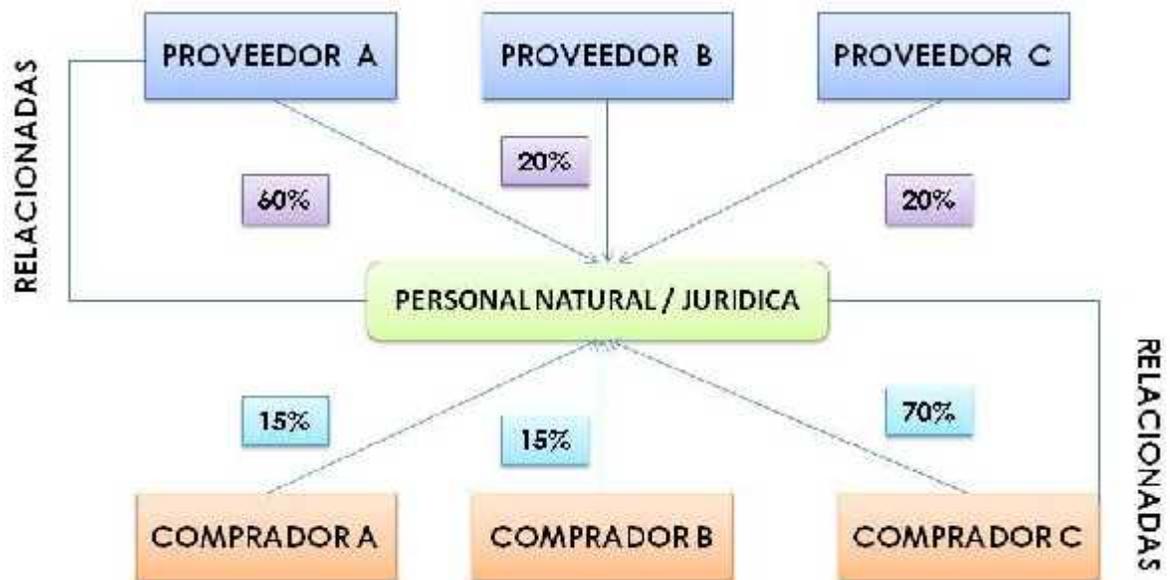
4. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten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



5. 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



6. 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.



Empresas cuyas transacciones superen el 50% se establece vinculación

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 el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.6. Precios de Transferencia según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico tiene como objetivo promover las políticas destinadas a lograr la más fuerte expansión económica de los países miembros y no miembros de dicha organización, buscando contribuir a la creación de empleo, aumentando condiciones de vida, expandiendo el comercio mundial y manteniendo estabilidad financiera que contribuya al desarrollo de la economía mundial.

El problema de competencia jurisdiccional tributaria, entre los diversos Estados de la actual economía globalizada, donde cada Estado busca grabar manifestaciones de riqueza que posean conexión (subjettiva u objetiva) con su territorio donde ejerce su soberanía y por tanto poder Tributario.

Dicho problema se conoce jurídicamente con el nombre de Doble Imposición, el cual según Alfredo Gildemeister ⁹se presenta cuando dos Estados gravan a un mismo contribuyente por un mismo objeto y periodo. Así por ejemplo, si un inversionista español residente en España, invierte en el Ecuador obteniendo al final del ejercicio una utilidad determinada, dicha utilidad deberá tributar en Ecuador por concepto de Impuesto a la Renta y también deberá tributar en España por el Impuesto a la Renta sobre personas físicas o por el Impuesto sobre Sociedades español, originando con ello una injusticia, esto es que la misma renta o utilidad se vea gravada dos veces en vez de una, se duplica con ello para el inversionistas el costo Tributario lo cual muchas veces desalienta las inversiones, o en todo caso las hace más costosa al verse perjudicado su objetivo maximizador del inversionista.

⁹ Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo: Convenios para evitar la doble imposición y el Tratado con Chile. En: Análisis Tributario, N. Julio, Agosto, Septiembre y Octubre. Lima 2001, Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet

Por tanto la OCDE, busca contribuir a la situación de dichos problema, mediante la elaboración de recomendaciones y Modelos de Convenios que ayuden en la tarea de evitar la doble tributación, buscado promover la suscripción de convenios bilaterales o medidas unilaterales que eviten tal injusto sobrecosto.

Desde la adopción de la primera recomendación relativa a la doble imposición, del 25 de Febrero de 1955, ya se habían conseguido determinados éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de Convenios, con el paso del tiempo se reconoció entre los diversos Estados cada vez con mayor claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional, reconociéndose la necesidad de extender la red de Convenios a los países no miembros de la Organización para contribuir en su desarrollo.

Así la OCDE elabora Modelos de Convenios que propicien y faciliten la suscripción de Convenios entre los Estados, los cuales hoy en día son los más usados a nivel mundial. Específicamente el “Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio” presenta como objetivo principal ofrecer los medios para resolver sobre una base uniforme los problemas que se presentan con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica¹⁰.

2.7. Precios de Transferencia según la Organización de las Naciones Unidas ONU)

La Organización de las Naciones Unidas por su parte, mediante su Convenio Modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo del año 1980, intenta presentar una opción que sea punto intermedio entre los criterios de la residencia y fuente. Tal opción se presenta por el debate suscitado, entre países desarrollados, que prefieren criterios de Residencia absoluta y los países en vías de desarrollo que buscan una preeminencia del criterio de la fuente que beneficie sus economías con la imposición de la inversión extranjera en sus territorios.

¹⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y el patrimonio. Paris 1995 Pág. 1., Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet

Si bien el Modelo de la OCDE, aplica principio primordial, el criterio de la residencia y con excepción el criterio de la fuente, en el caso de los establecimientos permanentes; por su parte el Modelo de la ONU, quiso presentar un punto medio, complementando simplemente el concepto de establecimiento Permanente, incluyendo además a otras empresas como las de servicios, a los centros administrativos, y a los proyectos de instalación.

Sin embargo, el esfuerzo de la ONU no implicó la utilización que el modelo OCDE consiguió, no significando un avance significativo hacia el punto intermedio deseado, que atenuara la interrogante sobre el criterio de conexión a prevalecer.

2.8. Precios de Transferencia según Pacto Andino

La Comunidad Andina, establece también un Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional; este Convenio tipo fue acordado en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971 (Decisión 40). “Tiene como característica fundamental que la distribución del poder tributario se realice siguiendo principalmente el criterio de imposición en el país de la fuente”¹¹. Por tanto tal modelo resulta completamente contrario al modelo de la OCDE, que establece únicamente el criterio de la fuente.

Dicho modelo implicará que la renta se considerará gravada exista o no un establecimiento permanente en dicho Estado¹². Este Modelo como es lógico no ha sido tomado en cuenta por los países desarrollados pues son generalmente de quienes derivan los establecimientos permanentes.

¹¹ Serrano Antón, Fernando. Los Principios básicos de fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. En: Revista de Direito Tributario No 79, Cuadernos de Direito Tributario, Sao Paulo, 2001, Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

¹² Gildemeister Alfredo. Convenios para evitar la doble imposición y el tratado con Chile”. Pág13., Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet

2.9. Precios de Transferencia según los estados Unidos de Norteamérica

Los Estados Unidos de Norteamérica mediante el Servicio de Recaudación Interna, como administradora Tributaria, tiene por exigencia la fijación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas para evitar que dichas partes puedan manipular los precios aplicados a los bienes y servicios, para transferir las utilidades a la entidad vinculada que no se encuentre sujeta a tributación de los EE.UU¹³.

Si bien los Estados Unidos Aceptan el Principio Arm's length plenamente respecto a la aplicación de los métodos establecidos por OCDE, no conculda con ella, en preferir los métodos tradicionales sobre los basados en utilidades.

Más bien establece que deberá utilizarse el mejor método sin que exista alguna preferencia sobre algún método. El Código de recaudación interna de los EE.UU. señala que se deberá aplicar aquél que refleje mejor la realidad económica de las operaciones comparadas o que produzca los mejores resultados, de acuerdo a la naturaleza de los bienes.

2.10. Principio de Plena de Competencia “Arm's Length Principle”

Consiste en determinar el precio de una operación con base en información de operaciones comparables entre partes independientes. Se considera operación comparable aquella en la que no existen diferencias con respecto a las operaciones entre partes relacionadas, o que si las hubiera, éstas pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables.

¹³ Cukier, Eduardo. Precios de Transferencia en los Estados Unidos de Norteamérica. En: Informativo Tributario Internacional del Estudio Caballero Bustamante. Año 1, No1 Julio 1997., Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 2 / Número 8 / 2008. Lima Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

Los factores o elementos principales para considerar una operación similar o comparable son, entre otros:

- Las características del bien o el servicio.
- Las funciones y riesgos efectuados en la operación.
- Las situaciones económicas prevalecientes en el periodo a revisar.
- Los términos contractuales pactados entre las partes relacionadas.
- Las estrategias de negocio o venta empleadas durante el periodo a revisar.
- La exactitud de la información disponible.
- La veracidad y homogeneidad de operaciones comparables.
- El grado de comparación entre las transacciones controladas y no controladas.
- El alcance de los ajustes necesarios para aplicar la metodología correspondiente.

La legislación tributaria en el Ecuador define al 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.

2.11. Criterios de Comparabilidad

Criterios de Comparabilidad¹⁴.- 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.

¹⁴ (...) luego del Art. 15, Ley de Régimen Tributario Interno

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.

2.12. Métodos para Aplicar el Principio de Plena de Competencia

La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes.

Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

La administración tributaria, en los procesos de determinación aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- *Métodos tradicionales de transacciones*, que se focalizan en los precios o valores de cada operación para lo cual los bienes, servicios o derechos deben tener un altísimo nivel de comparabilidad, estos son:

- Método de precio comparable no controlado
- Método de precio de reventa
- Método del costo adicionado

- *Métodos basados en beneficios*, en los cuales el enfoque se fundamenta en un análisis de rentabilidad de las operaciones para lo cual es necesario tener un alto grado de comparación en funciones, riesgos y circunstancias, estos son:

- Método de distribución de utilidades
- Método residual de distribución de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidad operacional

2.13. Factores que distorsionan el principio de plena competencia

Ante la necesidad de ajustar los precios de transferencias a los mercado para eliminar las distorsiones que estos causan, la OCDE ha establecido condiciones para la comparación de una operación vinculada con una operación de una empresa independiente, debiendo cumplirse al menos una de las siguientes:

- Que las diferencias entre las transacciones no afecten directamente al margen o precio en el libre mercado. Es decir si existen diferencias en la comparación de las operaciones vinculadas con las de la empresa independiente que estas no sean significativas sobre el precio o margen de la transacción.

- Que en el caso de existir diferencias en las transacciones de partes relacionadas y empresas independientes se pueden aplicar ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

2.13.1. Doble Imposición: Cuando un mismo sujeto se ve sometido a tributación en más de una jurisdicción y expuesto a las siguientes condiciones:

- La existencia de dos o más soberanías fiscales independientes.
- El gravamen de dos impuestos de idéntica naturaleza.
- Una misma renta objeto de imposición.
- Una misma causa de imposición.
- Identidad en el preceptor de la renta.

2.13.2. Paraísos Fiscales: Los paraísos fiscales son aquellos países con baja o nula fiscalidad a la cual están sometidas: personas, empresas que tienen relación determinada en ciertas actividades económicas.

Características:

- Secreto bancario, financiero y/o bursátil.
- Mínimos requisitos para constitución y funcionamiento de sociedades.
- Régimen Tributario particular para no residentes con beneficios o ventajas fiscales no extensibles a los residentes.
- Privilegios o ventajas fiscales de carácter direccional.
- Ausencia de nominatividad de las acciones.
- Ausencia de obligatoriedad de inscripción de sociedades.
- Ausencia de autoridades de controlar societario.
- Ausencia de retención de impuestos en la fuente sobre dividendos o intereses pagados a residentes del exterior.

La doble imposición influye sobre la libre circulación de capitales, transformándose en un verdadero obstáculo para la inversión extranjera. Además al presionar a la carga fiscal produce disminución en su utilidad. Esta es la razón por la que los afectados buscan disminuir la doble imposición.

2.13.3. Tipo de Cambio

Al no existir una moneda común universal, las transacciones internacionales entre empresas relacionadas e independientes se ven afectada por las “fluctuaciones de los tipos de cambio, desviando los beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte”.

2.14. Prelación de métodos

Prelación de métodos¹⁵.- A fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en los precios de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; el contribuyente para establecer el método de valoración más apropiado, partirá inicialmente de la utilización del método del precio comparable no controlado, para continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado. Tomando a consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no pueden aplicarse adecuadamente uno de los métodos mencionados, se podrán aplicar, considerando el orden como se enuncian en el artículo anterior, uno de los métodos subsiguientes, partiendo en uso del método de distribución de utilidades, seguido por el método residual de distribución de utilidades y en última instancia el uso del método de márgenes transaccionales de la utilidad operacional.

La Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo con el tipo de transacción realizada, el giro del negocio, disponibilidad y

¹⁵ Art. 86, Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

calidad de información, grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y el nivel de ajustes realizados a efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

2.15. Rango de Plena Competencia

Rango de plena competencia¹⁶.- 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.

¹⁶ Art. 87, Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.

2.16. Obligación sobre precios de transferencias

El Servicio de Rentas Internas (SRI) ha procedido a incorporar dentro del régimen de precios de transferencia, nuevas reformas, siendo el objetivo primordial de las mismas, que los contribuyentes justifiquen que sus operaciones con partes relacionadas locales han sido realizadas a precios de mercado. Para ello se han dispuesto las siguientes obligaciones formales:

- Inclusión en los casilleros informativos del formulario 101 las operaciones con partes relacionadas locales.
- Elaboración de anexos e informes de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas locales, en los mismos términos establecidos para operaciones con partes relacionadas del exterior.

La resolución No. NAC-DGERCGC12-00829 publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 857 del miércoles 26 de diciembre del 2012, incorpora en el formulario 101 en los casilleros informativos la obligatoriedad de revelar el monto de las operaciones con partes relacionadas locales.

Adicionalmente a ello, el jueves 24 de enero del presente año, en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No 878 fue publicada por el Servicio de Rentas Internas (SRI) la resolución NAC-DGERCGC13-00011, la cual modifica a la resolución NAC-DGER2008-0464 en cuanto al alcance y la forma para la obligatoriedad de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia.

Las modificaciones de la mencionada resolución se refieren a que se sustituyen el primer y tercer inciso de la resolución NAC-DGER2008-0464 por los siguientes:

“Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3.000.000), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas”

“Aquellos sujetos pasivos que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior, dentro del mismo período fiscal, en un monto acumulado superior a los seis millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 6.000.000) deberán presentar adicionalmente al Anexo, el Informe Integral de Precios de Transferencia”.

Las resoluciones antes mencionadas tienen como finalidad cerrar el cerco al control que el SRI pretende ejercer en las operaciones con partes relacionadas ya no solo con aquellas del exterior sino también aquellas realizadas con partes relacionadas dentro del territorio ecuatoriano. Este control ejercido por la autoridad tributaria tiene su motivación debido a que la posibilidad de aplicar ciertos incentivos tributarios recogidos en el Código de la Producción podría derivar en un mal uso del régimen de precios de transferencia.

En este ámbito el contribuyente deberá tomar en consideración a efectos de cumplir con sus obligaciones formales las siguientes recomendaciones:

1. Incorporación de operaciones con partes relacionadas locales en el formulario 101

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS LOCALES Y/O DEL EXTERIOR EN EL EJERCICIO FISCAL CON AFECTACIÓN A CUENTAS DE ACTIVO, PASIVO, INGRESO Y EGRESO (INFORMATIVO)														
CON PARTES RELACIONADAS LOCALES	OPERACIONES DE ACTIVO	003	+		CON PARTES RELACIONADAS EN PARAISOS FISCALES	OPERACIONES DE ACTIVO	007	+		CON PARTES RELACIONADAS EN OTROS REGIMENES DEL EXTERIOR	OPERACIONES DE ACTIVO	011	+	
	OPERACIONES DE PASIVO	004	+			OPERACIONES DE PASIVO	008	+			OPERACIONES DE PASIVO	012	+	
	OPERACIONES DE INGRESO	005	+			OPERACIONES DE INGRESO	009	+			OPERACIONES DE INGRESO	013	+	
	OPERACIONES DE EGRESO	006	+			OPERACIONES DE EGRESO	010	+			OPERACIONES DE EGRESO	014	+	
TOTAL OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS												015	=	

2. Evaluación de la necesidad de elaboración del anexo y el informe de precios de transferencia, según los montos mencionados anteriormente, para ello deberán sumarse tanto las operaciones con partes relacionadas locales y del exterior, tal como se muestra en el ejemplo adjunto:

TIPO DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3	ESCENARIO 4	ESCENARIO 5
	COMPAÑÍA 4	COMPAÑÍA B	COMPAÑÍA C	COMPAÑÍA 4	COMPAÑÍA C
LOCALES	500,000.00	3,000,000.00	6,100,000.00		3,100,000.00
EXTERIOR	6,500,000.00	3,500,000.00		3,100,000.00	
TOTAL DE OPERACIONES	7,000,000.00	6,500,000.00	6,100,000.00	3,100,000.00	3,100,000.00
OBLIGATORIEDAD DE PRESENTACION					
ANEXO DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	SI	SI	SI	SI	SI
INFORME INTEGRAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	SI	SI	SI	NO	NO

En este sentido, la obligatoriedad de presentación de un Informe Integral de Precios de Transferencia deja de limitarse exclusivamente al monto de operaciones con partes relacionadas del exterior, sino que también deberá tomarse en cuenta las operaciones que dicho contribuyente pudiera tener con partes relacionadas locales.

Un aspecto que es importante mencionar es que aquellas compañías que no tenían la obligatoriedad de presentación de un Informe de Precios de Transferencia, porque su monto de operaciones con partes relacionadas del exterior no llegaba al monto establecido, podrían estar obligadas a presentarlo si con la suma del monto de sus operaciones con partes relacionadas locales y del exterior superan el monto establecido (USD 6.000.000). Incluso, aquellas compañías que no tenían la obligación de presentación ni del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas o el Informe de Precios de Transferencia debido a que solo tenían operaciones con partes relacionadas locales, podrían ahora estar obligados a la presentación si el monto de dichas operaciones supera los montos establecidos.

La vigencia de las mencionadas resoluciones al ser de carácter informativas y no contener modificaciones a las liquidaciones de impuestos rigen desde el día siguiente de su publicación en el Registro Oficial, siendo en tal sentido necesaria su incorporación en la presentación de los anexos e informes de precios de transferencia del ejercicio fiscal 2012.

2.17. 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**¹⁷, 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.

¹⁷ Art. 84. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

CAPITULO III

Paraísos Fiscales

3.1. Definición

La expresión paraíso fiscal, cuya traducción al inglés se encuentra en la voz *tax haven*¹⁸ (refugio fiscal), se ha utilizado para definir al territorio o Estado que se caracteriza por una escasa o nula tributación a la que se someten determinadas personas o entidades que, en dichas jurisdicciones encuentran su cobertura o amparo, es decir, estos garantizan a los depositantes de dinero la seguridad, reserva, exoneraciones tributarias y sofisticada tecnología para los giros y movimientos financieros de sus depósitos, también para supuestas exportaciones comerciales con la finalidad de evadir el pago de impuestos en su país de origen.

Los paraísos fiscales operan generalmente en pequeños Estados cuyos sistemas y legislaciones no solamente establecen regímenes fiscales privilegiados que resultan muy atractivos para quienes desean evadir la presión tributaria de sus países de origen, sino que además protegen inflexiblemente el secreto bancario de modo que ninguna institución financiera se interesa por saber quiénes son sus clientes, ni de dónde viene su dinero, es por esto que las personas o compañías aprovechan un paraíso fiscal trasladándose o haciéndose residente o estableciendo una entidad jurídica en el paraíso fiscal, transfiriendo los activos a la nueva compañía o entidad de forma que los beneficios puedan ser realizados o las rentas cobradas en el paraíso fiscal.

Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores extranjeros. Generalmente se trata de ciudadanos y empresas que huyen de la voracidad recaudadora de sus países de residencia, en busca de condiciones tributarias más favorables. No es de extrañar, pues en algunos países con impuestos altos, especialmente en Europa, los tributos que paga una persona física o empresa pueden suponer casi un 50% de sus ingresos.

¹⁸ RIVEIRO, Ricardo Enrique, *Paraísos Fiscales: aspectos Tributarios y Societarios*, Integra International, Buenos Aires-Argentina 2001, p. 177

Esta fuga de capitales, como es lógico, no es vista con buenos ojos por los responsables fiscales de los países que la sufren. Al fin y al cabo se escapa con ella una parte importante de su recaudación. Por ello han tratado de reaccionar con diferentes medidas que dificultan y tratan de hacer inatractiva la transferencia de activos a paraísos fiscales.

Pero el nuevo orden mundial surgido con la globalización de la economía hace muy difícil ejercer un control eficiente sobre el movimiento del dinero. Tratar de poner trabas a la libre circulación de capitales chocaría frontalmente con las pretensiones de liberalización del comercio mundial que defienden, además de la mayoría de empresas y gobiernos, instituciones tan importantes como el Banco Mundial y la OMC (Organización Mundial del Comercio).

Por otro lado, las medidas legales tomadas con la intención de dificultar la salida de capitales, y que normalmente consisten en un tratamiento fiscal poco favorable de las inversiones en paraísos fiscales, tampoco han dado los resultados esperados.

Esto es debido a que en un paraíso fiscal es relativamente sencillo ocultar la titularidad de empresas o cuentas bancarias, por lo que muchos ciudadanos han optado simplemente por realizar sus operaciones en secreto.

El SRI (Servicio de Rentas Internas) en el Segundo Suplemento del R.O. 285 del 29 de febrero del 2008 publicó la resolución por medio de la cual, se determina y califica a aquellos países considerados como paraísos y regímenes fiscales preferentes de acuerdo a criterios técnicos y objetivos sustentados en la experiencia legislativa comparadas y en la práctica doctrinaria a nivel mundial.

Se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.¹⁹

3.2. Paraísos fiscales y centros financieros “offshore”

Los términos paraísos fiscales y centros financieros offshore CFO (offshore finance centres) se presentan con un mismo título, como si se tratara de un mismo concepto. Sin embargo, los CFO pueden ser definidos como **“cualquier centro financiero donde se lleven a cabo actividades offshore (en el exterior)”**²⁰. Esta definición puede incluir a los diferentes centros financieros del mundo, entre los que se destacan Londres, Nueva York y Tokio.

El principio contemporáneo de los CFO se ubica en Suiza, cuando se rehusó a continuar el camino emprendido por las demás naciones europeas, que, mediante regulaciones y un crecimiento constante de los impuestos, daban rápidas respuestas a los problemas financieros y económicos que se presentaban en las décadas de 1920 y 1930, períodos intermedios entre las dos guerras mundiales. Es importante mencionar que los extranjeros fueron seducidos por el sistema bancario suizo principalmente por dos innovaciones. La primera fue la ley bancaria suiza que en 1934 colocó el secreto bancario con la protección de la ley penal, es decir la divulgación de cualquier tipo de información por parte de los directivos bancarios suizos se consideraba un acto criminal. La segunda innovación fue extender la ley para los extranjeros. Estos fundamentos también originan el comienzo moderno de los paraísos fiscales.

¹⁹ **SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**, Resolución N° NAC-DGER2008-0182, 21 de Febrero 2008.

²⁰ RIVERA, Rosario, Paraísos Financieros-Offshore finance, 19 de mayo de 2006, <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/offshorefinancial>.

3.3. Sociedades offshore

Las sociedades offshore son empresas que se caracterizan por estar registradas en un país, normalmente un paraíso fiscal, en el que no realizan ninguna actividad económica o comercial, por este motivo se les llama también sociedades no residentes, estas compañías están controladas por empresas o ciudadanos extranjeros, que llevan a cabo sus negocios en otras partes del mundo y que utilizan el paraíso fiscal únicamente como domicilio legal de la sociedad.

Las sociedades offshore están acogidas a regulaciones legales y fiscales muy favorables, entre las más conocidas están las ventajas fiscales. Estas sociedades no sólo están exentas del impuesto sobre sociedades, sino también de otros tributos habituales en la mayoría de los países, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto a la Renta.

Existen toda una serie de beneficios adicionales que hacen muy atractivas a estas sociedades, así se pueden mencionar las siguientes:

- Constitución rápida, simple y barata, en la mayoría de las jurisdicciones una sociedad puede ser constituida en menos de 2 días y con un mínimo de documentación: una copia del pasaporte y un comprobante de domicilio normalmente son suficientes.
- Normalmente no existen limitaciones en cuanto a la nacionalidad de accionistas y directores, a menudo es posible formar la sociedad con una sola persona que desempeña todas las funciones.
- Administración sencilla y económica. La exención de impuestos conlleva que la empresa no tenga que realizar trámites de liquidación de impuestos (como por ejemplo el IVA). En la mayoría de los paraísos fiscales además no se exige la presentación de cuentas anuales, lo que evita costosos procesos de contabilidad y auditoría, de este modo la empresa puede llevar su propia contabilidad o registrar sus actividades de la manera que estime oportuna.

- Estricta confidencialidad, en las jurisdicciones offshore los datos personales de accionistas y propietarios de las sociedades no figuran en ningún registro público.
- Libertad de inversión, en muchos países existen regulaciones financieras rígidas destinadas a la protección de los inversores, que dificultan o impiden la participación en determinados negocios, valores o fondos de inversión. Las sociedades offshore no están sometidas a este tipo de regulaciones, por lo que se abre todo un mundo oportunidades de inversión globales, a las que de otra manera no se tendría acceso.

Por otro lado, las sociedades offshore también presentan algunos inconvenientes, en ciertos países se han puesto en marcha medidas anti-paraíso que impiden a las empresas radicadas en paraísos fiscales participar en determinadas inversiones o negocios. Un claro ejemplo de ello es el Decreto N° 1793 emitido por el presidente del Ecuador Rafael Correa el 20 de junio del 2009, en el cual se manifiesta que el Estado no podrá contratar con aquellas empresas cuyos accionistas sean partícipes en una sociedad con domicilio en los paraísos fiscales, de ser este el caso será descalificado inmediatamente como proveedor del Estado.

3.4. Tipos de sociedades offshore

La forma más común de sociedad offshore es la llamada IBC (International Business Company)²¹, que significa compañía de negocios internacional. Este tipo de sociedad existe prácticamente en todas las jurisdicciones offshore, si bien en algunas bajo otras denominaciones. Desde el punto de vista jurídico, normalmente adopta forma de sociedad de responsabilidad limitada o de sociedad anónima. Otra forma de organización existente sólo en determinadas jurisdicciones, es la LLC (Limited Liability Company)²² una especie de sociedad limitada, que es fiscalmente transparente, es decir, que sus miembros deben declarar los beneficios obtenidos con la sociedad en sus declaraciones de la renta individuales. Por sus grandes ventajas, ya sean fiscales o de otro tipo, su enorme flexibilidad y la variedad de posibilidades de utilización que ofrecen, no es

²¹ MARINO, Giuseppe, *Derecho Tributario Internacional*, 2 da. Edición, Editorial Temis, Bogota- Colombia 2003, p.183.

²² RIVEIRO, Ricardo Enrique. Op. Cit. p.206.

de extrañar que las sociedades *offshore* hayan crecido en popularidad y sean empleadas por particulares y empresas procedentes de los más diversos sectores de la economía. Para un mejor entendimiento de estas compañías a continuación se detallan las principales características de las mismas:

3.4.1. LLC (Limited Liability Company)

Una LLC o Limited Liability Company es un tipo de sociedad híbrida, que en algunos aspectos funciona como una sociedad mercantil y en otros como sociedad civil o empresario individual. Una sociedad civil o un empresario individual es un ente sin personalidad jurídica propia. Las operaciones se llevan a cabo en nombre del propietario o de los socios, los cuales también deberán hacer frente a las pérdidas u obligaciones de la sociedad con su propio patrimonio personal. A nivel fiscal, las pérdidas o ganancias deberán declararlas en su declaración de la renta personal, según la proporción que corresponda a cada uno.

En una sociedad mercantil (ya sea sociedad limitada o anónima) por otro lado, la responsabilidad de los socios se limita a las cantidades que aportaron en el momento de la constitución de la sociedad. Esta tiene personalidad jurídica propia y por tanto tendrá que hacer frente a sus propias responsabilidades tanto a nivel legal como fiscal. Sus beneficios serán gravados por el impuesto de sociedades. La única obligación fiscal personal que tendrán sus socios, es reportar los ingresos percibidos en forma de dividendos que la empresa haya repartido.

Como se ha manifestado anteriormente, la LLC es un cruce o híbrido ente las dos anteriores formas de organización. En el aspecto de la responsabilidad, funciona como una sociedad limitada. En caso de deuda o insolvencia de la compañía, sus miembros solamente responderán por la cuantía de los capitales comprometidos en el momento de su fundación. Por otro lado, desde el punto de vista fiscal, los miembros pueden solicitar que la Limited Liability Company sea tratada como una entidad fiscalmente transparente. Esto quiere decir que la sociedad es ignorada como sujeto imponible y por tanto no pagará sus propios impuestos, los ingresos que obtenga se imputarán directamente a sus miembros; estos deberán reportarlas en sus declaraciones de la renta

personales. En el caso de que la LLC esté formada por un solo miembro, tributará como empresario individual y si la componen varios miembros lo hará como una sociedad civil.

La intención de la LLC es ofrecer a pequeños emprendedores y trabajadores por cuenta propia la posibilidad de disfrutar de la protección de una sociedad limitada, pero sin las complicaciones administrativas que esta requeriría. La introducción de la *Limited Liability Company* es relativamente reciente y data de finales de los años setenta. El Estado de Wyoming en USA fue el primero que la recogió en su ordenamiento mercantil y durante las siguientes dos décadas se extendió al resto de los Estados Unidos.

3.4.2. IBC (International Business Company)

La IBC o International Business Company es un tipo sociedad offshore existente en los paraísos fiscales, que se encuentra regulada por una legislación específica y especialmente favorable. Entre sus principales ventajas destacan la exención de impuestos, así como el hecho de no tener que presentar reportes o cuentas anuales y su simplicidad de constitución y administración.

La creación de una IBC es posible con un capital estrictamente nominal, es decir sin desembolsar físicamente ninguna cantidad. Se encuentra protegida también por estrictas normas de privacidad, de este modo los nombres de los propietarios o accionistas no aparecen en ningún registro público, ni en los documentos de constitución de la sociedad.

La International Business Company es un tipo de empresa dirigida a personas y empresas no residentes y por tanto tiene prohibido ejercer actividades económicas dentro del propio paraíso fiscal en el cual se ha constituido, esto quiere decir que no puede hacer negocios con ciudadanos y empresas locales ni comprar propiedad inmobiliaria en el país.

Las posibilidades de realizar inversiones en el lugar de registro también se encuentran restringidas, no obstante, existen ciertas excepciones a esta norma. Así por ejemplo a una IBC sí se

le permite abrir y mantener cuentas bancarias o contratar localmente ciertas prestaciones necesarias para su administración, como por ejemplo los servicios de asistencia legal o consultoría. Por supuesto, la IBC puede realizar cualquiera de las mencionadas actividades sin limitación en el resto del mundo.

3.5. ¿Cómo seleccionar un Paraíso Fiscal?

Existen muchos criterios que se deben tomar en consideración para elegir un paraíso fiscal, en esa decisión influyen muchos factores, desde el monto de la inversión, la idiosincrasia del lugar en donde se invertirá, las vías de comunicación, la estabilidad, etc.

Existen tres factores básicos a tener en consideración para la elección de un paraíso fiscal:

- **Factores generales**, estos están determinados no en función a la persona natural jurídica que acude al paraíso fiscal, sino por el contrario alude más a las características propias del mismo, entre éstas; las siguientes:
 - a) Debe tener un mínimo de existencia, como por ejemplo el poder ubicarse en el mapa.
 - b) Contar igualmente con un mínimo de aceptación política, por ejemplo a nadie se le ocurriría invertir grandes cantidades de dinero en un país que tenga continuos golpes de estado o en donde no existan las condiciones suficientes para la existencia de un gobierno.
 - c) Existencia de vías de transporte y de comunicaciones bien desarrolladas.
 - d) Plena estabilidad económica.
 - e) Uso de determinada moneda fuerte (divisa).
 - f) Existencia de una determinada estructura social, ya que la persona que busque habitar en un paraíso fiscal deberá encontrar los servicios profesionales básicos.
- **Factores particulares**, es necesario precisar que dependerán de cada caso concreto y con la posibilidad de que el viajero fiscal o la persona se asienten en determinado paraíso fiscal.

- **Factores específicos**, se precisa que estos están referidos exclusivamente a aspectos de índole jurídico, siendo importante examinar:
 - La elección por la especialidad del resultado. Es decir, el caso de la elección de un paraíso fiscal especializado.
 - La elección por el método de la separación de riesgos. Esta elección resulta en la búsqueda del mejor paraíso fiscal para el patrimonio y el mejor para su propietario, evitando en todo caso que se trate del mismo, y esto, a fin de separar los riesgos jurídicos o bien de utilizar al máximo las ventajas de cada uno de los dos sistemas.

3.6. Parámetros para caracterizar Paraísos Fiscales (legislación ecuatoriana)

Entre las principales características de los paraísos fiscales y regímenes preferentes, se destacan las siguientes:

- a. Nula o baja imposición
- b. Carencia de Intercambio efectivo de información
- c. Requerimientos mínimos para la instalación de sociedades y ausencia de actividades sustanciales (no exigencia de actividades económicas a personas naturales o jurídicas).
- d. Países o territorios donde exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes.
- e. Países o territorios que se publiciten a sí mismos, o se perciba que se publicitan a sí mismos, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia.
- f. Países que no estén dispuestos a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.

- g. Adicionalmente se establece que si un país o territorio cuenta con una tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza será considerado paraíso fiscal.
- h. Se establece que si un país o territorio considerado como paraísos fiscal firma un convenio para evitar la doble imposición (CDI) que incluya cláusula de intercambio de información saldrá del listado.
- i. Por último se indica que aquellos países que no proporcionen información solicitada al amparado en un CDI será considerado paraíso fiscal para fines de aplicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

3.7. Lista de Paraísos Fiscales

No existe una lista de paraísos fiscales unificada, ya que cada país u organización aplica sus propios criterios de valoración, muchas veces con un grado de subjetividad importante. La clasificación más conocida es la efectuada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos "OCDE".

El listado inicial fue elaborado por primera vez en junio del año 2000 incluyendo 31 países y con el pasar del tiempo se ha actualizado en varias ocasiones originando muchos cambios.

Primero fueron retirados de la lista Chipre, Malta, Mauricio y Seychelles. Estas dos últimas son dos jurisdicciones offshore muy populares y su exclusión resultó cuanto menos sorprendente.

Durante el año 2009, la OCDE redobló su presión sobre los territorios incluidos en la llamada "lista gris" y que según su consideración no habían implantado suficientemente los estándares de transparencia fiscal. Se exigió un mínimo de 12 convenios firmados para poder abandonar la lista de paraísos fiscales.

Muchos países se han comprometido desde entonces y algunas de las jurisdicciones más clásicas como Gibraltar, Mónaco, Liechtenstein, Guernsey, Jersey, la Isla de Man o San Marino han podido abandonar la "lista gris". También lo han hecho las Islas Caimán, las Islas Vírgenes Británicas (BVI), Turks y Caicos, Antigua y Barbuda, Belize, Bahamas y Samoa, entre muchos otros.

Mediante acuerdos, a veces entre las propias jurisdicciones offshore o con territorios de muy escasa relevancia fiscal como las Islas Feroe o Groenlandia, poco a poco han abandonado la lista de paraísos fiscales la casi totalidad de los territorios incluidos originalmente. Tanto es así, que a principios de 2012 sólo figuraban en la misma Niué y Naurú, ambos con escasísima relevancia.

La OCDE además también creó el llamado grupo de "otros centros financieros" que si bien no se etiquetaban directamente como paraísos fiscales, si se consideraban como insuficientemente transparentes en temas fiscales.

La Administración Tributaria Ecuatoriana, define mediante la Resolución NAC-DGER2008-0182 publicada el 29 de febrero del 2008 los paraísos fiscales y/o regímenes preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, los mismos que se resumen a continuación:

- Estonia, respecto de sus disposiciones normativas contenidas en su Ley de Impuesto a la Renta, que establece que el impuesto a la renta de sociedades se grava solamente para utilidades distribuidas; sobre las utilidades no distribuidas, la imposición es inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
- Bulgaria, respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a la renta para

sociedades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.

- Macedonia (FYROM), respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Utilidades, que establece una tarifa de impuesto a las utilidades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
- Irlanda, respecto de sus disposiciones normativas contenidas en la Sección 71 de su Ley de Finanzas de 1999, que establece un esquema de reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades al 12.5%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
- Con referencia a la legislación de los Estados Unidos de América, el régimen aplicable a personas jurídicas constituidas bajo la forma de Compañías de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company – LLC), cuyos propietarios no sean residentes de Estados Unidos de América y que no estén, ni éstas ni sus propietarios, sujetos a impuesto a la renta federal.

En dicho régimen tampoco existe sujeción a impuesto a la renta estatal en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida.

- Montenegro, respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Utilidades de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a las utilidades del 9%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
- Serbia, respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 39 de la Ley de Impuesto a las Utilidades de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a las

utilidades de sociedades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.

Listado de Paraísos Fiscales y/o Regímenes preferentes en el Ecuador

1. <i>Anguila (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i>	43. <i>Macao</i>
2. <i>Antigua y Barbuda (Estado independiente)</i>	44. <i>Madeira (Territorio de Portugal)</i>
3. <i>Antillas Holandesas (Territorio de Países Bajos)</i>	45. <i>Montserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i>
4. <i>Archipiélago de Desvalbard</i>	46. <i>Myamar (ex Birmania)</i>
5. <i>Aruba (Territorio de Países Bajos)</i>	47. <i>Nigeria</i>
6. <i>Isla de Ascensión</i>	48. <i>Niue</i>
7. <i>Barbados (Estado independiente)</i>	49. <i>Palau</i>
8. <i>Belice (Estado independiente)</i>	50. <i>Pitcairn</i>
9. <i>Bermudas (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i>	51. <i>Polinesia Francesa (Territorio de Ultramar de Francia)</i>
10. <i>Brunei Darussalam (Estado independiente)</i>	52. <i>Principado de Liechtenstein (Estado independiente)</i>
11. <i>Campione D'Italia (Comune di Campione d'Italia)</i>	53. <i>Principado de Mónaco</i>
12. <i>Colonia de Gibraltar</i>	54. <i>Principado del Valle de Andorra</i>
13. <i>Comunidad de las Bahamas (Estado independiente)</i>	55. <i>Reino de Swazilandia (Estado independiente)</i>
14. <i>El Commonwealth de Dominica (Estado asociado)</i>	56. <i>Reino De Tonga (Estado independiente)</i>
15. <i>Emiratos Árabes Unidos (Estado independiente)</i>	57. <i>Reino Hachemita de Jordania</i>
	58. <i>República Cooperativa de Guyana (Estado independiente)</i>
	59. <i>República de Albania</i>
	60. <i>República de Angola</i>

<p>16. <i>Estado Asociado de Granada (Estado independiente)</i></p> <p>17. <i>Estado de Bahrein (Estado independiente)</i></p> <p>18. <i>Estado de Kuwait (Estado independiente)</i></p> <p>19. <i>Estado de Qatar (Estado independiente)</i></p> <p>20. <i>Estado Libre Asociado de Puerto Rico (Estado asociado a los EEUU)</i></p> <p>21. <i>Federación de San Cristóbal (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)</i></p> <p>22. <i>Gran Ducado de Luxemburgo</i></p> <p>23. <i>Groenlandia</i></p> <p>24. <i>Guam (Territorio no autónomo de los EEUU)</i></p> <p>25. <i>Hong Kong (Territorio de China)</i></p> <p>26. <i>Isla de Cocos o Keeling</i></p> <p>27. <i>Isla de Cook (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)</i></p> <p>28. <i>Isla de Man (Territorio del Reino Unido)</i></p> <p>29. <i>Isla de Norfolk</i></p> <p>30. <i>Isla de San Pedro y Miguelón</i></p> <p>31. <i>Isla Qeshm</i></p> <p>32. <i>Islas Azores</i></p> <p>33. <i>Islas Caimán (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i></p>	<p>61. <i>República de Cabo Verde (Estado independiente)</i></p> <p>62. <i>República de Chipre</i></p> <p>63. <i>República de DJIBOUTI (Estado independiente)</i></p> <p>64. <i>República de las Islas Marshall (Estado independiente)</i></p> <p>65. <i>República de Liberia (Estado independiente)</i></p> <p>66. <i>República de Maldivas (Estado independiente)</i></p> <p>67. <i>República de Malta (Estado independiente)</i></p> <p>68. <i>República de Mauricio</i></p> <p>69. <i>República de Nauru (Estado independiente)</i></p> <p>70. <i>República de Panamá (Estado independiente)</i></p> <p>71. <i>República de Seychelles (Estado independiente)</i></p> <p>72. <i>República de Trinidad y Tobago</i></p> <p>73. <i>República de Túnez</i></p> <p>74. <i>República de Vanuatu</i></p> <p>75. <i>República de Yemen</i></p> <p>76. <i>República Democrática Socialista de SRI LANKA</i></p> <p>77. <i>Samoa Americana (Territorio no autónomo de los EEUU)</i></p> <p>78. <i>Samoa Occidental</i></p>
---	---

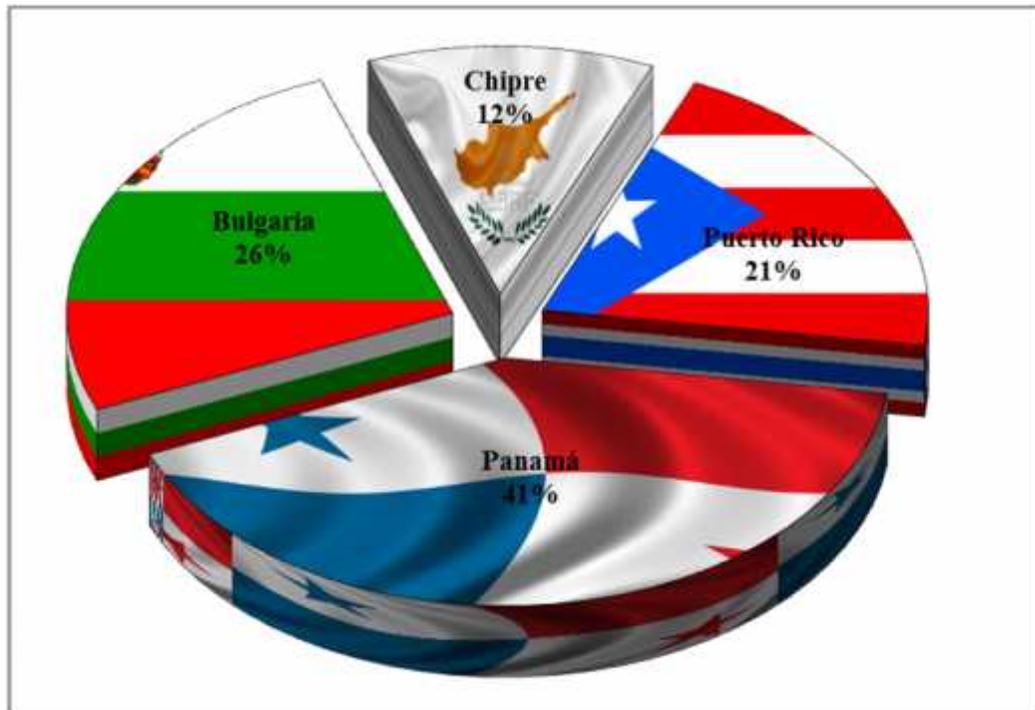
34. <i>Islas Christmas</i>	79. <i>San Vicente y Las Granadinas</i> <i>(Estado independiente)</i>
35. <i>Islas del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)</i>	80. <i>Santa Elena</i>
36. <i>Islas del Pacífico</i>	81. <i>Santa Lucía</i>
37. <i>Islas Salomón</i>	82. <i>Serenísima República de San Marino (Estado independiente)</i>
38. <i>Islas Turcas e Islas Caicos</i> <i>(Territorio no autónomo del Reino Unido)</i>	83. <i>Sultanado de Oman</i>
39. <i>Islas Vírgenes Británicas (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i>	84. <i>TOKELAU</i>
40. <i>Islas Vírgenes de Estados Unidos de América</i>	85. <i>Trieste (Italia)</i>
41. <i>Kiribati</i>	86. <i>Tristan Da Cunha (SH Saint Helena)</i>
42. <i>Labuan</i>	87. <i>Tuvalu</i>
	88. <i>Zona Especial Canaria</i>
	89. <i>Zona Libre de Ostrava</i>

3.8. Exportaciones realizadas por el Sector Camaronero del Ecuador a Paraísos Fiscales

El comportamiento de las exportaciones del sector camaronero con paraísos fiscales va reflejando una marcada tendencia creciente, si se compara con años anteriores,

Entre los principales países considerados paraísos fiscales, a los cuales el Ecuador dirige sus exportaciones figuran: Panamá, Bulgaria, Puerto Rico, Chipre, de acuerdo a las cifras reportadas por el Banco Central del Ecuador, Trade Map, y la compañía Estadísticas Cía. Ltda. Durante los años 2008 con corte a Julio-2013.

Gráfico 10. Participación de Exportaciones de camarón en Paraísos Fiscales Año 2008 al 2013



Fuente: Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE
Banco Central del Ecuador/Estadísticas Cía. Ltda.
Elaborado: Las Autoras

Cabe mencionar que existen otros países a los cuales el Ecuador ha realizado exportaciones durante los últimos años, que no representan valores muy significativos con relación a los países mencionados en la gráfica anterior, sin embargo es necesario mencionarlos para demostrar el comportamiento de los mercados en estas jurisdicciones:

Tabla 8. Importadores de Camarón “Paraísos Fiscales”
Cifras reportadas en Miles de USD

Países Importadores	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (*)
Antigua y Barbuda	112,00	-	-	-	-	-
Antillas Holandesas	195,00	-	-	90,00	789,00	-
Chipre	188,00	225,00	69,00	686,00	321,00	74.450,00
Emiratos Árabes Unidos	68,00	109,00	-	752,00	2.133,00	
Panamá	-	-	261,00	-	92,00	260.874,00
Puerto Rico						131.547,00
Bulgaria	-	-	-	-	-	163.079,00
Total	563,00	334,00	330,00	1.528,00	3.335,00	629.950,00

Fuente: Cálculos del CCI basados en estadísticas de UN COMTRADE
 Banco Central del Ecuador/Estadísticas Cía. Ltda.

Elaborado: Las Autoras

Nota: (*) Corte a Julio-2013.

CAPITULO IV

Doble Imposición Tributaria

4.1. Los Convenios para evitar la Doble Tributación

Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos.

Los convenios típicamente contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros, entre mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Se regula de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, a fin de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Uno de los aspectos más resaltantes de los convenios radica en la posibilidad de obtener cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, que son casi siempre perdidos por los inversionistas extranjeros. Así en los convenios con el Reino Unido y Holanda, ambos países se comprometen a otorgar a sus inversionistas el llamado crédito ficticio o tax sparing por los incentivos tributarios que otros países conceden en sus leyes de impuesto sobre la renta a la inversión foránea, incentivos que los inversionistas extranjeros pierden normalmente si no existe una cláusula de este tipo en un convenio bilateral para evitar la doble tributación.

Lo anterior se traduce en una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros a sus nacionales inversionistas, en aras del desarrollo económico del país, pues de no estipularse el mecanismo mencionado, el Fisco extranjero tendría derecho a incluir el monto de los ingresos beneficiados por el incentivo fiscal dentro de la renta gravable del contribuyente que

realiza la inversión, en virtud del sistema de la renta mundial que impera en la mayoría de los países desarrollados.

Un típico tratado para prevenir la doble imposición tiene aproximadamente treinta artículos, los cuales prevén lo siguientes aspectos:

- Establece como objetivo resolver problemas tributarios entre las partes contratantes y determina su ámbito de aplicación, considerando a las personas (físicas y jurídicas) y los impuestos cubiertos por el convenio.
- Define el concepto de establecimiento permanente a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto de las rentas empresariales.
- Señala la base jurisdiccional de imposición, la que recae principalmente en dos principios: el primero está relacionado con la “fuente” de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con la residencia de la entidad generadora de renta. Usualmente, se establece tasas límites de gravamen en fuente para regalías, intereses y dividendos.
- Establece el principio de “libre concurrencia” para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicado por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.
- Contiene reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, en los casos en que la renta fuera gravada en el país de la fuente.

- Establece los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos.
- Incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

4.2. La Supremacía de los Convenios de Doble Tributación

El tema de la supremacía de los convenios de doble tributación ha sido objeto de muchos estudios y conferencias. Dentro de esta discusión en torno a los problemas que suscita la aplicación de los convenios de doble tributación con la legislación interna de los estados, se destaca la inquietud del estar en un orden jerárquico superior al de la legislación interna de un país, en aquellos casos en los cuales la estructura constitucional de un Estado claramente así lo dispone, como aún en el supuesto que se lo considere como una ley de igual rango a la ley ordinaria interna, pero especial, pueden los tribunales o la propia Administración Tributaria establecer que el convenio de doble tributación está facultado para establecer cargas tributarias no previstas en la legislación interna del estado contratante que aplica el convenio de doble tributación o gravar al inversionista de una forma más onerosa cuando éste no se encuentra respaldado por un Convenio de doble tributación.

Sin embargo la intención de los convenios de doble tributación es de no generar mayores costos a los inversionistas apegándose al principio de no agravación, que establece que los convenios de doble tributación no pueden hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquella prevista en la legislación nacional. Tiene su esencia en el respeto a la igualdad de condiciones entre los residentes de un estado a la luz de su ley tributaria interna.

4.3. Elementos de la Doble Imposición

Para que opere la figura de la doble imposición, no basta que opere la unidad de sujetos pasivos y de hechos generadores, la doctrina señala la necesidad de que se presenten cinco elementos concurrentes a saber:

- La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
- Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
- Identidad de Hechos Generadores
- Identidad de sujetos pasivos (al respecto es importante señalar que este elemento contiene ciertas variantes según se trate de doble imposición económica o doble imposición jurídica)
- Unidad temporal (referente al mismo período impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros).

4.4. Clases de doble tributación

Una vez que ha quedado definido el fenómeno de la “doble imposición internacional” es importante señalar que en la práctica la doctrina ha identificado dos tipos de doble tributación, a saber:

a) La doble imposición económica; y,

b) La doble imposición jurídica.

4.4.1. De la doble imposición económica

Esta figura surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición.

César Montaña, citando a R. Cross señala que “habitualmente se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes”.²³

A manera de ejemplo Montaña refiere algunos de los casos en que se produce la doble imposición económica:

- a)** El doble gravamen sobre dividendos (gravamen como sociedad y gravamen como persona física. Ref. Art.38 LRTI).
- b)** La doble imposición intersocietaria (La sociedad distribuye dividendos a una persona jurídica);
y,
- c)** La doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades relacionadas.

4.4.2. De la doble Imposición Jurídica

A diferencia de la anterior, en esta se producen de manera simultánea las cinco circunstancias referidas anteriormente, en otros términos, corresponde a la figura típica de la doble imposición.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, define a este fenómeno como el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período.

²³ César Montaña. Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito. Corporación Editora Nacional. 2006. 1ra. ed. pág 119

4.5. Efectos de la Doble Imposición

Efectos derivados de la doble imposición internacional:

- a) La existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;
- c) El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- d) La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción”.

4.6. La finalidad de los Convenios de Doble Tributación

Dentro de la finalidad de los convenios de doble tributación es la disponer de un reparto de las diversas materias imposables establecido específicamente respecto de cada renta, es decir cuál de los estado tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida de ejercer el derecho previsto en el orden interno de gravar una renta dada, pudiendo el convenio establecer límites o techos a determinada imposición con el propósito de evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capital entre los dos estados.

De manera que el principio general de los convenios tributarios es la limitación de poderes de tributación entre los estados evitando que una misma renta sea objeto o múltiple imposición.

Un convenio de doble tributación busca a través de la asignación de rentas entre los estados contratantes el mecanismo específico para evitar la doble tributación y facilitar el intercambio de

bienes y de tecnología entre los países, es decir dotar de beneficios o ventajas tributarias a los contribuyentes por cuanto los convenios no tienen por objeto el aumento de la carga tributaria.

4.7. Convenios suscritos por el Ecuador

Además de la Decisión 578 para evitar la Doble imposición en la Comunidad Andina, el Ecuador ha suscrito los siguiente Convenios Bilaterales de Doble Imposición:

- Alemania (Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986)
- Bélgica (Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004)
- Brasil (Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988)
- Canadá (Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001)
- Chile (Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003)
- España (Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993)
- Francia (Registro Oficial No. 34 de 25 de septiembre de 1992)
- Italia (Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990)
- México (Ratificación del Convenio en el Registro Oficial No. 201 de 10 de noviembre de 2000 y la publicación del texto en el Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001)
- Rumania (Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995)
- Suiza (Texto Original en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995 y Protocolo en el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000).

Adicionalmente tiene suscritos:

- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para evitar la Doble Imposición en relación con el Transporte Aéreo (Registro Oficial No. 235 de 4 de mayo de 1982).

- República de Corea (Texto Original en el Suplemento de Registro Oficial No. 086 de 23 de septiembre de 2013).
- Convención Multilateral tendiente a evitar la Doble Imposición de las regalías por Derechos de Autor (Registro Oficial No. 565 de 10 de noviembre de 1994)

Finalmente, es necesario señalar que los Convenios para evitar la Doble Imposición, pueden convertirse en mecanismos idóneos para combatir la elusión y evasión tributaria internacional, razón por la que, tanto en los comentarios como en el contenido de los convenios bilaterales, va tomado fuerza la introducción de disposiciones que limiten figuras como el “Treaty Shopping”²⁴ y la Subcapitalización, entre otros.

4.8. Acuerdos Anticipados de Precios

Un APA es un acuerdo particular entre administradores fiscales y empresas multinacionales que determina anticipadamente métodos comparables y ajustes apropiados para la determinación del precio de transferencia sobre transacciones controladas por un periodo determinado. Es un complemento a los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de los tratados para resolver asuntos relacionados con los precios de transferencia.

Se trata de la revisión de un estudio de Precios de Transferencia elaborado por la empresa multinacional en instalaciones de la administración fiscal. La entrega del estudio es hecha por mutuo propia, buscando eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales.

Pueden ser unilaterales, bilaterales y multilaterales dependiendo de la Legislación en que se encuentra el solicitante, La utilización de estos dos últimos permite mayor congruencia con tratados internacionales y ajustes de correspondencia sobre las operaciones objeto del APA.

²⁴ El *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por una persona natural o jurídica, que carece de legitimidad para hacerlo.

CAPITULO V

5. Análisis de Política Tributaria en materia de Precios de Transferencias con transacciones realizadas a empresas independientes domiciliadas en Paraísos Fiscales y/o regímenes preferentes.

El caso expuesto a continuación representa a una empresa exportadora de Camarón del Ecuador que cuenta con una gran participación de mercado en Estados Unidos, Europa, Asia y con aperturas de nuevos clientes en países denominados como paraísos fiscales o regímenes preferentes.

Frecuentemente las empresas que exportan a paraísos fiscales lo hacen con el fin de utilizarlos como intermediarios, es decir, el exportador ecuatoriano venden a empresas domiciliadas en esos países y estas a su vez venden a terceros obteniendo mayores resultados y ganancias por la diferencia de precios que se origina.

Utilizar estas fórmulas no implica siempre la exención total de tributación por las rentas y utilidad obtenidas, pero sí de una baja fiscalidad. No hay que olvidar que la utilización legal de las áreas de baja o nula tributación fiscal puede suponer un ahorro importante de impuestos.

Por otra parte, las personas jurídicas (sociedades) emplean las ventajas de estas zonas, que consisten fundamentalmente en: la no sujeción al impuesto de beneficios obtenidos por las empresas constituidas en aquellos países, así como de los dividendos que se perciben de las filiales, la absoluta libertad de movimientos para los capitales y la ausencia de control de cambio.

Sin embargo, con las nuevas reformas tributarias aplicadas en el régimen de Precios de Transferencias las empresas en el Ecuador se han visto en la necesidad de mejorar su nivel de cultura tributaria evitando realizar operaciones de triangulaciones económicas.

La necesidad de búsqueda de nuevos mercados de los sectores camaroneros del Ecuador con clientes independientes en jurisdicciones denominadas como paraísos fiscales y/o regímenes preferentes lo ha llevado al exportador local a someterse a un Régimen de Precios de Transferencia, sin que éste tenga posibilidad alguna de verse beneficiado de una modificación de sus precios a su cliente, quién en realidad termina siendo una parte independiente y no relacionada, incurriendo en gastos financieros, aumento en su flujos de pagos y búsqueda de nuevos mercados en donde deberá establecer otras estrategias de ventas a fin de generar una disminución de sus ingresos netos.

Por tal razón en el desarrollo del caso práctico que se realizará en este capítulo, se revelará como una empresa exportadora de camarón en el Ecuador aplica al Régimen de Transferencias sin tener vinculaciones económicas o beneficios por ventas realizadas a otros países.

A modo de ejemplo y de aquí en adelante, la empresa exportadora la denominaremos con la razón social **Frozen Shrimp**.

5.1. Caso Práctico-Análisis Funcional

Antecedentes de Frozen Shrimp



Es una empresa de nacionalidad ecuatoriana dedicada a la Acuicultura, que integra actualmente en sus procesos a todas las áreas de producción de camarón; grupo multidisciplinario con una fuerte vocación de calidad, en continúa búsqueda de satisfacer y sobrepasar las expectativas del mercado global.

Su crecimiento estable y continuo es el producto del desarrollo de una infraestructura de producción enfocada en el control de costos, con una supervisión férrea de la calidad de los productos en cada una de sus fases.

Historia

Frozen Shrimp tiene una gran historia en el negocio de la Acuicultura, desde que inició en 1980 su desarrollo en Ecuador, posicionándose consistentemente entre los mayores exportadores de camarón del país, garantizando la calidad y trazabilidad de nuestros productos, los que llegan a los principales mercados de todo el mundo.

Principios

Frozen Shrimp es una empresa con crecimiento dinámico y fructífero reflejado en la prosperidad corporativa.

Está firmemente establecida a nivel nacional e internacional en la rama acuícola, con un grupo humano altamente entrenado con la tecnología de vanguardia para ofrecer a sus clientes el máximo grado de satisfacción liderando el desarrollo de la producción camaronera en el Ecuador.

Misión

El objetivo de Frozen Shrimp es el desarrollo de tecnología de punta, proveer al mundo de productos frescos y naturales con la más alta calidad, desarrollándolos de manera sustentable y socialmente responsable.

Cobertura Comercial

La negociación de sus productos la realiza directamente a sus clientes del exterior que se encuentran domiciliados principalmente en Estados Unidos, España, Francia, Italia y en menor cantidad a Chipre, Panamá, Puerto Rico y Bulgaria.



Ciclo de Efectividad

Frozen Shrimp abarca todas las instancias de producción, desde la fertilización y obtención de la larva alimentándola con balanceado propio hasta el empaque final del camarón. Esta cadena permite tener el máximo control en cada proceso, superando los más exigentes estándares de calidad internacional.

Esto le permite tener un máximo control de cada proceso realizado, superando los más exigentes estándares de calidad internacional, para obtener productos de exportación de primera calidad, con distintos niveles de valor agregado.

División Laboratorio



Se obtienen los nauplios y larvas genéticamente seleccionadas, llegando a ser los mejores ejemplares de camarón desarrollados en sus camaroneras. Esto debido al riguroso control en las operaciones de engorde ya que alimentan las larvas con propio balanceado.

División Balanceado



Con el objeto de cubrir todo el ciclo de producción de camarón, Frozen Shrimp produce su propio balanceado a través de la planta Alimento Balanceado S.A. Además es pionero en el desarrollo de diestas para acuicultura ya que gracias a la interacción directa con las camaroneras del grupo, recibe constante información de los resultados de campo, utilizándolos luego en la mejora constante de las formulas nutricionales.

División Camaronera



En sus más de 3.000 hectáreas de piscinas se cultivan larvas procedentes de los laboratorios y que son alimentados con Balanceado propio. Se produce más de 18 millones de libras anuales, las cuales son procesadas en su totalidad por Frozen Shrimp.

División Empacadora

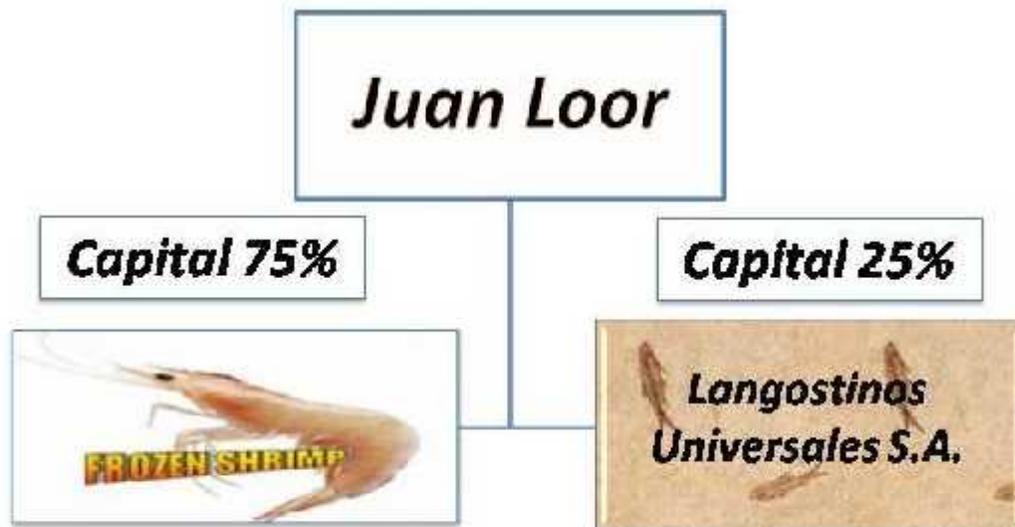


A través de su planta empacadora se procesan y entregan una amplia gama de variedades de camarón. Cuenta con varias líneas de proceso y capacidad de congelamiento de hasta 90.000 lbs/día. Cumplen los más exigentes estándares de calidad, pudiendo exportar y ofrecer un producto final óptimo para el consumidor.

El consumidor final recibe un camarón de altísima calidad gracias al estricto control en cada instancia de la cadena de producción.



La representación legal y paquete accionario está conformado por:



Desarrollado el análisis funcional, se determinó el perfil y los rasgos económicos más significativos de la empresa, los cuales permitieron caracterizar a Frozem Shrimp como un Full Fledged Manufacturer. A continuación se detallan las características más importantes:

- Desarrollan sus propios productos.
- Realizan Actividades de investigación y desarrollo.
- Realizan todas las funciones de manufactura, desarrollo de proveedores, compra de MP, control de calidad etc.
- Realizan actividades de Marketing.
- Están expuestos a riesgos del negocio, de mercado, de inventario, de cobranza etc.

- Utilizan tangibles e intangibles como lo son: inventarios, propiedad-planta u equipo, marcas, know-how de elaboración del producto etc.

1. Líneas de productos

Las líneas de producto que Frozen Shrimp ofrece a sus clientes del exterior son las siguientes:

Congelado en Bloque	Congelado IQF
Camarón Entero (Semi IQF)	Camarón Entero
Colas	Colas
Pelado	Pelado
	Pelado y desvenado
	Cocinado
	Fácil de pelar
	Apanados
	Pinchos
	Listos para servir: anillos de camarón, rellenos de cangrejo y queso, brochetas de camarón

Camarones con Cabeza



Camarones sin Cabeza



2. Transacciones con Partes Relacionadas:

Para efectos de ejemplificación, nuestra Compañía *Frozen Shrimp*, realizó transacciones con compañías relacionadas por un monto total de \$15.000.000.

Dichas transacciones se describen a continuación:

✓ Compras y ventas productos acuícolas

Durante el año 2012 *Frozen Shrimp*, realizó la compra y venta local de productos acuícolas a compañías con las que se encuentra relacionada por criterio de control, dirección y por ubicarse geográficamente en zonas consideradas como Paraísos Fiscales.

OPERACIONES	EMPRESA	RESIDENCIA FISCAL	CRITERIO DE RELACION	MONTO \$2012
Venta de productos acuícolas	Pesquera del Pacífico	Panamá	Paraiso Fiscal	5.000.000,00
	Flonda Shrimp LLC	USA	Paraiso Fiscal	4.500.000,00
	Trafalgar Island	Chipre	Paraiso Fiscal	3.000.000,00
	Anglo Express	Bulgaria	Paraiso Fiscal	1.000.000,00
Compra de productos acuícolas	Langostinos Universales S.A.	Ecuador	Dirección	1.500.000,00
Total				15.000.000,00

Frozen Shrimp S.A está relacionada con las empresas mencionadas en la tabla anterior, en función a lo que establece el artículo innumerado posterior al 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en concordancia con el artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), en cuanto a las operaciones realizadas con empresas domiciliadas en países considerados como paraísos fiscales y con aquellas empresas con las que se tiene una relación por control, así como en la Resolución NAC-DGER2008-0182 publicada el 29 de febrero del 2008 los paraísos fiscales y/o regímenes preferentes.

A. Operaciones sujetas a análisis

A continuación se detallan las operaciones sujetas a análisis:

Frozen Shrimp ha realizado la compra local de larvas y la exportación de camarones y otros productos acuícolas a compañías con las que tiene una participación por zona geográfica (Paraísos Fiscales).

❖ **Selección del Método**

Aspectos Generales

La normativa vigente de precios de transferencia considera la aplicación en forma individual o combinada de los siguientes métodos:

- **Métodos Tradicionales Transaccionales:**
 - ❖ Precio Comparable no Controlado (MCUP)
 - ❖ Precio de Reventa (MPR)
 - ❖ Costo Adicionado (MCA)

- **Métodos de Utilidad Transaccional:**
 - ❖ Distribución de Utilidades (MDU)
 - ❖ Residual de Distribución de Utilidades (MRDU)
 - ❖ Margen Neto Transaccional de Utilidad Operacional (MMNT)

En el presente estudio, de conformidad con lo establecido en el Art. 82 del RALORTI, se evaluará la posibilidad de aplicar el MCUP, como primera opción, posteriormente se evaluará la posibilidad de aplicar el MPR o el MCA si el MCUP no es posible aplicar, luego se evaluará si es posible aplicar el MDU y el MRDU; y, si no es posible aplicar algunos de los métodos mencionados precedentemente se aplicará el MMNT. En tal sentido, considerando la prelación mencionada, se seleccionará el método de precios de transferencia que proporcione los resultados

más confiables a aquellos que se hubieren obtenido por partes independientes en transacciones comparables, considerando las imprecisiones de cada método y el mayor grado de comparabilidad disponible con las transacciones relacionadas sujetas a análisis.

❖ **Transacción sujeta a análisis:**

Compras y ventas productos acuícolas

❖ **Descarte del Método**

1. Precio Comparable No Controlado

- No existe bolsa de productos o mercados de valores
- Mercados transparentes:

MCUP tiene tres variantes de aplicación, de las cuales una de ellas es la posible aplicación de Mercados transparentes cuya normativa se encuentra en el art 85 del reglamento:

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.

En este sentido, si bien el precio de exportación está reglamentado por el MAGAP este precio no puede ser considerado como mercado transparente debido a que no incorpora un margen real de comercialización que incorpore las volatilidades de los mercados mundiales y por lo tanto constituye como una fuente fiable de un precio de mercado.

a. Comparables internos

Existen diferencias en cuanto calidad del producto, talla, camarón en cola, pre-cocido, crédito o contado, etc. No fue posible la aplicación de esta variante del método debido a que no se exportó el mismo tipo de producto y en condiciones similares a partes independientes.

b. Comparables externos

No fue posible la aplicación de esta variante del método debido a que no se encontró información pública y oficial de precios referenciales.

2. Precio de reventa (Margen bruto)

Este método no fue aplicable tanto en su versión interna como externa debido a que las operaciones sujetas a análisis no se configuran como de reventa.

3. Costo adicionado (Margen bruto)

a. Comparables internos

No fue posible la aplicación de esta variante del método debido a que no se exportó el mismo tipo de producto y en condiciones similares a partes independientes.

b. Comparables externos

No fue posible la aplicación debido a que no se pudo corroborar que las compañías externas tengan un plan de cuentas similares.

4. Distribución de utilidades

Este método no fue aplicable debido a que las actividades realizadas pueden ser atribuidas a cada compañía.

5. Residual de distribución de utilidades

Este método no fue aplicable debido a que las actividades realizadas pueden ser atribuidas a cada compañía.

6. Márgenes transacciones de utilidad operacional

Para establecer el margen neto debe realizarse una división en la cual, el numerador es la utilidad neta y el denominador tiene que llevar relación con los factores que inciden directamente en la rentabilidad de la empresa, tales como activos, ventas, costos y gastos.

El concepto de margen neto no se encuentra definido en la normativa tributaria ecuatoriana, pero se puede expresar como la diferencia entre la utilidad bruta y los gastos operativos,

incluyendo todas las ganancias antes de impuestos, sin tomar en cuenta los intereses, dividendos y resultados extraordinarios que no tengan que ver con la operación normal de la parte analizada.

a. Comparables internos

En cuanto a las operaciones sujetas al análisis, el método no resultó aplicable en su versión interna debido a que la compañía no realizó las mismas operaciones con partes independientes en condiciones diferentes a las sostenidas con partes relacionadas.

b. Comparables externos

El método resultó aplicable en su versión externa, ya que se encontró información disponible de compañías comparables independientes. Adicionalmente a ello, este método se estima que es el más confiable para verificar que las operaciones sujetas a análisis están a valor de mercado debido a que es menos sensible a las diferencias de las características de los productos, de las funciones llevadas a cabo en las operaciones y no se ve influenciado por la clasificación de los rubros gastos/costos, dado que al utilizar la utilidad neta, estos conceptos carecen de importancia.

❖ **Selección de la parte a Evaluar**

La normativa ecuatoriana no establece cuál de los sujetos principales en las transacciones u operación debe ser analizado. Sin embargo, el documento OCDE Comparability reconoce la posibilidad de utilizar tres mecanismos, esto es evaluar al nivel de la parte sujeta análisis, al nivel de los comparables o ajustando ambos a cero. En tal sentido, para el presente estudio se escogió la parte sujeta a análisis.

❖ Información Financiera

Frozen Shrimp no cuenta con estados financieros segmentos por línea de negocio a margen operativo. En tal sentido, para el análisis de las operaciones con partes relacionadas se utilizó el estado de resultados global de la compañía, en función del cual se calculó el indicador de rentabilidad:

Presentado en \$MM

ESTADO DE RESULTADOS	2012
Ingresos por Explotación	52.651
Costos de Explotación	43.190
Utilidad Bruta	9.461
Gastos de Administración y ventas	3.686
Gastos Financieros	2.160
Utilidad de operación	3.616
CAN	7,71%

Aplicación del MMNT:

Aspectos Generales

Un beneficio de utilizar el MMNT es su tolerancia a diferencias funcionales entre las transacciones analizadas y las comparables, a diferencia de los métodos transaccionales que utilizan márgenes brutos (MPR y MCA).

De acuerdo a los lineamientos de la OCDE, una de las ventajas del MMNT es que los márgenes netos se encuentran menos afectados que los precios, a las diferencias transaccionales y de producto. Efectivamente, esta situación se presenta en una economía de mercado, en la cual el margen de ganancia por desarrollar funciones similares y asumir riesgos similares tenderá a igualarse entre las diferentes actividades. Por el contrario, los precios de diferentes productos tenderán a igualarse sólo en la medida en que los productos cuyos precios se comparan sean sustitutos.

Asimismo, los márgenes netos resultan más tolerantes que los márgenes brutos a diferencias en los niveles de gastos de operación (por ejemplo, los esfuerzos de comercialización efectuados por las diferentes compañías). Adicionalmente, el margen bruto puede encontrarse afectado por diferencias en las prácticas contables de las compañías comparables en la asignación de costos y gastos. De esto resulta que las empresas comparables pueden tener una gran variabilidad de márgenes brutos y aun así obtener márgenes operativos similares.

De acuerdo a los lineamientos de la OCDE, otra ventaja de la aplicación del MMNT se presenta en el hecho que no resulta necesario determinar las funciones desarrolladas y las responsabilidades asumidas por las empresas relacionadas, involucradas en las transacciones bajo análisis, sino únicamente de la compañía en prueba. Del mismo modo, tampoco resulta necesario, analizar los estados financieros de todas las empresas relacionadas. Esto se convierte en una ventaja cuando alguna de las partes relacionadas desarrolla actividades complejas y/o diversas, o cuando resulta difícil obtener información confiable, acerca de alguna de las partes.

Por las razones citadas precedentemente, es razonable concluir que el MMNT es el método más apropiado para comprobar si los precios y valores de las transacciones realizadas por FROZEN SHRIMP con su cliente relacionado del exterior, objeto del presente análisis, y que afectan la determinación del impuesto a la renta de FROZEN SHRIMP, cumplen el principio de Plena Competencia.

Cabe indicar que ha sido posible identificar un grupo de empresas de diferentes países, que realizan funciones e incurrir en riesgos similares a los asumidos por FROZEN SHRIMP y las partes en prueba implícitas en los estudios particulares por MMNT, y que disponen de información pública.

5.2. Determinación de Resultados Financieros Relacionados con las Operaciones Controladas

❖ Determinación del Período a Comparar

Se utilizó información de tres años de las compañías seleccionadas como comparables para los diferentes estudios realizados mediante MMNT, debido que permite presentar resultados más adecuados en el largo plazo; y, se disminuye el efecto de las variaciones por condiciones particulares de un determinado año o de un determinado punto en el ciclo de los negocios de las empresas.

En la página Web del Osiris, se obtuvieron 120 empresas que posiblemente poseen actividades cercanas a las de *Frozen Shrimp*.

A continuación, se resume la cantidad de comparables utilizadas en los respectivos estudios por MMNT, según los periodos a comparar:

Comparables Analizados	Número de Compañías
Empresas con descripción de negocio "frozen marine productos"	120
Criterios de Rechazo	
Cuantitativo : Sin información financiera disponible	58
Cuantitativo : Empresas con funciones diferentes	15
Cuantitativo : Empresas no independientes	45
Aceptadas	2

Listamos a continuación las Compañías seleccionadas:

(A modo de ejemplo se modificaron los nombres reales de las empresas seleccionadas).

Empresas	Periodos a comparar
Xua Thuy Giang	2012-2011
Fish & Shrimp	2012-2011

❖ **Descripción de la Actividad Empresarial y del Negocio de las Compañías Comparables.**

En el siguiente resumen se presenta una breve descripción de las dos compañías seleccionadas como comparables, con funciones y riesgos similares a los de **FROZEN SHRIMP**.

No.	Compañía	Descripción
1	Xua Thuy Giang	Empresa de origen Japonés, localizada al Norte de América (USA), dedicada a la fabricación y distribución de pescado y camarones congelados.
2	Fish & Shrimp	<p>Empresa radicada con domicilio social en Italia, se dedica a la venta al por mayor de camarones congelados, pescado vivo, fresco y congelado. La compañía opera a través de dos segmentos de negocio: la venta al por mayor de productos del mar y el almacén frigorífico.</p> <p>El segmento de productos del mar al por mayor participa en la elaboración y venta de productos procesados frescos.</p> <p>El segmento Almacén Frigorífico se centra en el negocio de almacén refrigerado, así como en la prestación de servicios de carga en los almacenes refrigerados.</p>

❖ **Información de Comparabilidad de las empresas seleccionadas**

Funciones	Xua Thuy Giang	Fish & Shrimp
Compras	Importación de materia prima, como: soya, trigo y harinas de proteína animal, que son utilizados para el desarrollo de sus actividades de producción y comercialización de camarón, larvas y balanceados para camarón y pescado (tilapia).	Compra y venta local de larvas, camarones y otros productos acuícolas a compañías independientes. Importación de materia prima, como: soya, trigo y harinas de proteína animal, que son utilizados para el desarrollo de sus actividades de producción y comercialización de camarón, larvas y balanceados para camarón y pescado.
Manufactura	Contract Manufacturer	Full Fledged Manufacturer
Comercialización	A través de distribuidores internacionales quienes se encargan de la captación de los clientes.	A través de distribuidores internacionales quienes se encargan de la captación de los clientes.
Marketing	Publicidad y mercadeo	Publicidad y mercadeo
Distribución	Productores – Agentes - Mayoristas – Minorista – Consumidor	Productores – Agentes - Mayoristas – Minorista – Consumidor
Ventas	Externa	Interna y Externa

❖ **Ajustes Económicos**

Debido a la utilización de métodos de beneficios, a la hora de analizar las transacciones con partes relacionadas, y dado que el estudio de precios de transferencia es netamente económico, se requiere la necesidad de sustituir la información financiera contable por aquella que exprese criterios de rentabilidad económica.

Los ajustes económicos o también llamados ajustes por diferencias de capital de trabajo o intensidad de los activos, se utilizan a fin de mejorar la comparabilidad entre la parte sujeta a análisis y los comparables a ser utilizados.

Al respecto, tanto las cuentas de activos o de pasivos que se relacionen con las transacciones efectuadas con partes relacionadas se las compara con las cuentas de activos o de pasivos de los comparables, ajustándolos mediante una tasa de retorno.

Los tres ajustes más reconocidos tanto por la OCDE como por países que trabajan bajo regulaciones de precios de transferencia son: los de cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar.

Una vez que se aplicaron las fórmulas financieras aplicadas para las transacciones, se presentan los resultados de los indicadores de rentabilidad con los ajustes respectivos.

ESTADOS DE RESULTADOS DE COMPARABLES SELECCIONADOS

AJUSTES DE CAPITAL DE TRABAJO

RUBROS	Frozem Shrimp	COMPARABLES	
		Xua Thuy Giang	Fish & Shrimp
INGRESOS	52.651	55.880	125.346
COSTOS	43.190	44.704	97.770
UTILIDAD BRUTA	9.461	11.176	27.576
GASTOS OPERATIVOS	3.686	2.794	11.732
UTILIDAD OPERATIVA	5.775	8.382	15.844
INDICADOR C+G	12%	18%	14%
CUENTAS DE BALANCE			
CXC CLIENTES	5.264	20.587	12.534
INVENTARIOS	45.349	46.938	47.657
CXP PROVEEDORES	47.500	67.290	59.632
CAPITAL DE TRABAJO	3.113	235	559
CAPITAL DE TRABAJO/ C+G	7%	0%	1%
DIFERENCIA CAPITAL DE TRABAJO	N/A	6%	6%
tasa de interes			
AJUSTE DE CAPITAL DE TRABAJO		0,0304101%	0,0312958%
INDICADOR C+G AJUSTADO		18%	15%

❖ **Análisis y Resultados del MMNT**

a. Ingreso por exportaciones de camarón

Los márgenes de ganancia operativa sobre costos totales obtenidos por las sociedades comparables analizadas, fueron utilizados para establecer el rango intercuartil a emplearse para la determinación del principio de plena competencia en las exportaciones de camarón realizadas por FROZEN SHRIMP.

Se pudo determinar el rango intercuartil mediante la información de compañías comparables, obteniendo los siguientes resultados:

ESTADO DE RESULTADOS	Xua Thuy Giang		Fish & Shrimp	
	2012	2011	2012	2011
Ingresos por Explotación	55.880	51.409	125.346	111.558
Costos de Explotación	44.704	40.680	97.770	87.993
Utilidad Bruta	11.176	10.729	27.576	23.565
Gastos de Administración y Ventas	2.794	2.682	11.732	11.380
Gastos Financieros	279	254	2.507	2.482
Utilidad de operación	8.103	7.792	13.337	9.703
CAN	17,06%	17,97%	12,18%	9,76%

Presentado en \$MM

Estos resultados fueron comparados con el CAN de FROZEN SHRIMP por las exportaciones durante el año 2012, el cual asciende a 7.71%.

b. Resultados Globales de FROZEN SHRIMP

Como resultado de la aplicación del MMNT de los resultados globales de FROZEN SHRIMP, el CAN de la Compañía obtenido en base a los estados financieros auditados al 31 de diciembre del 2012 es del 7.71% el cual sí se corresponde con el rango intercuartil calculado de las compañías comparables seleccionadas.

Período	FROZEN SHRIMP	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Promedio 2 años 2011-2012 comparables		9%	14%	19%
Estados financieros auditados 2012	7,71%			

Como resultado de la aplicación del MMNT en los estudios de las transacciones de ingreso por exportaciones de camarones con cabeza e importaciones de camarones sin cabeza, se ha podido concluir que la Compañía no cumple con el principio de plena competencia en vista de que

los márgenes de ganancia obtenidos por **FROZEM SHRIMP** se encuentran fuera de los rangos de las comparables seleccionadas.

c. Conciliación Tributaria de FROZEN SHRIMP luego de aplicar Precios de Transferencias

**Frozen Shrimp
Conciliación Tributaria de Impuesto a la Renta
A diciembre 31 del 2012**

Descripción	Casillero del Formulario 101	Valor Según la Cía.
<u>CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN TRABAJADORES</u>		
UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACIÓN LABORAL		3.616
Más/Menos otras partidas conciliatorias para participación laboral		
UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE BASE DE CÁLCULO DEL 15% DE PARTICIPACIÓN LABORAL		3.616
15% PARTICIPACIÓN TRABAJADORES	803	542
<u>CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</u>		
UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACIÓN LABORAL	801 o 802	3.616
Menos:		
15% Participación a trabajadores (f)	803	542
Más:		
Gastos no deducibles locales	807	1.306
Ajuste por precios de transferencia	814	849
UTILIDAD (PÉRDIDA) GRAVABLE		5.229
BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA TARIFA 23% (Arts. 43 y 47 del ROLRTI)	832	5.229
BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA TARIFA 15% (Arts. 43 y 47 del ROLRTI)	831	-
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO -	839	1.150

Ajuste de precios de Transferencia:

CAN: FROZEN SHRIMP	7,71%
Mediana comparable	14,00%
Porcentaje de ajuste por PT	6,29%
Transacciones con partes relacionadas	13.500
Ingresos no declarados como aplicación de PT	849,15
Tarifa de Impuesto a la Renta	23%
Impuesto a la Renta producto de aplicación de ajuste de PT	195,30

Conclusiones del caso:

El análisis objeto del presente informe se basa en la aplicación del **MMNT** con el propósito de comprobar la correspondencia con el principio de plena competencia de las políticas de precios de transferencia utilizadas en las transacciones efectuadas por **FROZEN SHRIMP** con partes relacionadas del exterior, durante el período comprendido entre enero 1 y diciembre 31 del 2012.

- Como resultado de la aplicación del **MMNT** en los estudios de las transacciones de ingreso por exportaciones de camarones con cabeza e importaciones de camarones sin cabeza, se ha podido concluir que **la Compañía** no cumple con el principio de plena competencia en vista de que los márgenes de ganancia obtenidos por **FROZEM SHRIMP** se encuentran fuera de los rangos de las comparables seleccionadas.

CONCLUSIONES

- La política fiscal de incluir como partes relacionadas a los denominados Paraísos Fiscales y países con baja imposición fiscal en el sector camaronero afecta directamente al flujo financiero de las compañías, puesto que, debe desembolsar valores adicionales a lo presupuestado, así como la contratación de servicios especializados entre otros, que permitan cumplir con lo establecido en dicha política. El exportador se ve expuesto a un Régimen de Precios de Transferencia, sin que éste tenga posibilidad alguna de verse beneficiado de una modificación de sus precios a su cliente, quién en realidad termina siendo una parte independiente y no relacionada. Obligándose a cumplir con la presentación formal de los Informes, Anexos y demás documentos solicitados por la administración Tributaria a fin de verificar que las transacciones realizadas por el contribuyente se encuentren dentro del principio de plena competencia.
- A partir de las últimas reformas en materia de Precios de Transferencia, así como la presión que la Administración tributaria está ejerciendo en estos últimos periodos a través de las famosas notificaciones y/o preventivas de clausura, las compañías en general deben tomar conciencia de la importancia de la norma de Precios de Transferencia y no considerarlo como un tratamiento aislado, ya que estos forman parte del mundo tributario empresarial. Sin embargo los contribuyentes tienden a considerarlos equivocadamente como un tema aislado, no vinculado al resto de los aspectos impositivos.

Las empresas raras veces incluyen el tema de Precios de Transferencia dentro de su estrategia tributaria integral, aun cuando, especialmente en casos de transacciones materiales, deberían hacerlo. El divorcio entre Precios de Transferencia y el resto de los temas tributarios importantes resulta muchas veces en estrategias sub-óptimas o hasta contradictorias e incluso contenciosas. Conforme la Administración Tributaria intensifique su actividad fiscalizadora, y a su vez, las empresas internalicen la importancia de Precios de Transferencia dentro de su planificación Tributaria integral, se esperan cambios en la visión de este importante tema impositivo.

RECOMENDACIONES

- Realizar un enfoque **ex post de cumplimiento**, las empresas analizan y documentan transacciones ya efectuadas, muchas veces después de haber declarado los impuestos, lo cual impide que las contingencias en materia de Precios de Transferencia sean subsanadas a tiempo. Resulta paradójico, que en la mayoría de los casos, los Precios de Transferencias son inconsistentes con los valores de mercado por desconocimiento más que por una estrategia tributaria. El enfoque ex post tiene efectos perversos , ya que provoca que los ejecutivos responsables (por desconocimiento y/o una reacción tardía) no advierten a tiempo a sus superiores sobre posibles contingencia en Precios de Transferencia, llegando a veces, al punto de no aceptar resultados de análisis fuera del rango de mercado. En algunos casos se trata de encontrar a una empresa “consultora” más “flexible”, que justifique los valores pactados, generando con esto una contingencia aún mayor en el mediano plazo.

En sistemas maduros, los Precios de Transferencia se planifican antes de su introducción, evaluando los tipos de transacciones y los precios a ser pactados, minimizando con esto la probabilidad de futuros ajustes.

- Proponer a la administración tributaria una reforma a la circulares NAC-DGER2008-0182 del 21 de Febrero del 2008 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 Febrero 2008 y la Circular NAC-DGCCGC12-00013 publicada en el Registro Oficial No.756, del lunes 30 de julio de 2012, en donde eliminen a los países tales como Chipre, Panamá, Puerto Rico, Bulgaria entre otros de la circular. Nuestro País se ha ido posicionando en estos últimos 5 años en dichos mercados, contribuyendo de esta manera al crecimiento del sector y fortaleciendo la economía del País.

La Cámara Nacional de Acuacultura por medio de sus representantes son los responsables de analizar el impacto que genera cada una de las políticas tributarias que impulsa el gobierno central y dialogar con sus representantes en el caso de que dicha reforma afecte al sector camaronero, tal como lo hemos analizado el en capítulo 5, en donde **Frozem Shrimp** debe cancelar una ajuste de precios de transferencias de USD 195,3 porque su rango no cumple con el principio de plena competencia, aun cuando no se tienen ninguna relación con sus clientes como parte relacionada.

GLOSARIO

Síndrome de la Gaviota: Esta es una manifestación más de vibriosis, este síndrome ha sido asociado con la alta mortalidad de *L. Vannamei* que ha alcanzado hasta un 90% en camarones cultivados. Su nombre proviene de la presencia de gaviotas que se alimentan de los camarones moribundos que nadan en la superficie o en las orillas de los estanques.

Síndrome de Taura (TSV): Es una enfermedad de origen viral que afecta el cultivo de camarones a nivel mundial, causando grandes pérdidas económicas. Se encuentra presente en los sistemas de cultivo de América Latina una prevalencia del 15 al 70% y mortalidades del 10 al 60% principalmente en organismos de 4 a 7 gramos.

El virus del síndrome de Taura fue primeramente identificado en granjas circundantes al río Taura en Ecuador en 1992 y consecuentemente se diseminó rápidamente a Latino América y Norte América en tres años. TSV se diseminó primero a través de Ecuador y Perú (1993), Colombia (la costa Pacífica y Atlántica) Honduras, Guatemala, El Salvador, Nicaragua, Hawaii, Florida y Brasil (1994), México, Texas, Carolina del Sur y Belice (1995/96) y subsecuentemente en Asia incluyendo China continental y Taiwán Provincia de China (desde 1999) y más recientemente a Tailandia (2003) probablemente a través de la transferencia regional e internacional de PL y reproductores vivos de *P. vannamei*.

Síndrome de la Mancha Blanca (WSSV): Es causada por un virus cuya clasificación no está completamente establecida, pero se piensa que es semejante a los báculo virus, es un virus de ADN (ácido desoxirribonucleico) de cadena doble.

Diclorodifeniltricloroetano (DDT): Es un insecticida organoclorado sintético de amplio espectro, acción prolongada y estable, aplicada en el control de plagas para todo tipo de cultivos desde la década del cuarenta.

Tax Sparing: Es un mecanismo específico para aplicar la deducción por doble imposición internacional que permite que una empresa o entidad residente en un Estado, pueda deducirse en dicho país impuestos no pagados (“spared taxes”) en otro Estado.

Treaty Shopping: Es un mecanismo de elusión impositiva, que habitualmente se relaciona con los tratados internacionales de doble tributación fiscal, y que se le puede definir como la utilización incorrecta o abusiva de convenios de doble tributación internacional, que se produce cuando residentes de un tercer estado crean una entidad jurídica en unos de los países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente.

BIBLIOGRAFIA

- Corporación Coordinadora Nacional para la Defensa del Ecosistema Manglar, C-CONDEM (Análisis Integral de la Certificación orgánica a la acuicultura industrial de camarón en Ecuador), 2007
- Banco Central del Ecuador, Análisis del Sector Camaronero Junio 2003
- Banco Central del Ecuador, Evolución de la Balanza Comercial
- Superintendencia de Bancos y Seguros: Estudio Sectorial y Crediticio
- Superintendencia de Compañías: Estudio del Sector Camaronero
- Ministerio de Coordinacion de la Producción Empleo y Competitividad, Plan de mejora competitiva Camarón.
- Acuicultura, 2006 Año Hisotórico Edición 59.
- Acuicultura, Expo –Acuicola 2011 Edición 84.
- Servicio de Rentas Internas, Impuesto a la Renta Exportadores período 2007
- Servicio de Rentas Internas, Ley de Régimen Tributario Interno-Reglamento de Ley de Régimen Tributario Interno-Área de Fiscalidad Internacional.
- Servicio de Rentas Internas, Área de Fiscalidad Internacional, Edición No. 1 Segundo semestre 2007.

- Manual de Precios de Transferencia, Cecilia Goldemberg, 2007.
- Escuela Superior Politécnica del Litoral, Seminario de Precios de Transferencias-Análisis de Recaudación Tributaria del Ecuador por sectores económicos.
- Mario Alva Matteucci, Paraísos Fiscales, Página 4.
- Precios de Transferencias en el Perú, Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Carlos A. Barrantes Martínez, 2008.

INTERNET

- www.sri.gov.ec
- www.supercias.gov.ec
- www.sbs.gob.ec
- www.embajada-ecuador.ru
- www.cna_ecuador.com
- www.subpesca.gob.ec
- www.todocomercioexterior.com.ec
- www.corpei.org
- www.mcpec.gob.ec
- www.trademap.org
- www.taifoong.com
- www.infopesca.org
- www.paraisos-fiscales.info
- www.fao.org
- www.ecured.cu
- www.industriaacuicola.com
- www.tpa.ec