



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

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

TESIS DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

**ANÁLISIS COMPARADO DE LOS CRITERIOS DE DEFINICIÓN
DE PARTES RELACIONADAS
EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ECUATORIANA
Y LEGISLACIÓN EN PAISES DE LATINOAMÉRICA**

AUTORA:

Lorena Marilyn Aroca Morán

DIRECTOR:

Econ. Fabián Soriano Idrovo

Guayaquil – Ecuador

NOVIEMBRE 2017

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mis hijos, Marilyn, Nathaly y Josué; quienes han sido la fuerza y motivación para culminar una meta más en mi vida. A mi Mami Meche por su inmenso amor y cuidado. A mis padres y hermanos, por su apoyo incondicional de siempre.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por su gran amor, por no dejarme caer y ser mi guía en todo lo que hago; a mis padres por el ejemplo de superación y esfuerzo para lograr mis objetivos propuestos, a mi familia por su comprensión y apoyo.

Agradezco al Econ. Jorge Ayala Romero y a mi tutor Econ. Fabián Soriano Idrovo, por brindarme su apoyo y por compartir sus conocimientos muy necesarios para la culminación de mi tesis. Agradezco además a una persona muy especial por impulsarme a realizar esta Maestría en Tributación necesaria para mi crecimiento profesional.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

I	RESUMEN EJECUTIVO	viii
II.	INTRODUCCIÓN.....	ix
III.	MARCO TEÓRICO	xii
	Capítulo 1.....	1
	Grupos Empresariales y Multinacionales	1
	1.1 Definición	1
	1.2 Propósito.	5
	i. La reducción de costos / Mano de obra.....	6
	ii. Apertura de nuevos mercados.....	6
	iii. Aumentar líneas de producción.....	7
	1.3 Los principales Grupos Económicos en Ecuador	7
	1.3.1 Los grupos económicos tradicionales.....	9
	1.3.2 Grupos económicos incorporados en el año 2017	10
	1.3.3 Aspectos económicos	12
	1.3.4 Aspecto financiero.....	16
	1.3.5 Aspectos sociales.....	17
	1.3.6 Aspectos tributarios.....	17
	1.3.7 Aspecto Jurídico.....	18
	1.3.8 Aspecto Ambiental.....	19
	1.4 Precios de Transferencia	20
	1.4.1 Obligaciones formales:.....	23
	1.4.2 Exención de Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia.	23
	1.4.3 Criterios para determinar si las operaciones son comparables.	23
	Características De Bienes y Servicios.	25
	Análisis funcional.	26
	Análisis documental.	27
	Análisis del sector.	28
	Análisis económico.	28

Capítulo II	31
Análisis de los Criterios establecidos en la legislación interna sobre Partes Relacionadas	31
Capítulo III	43
Análisis Comparado sobre Partes Relacionadas, OCDE y Latinoamérica	43
Capítulo IV	53
Impacto de las operaciones con Partes Relacionadas en Materia Tributaria	53
Capítulo V	58
Conclusiones y Recomendaciones	58
5.1 Conclusiones	58
5.2 Recomendaciones	59
6. Bibliografía	61

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Grupos económicos incorporados en el año 2017.....	10
Tabla 2 Evolución de Catastro de Grupos Económicos	14
Tabla 3 Principales 3 grupos que se integran por año	15
Tabla 4 Definición de Partes Relacionadas	49
Tabla 5 Comparativo de Definición de Partes Relacionadas en Latinoamérica.....	50

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Integración Vertical.....	2
Gráfico 2. Integración Horizontal	4
Gráfico 3 Participación Impuesto a la Renta Causado	8
Gráfico 4 Participación Ingresos	9
Gráfico 5 Nuevos Grupos Económicos	11
Gráfico 6 Evolución catastro Grupos Económicos	12
Gráfico 7 Participación de Grupos Económicos por Región	13
Gráfico 8 Principio de Plena Competencia	30
Gráfico 9 CASO 1 Partes Relacionadas.....	32
Gráfico 10 CASO 2 Partes Relacionadas.....	32
Gráfico 11 CASO 3 Partes Relacionadas.....	33
Gráfico 12 CASO 4 Partes Relacionadas.....	33
Gráfico 13 CASO 5 Partes Relacionadas.....	34
Gráfico 14 CASO 6 Partes Relacionadas.....	34
Gráfico 15 CASO 7 Partes Relacionadas.....	35
Gráfico 16 CASO 8 Partes Relacionadas.....	35
Gráfico 17 CASO 9 Partes Relacionadas.....	36
Gráfico 18 Impuesto a la Renta América Latina y OCDE	48

I RESUMEN EJECUTIVO

El presente análisis se realiza con el afán de poner a disposición de los contribuyentes en el Ecuador los diversos criterios y conceptualizaciones en referencia al concepto de “partes relacionadas” permitiendo que los contribuyentes conozcan de primera mano las posibles contingencias en que se pueden ver inmersos en la ley tributaria del país al no dar tratamiento a ciertas operaciones de acuerdo a lo que sería para partes relacionadas en temas como provisión de cuentas incobrables, anticipo de impuesto a la renta, subcapitalización entre otras.

Es imprescindible el análisis de la definición y el alcance del concepto de precios de Transferencia para dar a conocer a la mayoría de contribuyentes las obligaciones legales, así como tributarias en base a las cuales están sujetas las transacciones que se dan entre personas naturales o sociedades en las cuales se dan vínculos o relaciones que permiten de alguna manera por parte de los contribuyentes tomar la mejor decisión tanto en la dirección, operación y también en la administración de las mismas.

Si bien en el Ecuador la mayoría de las compañías analizan de forma constante sus estructuras y las transacciones que se dan entre partes relacionadas lo que permite que sean iguales a las que se realicen con partes independientes. Para controlar este tipo de operaciones se tiene modelos de organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), los cuales pueden manejar el tema de precios de transferencia y en particular estos mecanismos los maneja también la Administración Tributaria Ecuatoriana.

II. INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República del Ecuador en el artículo 83 establece que “son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por ley”. La misma Constitución señala en el artículo 300 en concordancia con el artículo 5 del Código Tributario que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.”

Así mismo el artículo 4 del Código Tributario de Reserva de Ley indica que “Las Leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley...”

De acuerdo a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad del Director o Directora General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias;

Los países se encuentran enfocados en evitar la evasión y elusión tributaria siendo uno de los principales problemas para los países que practican operaciones con partes relacionadas los precios de transferencia.

En este sentido adquiere vital importancia la definición y los criterios utilizados para definir partes relacionadas y en base a este concepto el cumplir con las obligaciones tributarias del régimen de precios de transferencia de acuerdo a lo establecido en la normativa ecuatoriana.

En el Capítulo I, se analiza la definición y formas de integración de los grupos económicos; los mismos que son normados por el Régimen de Precios de Transferencia conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento. En este capítulo podemos evaluar el impacto económico en la recaudación fiscal ecuatoriana sobre la participación de estos grupos empresariales.

En el Capítulo II, se analiza la definición de Partes Relacionadas bajo la normativa ecuatoriana, el alcance y diversos criterios de definición. Bajo este concepto de vinculación para la Administración Tributaria Ecuatoriana.

Posteriormente, en Capítulo III; se muestra un análisis del impacto fiscal que representa a las sociedades o a los grupos empresariales la aplicación de la norma ecuatoriana en lo que se refiere al Régimen de Precios de Transferencia cuando realizan transacciones con Partes Relacionadas.

Finalmente, en el Capítulo IV se presenta un análisis comparado de los criterios de definición de Partes Relacionadas entre la normativa ecuatoriana, OCDE y en varios países de América Latina.

Como referencia se presentan los conceptos de Partes Relacionadas o de vinculación de los países de América Latina. Muchos de los países Latinoamericanos

incluyendo a Ecuador siguen el Modelo presentado por la OCDE en cuanto al Régimen de Precios de Transferencia y sus criterios para definir partes relacionadas.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es una organización mundial que tiene como finalidad “apoyar el desarrollo económico sostenible, incrementar el empleo, elevar los niveles de vida, mantener la estabilidad financiera, apoyar el desarrollo económico de otros países y contribuir al crecimiento del comercio mundial”. Adoptando diversos lineamientos internacionales de los países miembros, entre los que se destaca el tema de Precios de Transferencia.

La Comunidad Andina (CAN) es un organismo regional de cuatro países que tienen un objetivo común: alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo, mediante la integración andina, sudamericana e hispanoamericana. Los países que la conforman son: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. www.comunidadandina.org

Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052; publicada en R.O. 2S – No. 430 del 3 de febrero de 2015, el Servicio de Rentas Internas (SRI) contempla las normas que rigen sobre paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición.

La Resolución enumera los dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que son considerados como paraísos fiscales.

III. MARCO TEÓRICO

Antecedentes

Dentro de la normativa ecuatoriana los contribuyentes estaban acostumbrados a realizar sus transacciones con diferentes tipos de proveedores y clientes sin cuidar lineamientos de precios dentro de sus operaciones; por lo general, no tienen muy claro sobre los riesgos que deben asumir cuando estas transacciones se realizan con quienes exista algún tipo de relación.

Hoy en día, muchos contribuyentes desconocen los criterios para configurar partes relacionadas y lo fundamental que debe ser para todos los ecuatorianos el tener claro estos conceptos para no caer en contingencias con la administración tributaria para el pago de impuestos y en la Superintendencia de Compañías al presentar los estados financieros.

Así mismo, la administración tributaria adolece de vacíos en las definiciones y en los supuestos para establecer partes relacionadas.

Justificación

La finalidad de esta investigación es proponer cambios de ser necesarios en la norma y dar a conocer a los contribuyentes criterios y el alcance de la definición de “partes relacionadas”, sin las cuales estarían expuestos a posibles contingencias por no darle el tratamiento a ciertas operaciones acorde a lo que sería, si fuere con partes relacionadas en temas como provisión de cuentas incobrables, anticipo de impuesto a la renta, subcapitalización entre otros.

El presente análisis permitirá dar a conocer a más contribuyentes sobre todas las obligaciones legales y tributarias que conlleva realizar transacciones con personas naturales o sociedades en las que se presenten vínculos, relaciones o condiciones que ocasionen de alguna manera por parte de ellos tomar decisión en la dirección, operación o administración de las mismas.

Objetivo general.

Realizar una evaluación a los criterios legales y tributarios contenidos en la legislación tributaria ecuatoriana para configurar partes relacionadas, analizando la concordancia de los mismos con las directrices de la OCDE y la legislación comparada con otros países.

Objetivos específicos

- Analizar los criterios establecidos en la legislación interna contra los criterios en otros países.
- Describir las obligaciones legales y tributarias que se configuran al realizar operaciones con partes relacionadas.
- Cuantificar el impacto fiscal que representa a las sociedades la aplicación de la normativa ecuatoriana cuando se realizan operaciones por partes relacionadas.

Metodología

Esta investigación científica se la realizará mediante un estudio de tipo descriptivo y utilizará el método deductivo como técnica de análisis de la información.

La tesis se redactará con la ayuda de la herramienta informática, procesador de texto, Word.

Las fuentes utilizadas serán las siguientes:

- Lectura y análisis de libros, códigos, leyes, resoluciones vigentes, revistas, periódicos y fuentes estadísticas.
- Revisión de información financiera.

Capítulo 1

Grupos Empresariales y Multinacionales

La mayoría de los empresarios buscan mediante la creación de empresas agrupadas, aumentar los beneficios en su actividad económica, teniendo un mejor control sobre las mismas convirtiéndolas en partes relacionadas dado que se participa directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra.

En la búsqueda de nuevos mercados muchas empresas han optado por internacionalizar sus negocios; de esta manera incrementar sus ingresos, así como para reducir costos creando estructuras en países donde exista mano de obra o insumos baratos.

1.1 Definición

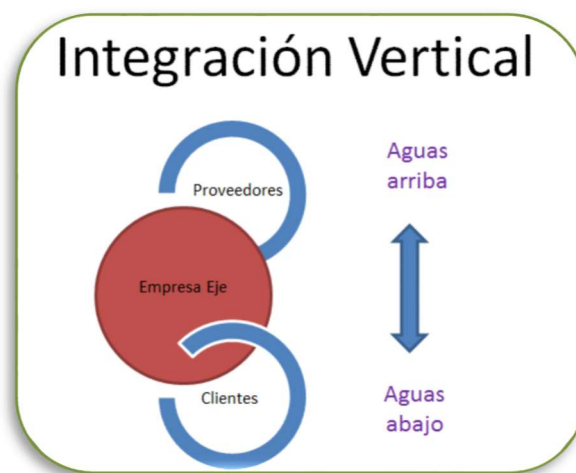
De acuerdo a lo que indica el Art. 5 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; los grupos económicos se definen como el conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

Los grupos económicos se forman a través de fusiones, por participación accionaria de una empresa matriz (Holding). Las formas de integración pueden ser de la siguiente manera:

Integración Vertical.- “La integración vertical ocurre cuando una empresa produce sus propios factores de producción o posee su canal de distribución” (Peyrefitte, Golden, & Brice, 2000).

Este tipo de integración se realiza cuando la empresa recupera las actividades por lo regular eran de otras o estaban en manos de terceras, es por ello que autoabastecen de otras empresas que les proveen materiales e insumos y también esta podrá encargarse de la distribución y logística de sus productos. En otras palabras, en esta estructura se pueden controlar todas las etapas de procesos de producción, distribución y venta. (Isaza, 2016)

Gráfico 1. Integración Vertical



Fuente: Ecos de Economía No. 24. Medellín, abril de 2007.

Elaborado: Lorena Aroca M.

Aguas arriba. - Integración de funciones o etapas de la cadena de producción relacionadas a los suministros o materias primas de la empresa. (Proveedor)

Aguas abajo. - Integración de funciones o etapas de la cadena de producción relacionadas a los bienes a ser provistos a los clientes. (Cliente/Distribuidor)

Una empresa integrada verticalmente tiene la ventaja de poder utilizar su capacidad para ofrecer en el mercado un grupo de bienes o servicios similares que se complementan unos a otro. (Guerra & Navas, 2007)

Otras ventajas de Integración Vertical:

- Reducción de costos (Simplificación del proceso productivo, eliminación de margen proveedores/clientes).
- Mejora posición estratégica (Garantiza la salida de productos)

Ejemplos de Integración Vertical:

Empresa Petrolera, que tiene separada su estructura de acuerdo a la operación del negocio:

- Exploración
- Explotación
- Refinería
- Comercialización

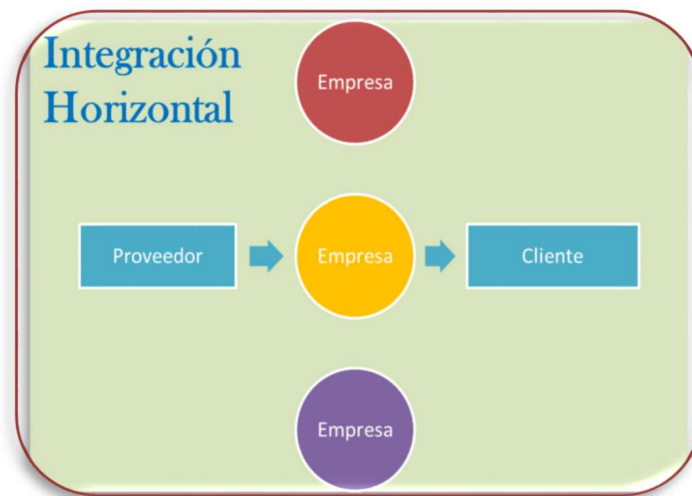
Empresa de Aviación

- Mantenimiento
- Servicios
- Venta de pasajes

Integración Horizontal. - Es la unión o concentración de empresas del mismo sector o del mismo proceso de producción.

Se indica como integración horizontal cuando la empresa se fusiona o adquiere otra u otras empresas las cuales mantienen la misma actividad, es decir estas producen los bienes de la misma línea o a veces son hasta sustitutos, esto se da para lograr mantener los otros segmentos aumentando la participación y el poder dentro del mercado. (Isaza, 2016)

Gráfico 2. Integración Horizontal



Fuente: [slideshare.net/max.zambrana/presentación-estrategia-empresarial](https://www.slideshare.net/max.zambrana/presentación-estrategia-empresarial)

Clases de integración horizontal:

1. Adquisiciones y fusiones.- Una fusión es “una transacción en la cual los activos de una o más empresas son combinados en una nueva empresa” (Carlton & Perloff, 2005)
2. Joint ventures. - “En los términos de un joint venture, dos empresas acuerdan comprometerse en una actividad comercial y compartir los beneficios”. (Op. Cit., pág. 523.)
3. Alianzas estratégicas. - Se refiere a la relación que tienen dos o más empresas que desarrollan procesos conjuntos para mejorar la eficiencia o rendimiento de las mismas. (Piñeros & Tamayo, 2007)

Ventajas:

- Aumenta la rentabilidad
- Reduce la estructura de costos
- Incrementa la diferenciación del producto

Desventajas:

- Dificultad para coordinar más unidades
- Fijación de precios
- Aumento de planeación y en la investigación para enfrentarse a operaciones en mayor escala
- Conductas monopólicas o de cartel
- Dumping (Venta a precios inferiores al costo con el fin de eliminar la competencia)

Ejemplos de Integración Horizontal:

Un ejemplo de Integración Horizontal puede ser una compañía automovilística:

Renault adquirió Volvo para convertirse el tercer fabricante de autos de Europa.

1.2 Propósito.

La presencia de los grupos económicos en el país es de gran influencia en el desarrollo y crecimiento económico nacional, este último se refleja a través del PIB (Producto Interno Bruto). Las operaciones de estos grupos generan una gran parte de los ingresos en toda la economía en cada uno de los diferentes sectores donde operan.

La política ecuatoriana de los últimos años ha contribuido a la creación de nuevos grupos económicos nacionales y extranjeros, y también ha ayudado a que los grupos económicos tradicionales se fortalezcan.

Las principales causas de Internacionalización o de creación de grupos económicos son:

- i. Reducción de Costos / Mano de obra
- ii. Apertura de nuevos mercados
- iii. Aumentar líneas de producción

i. La reducción de costos / Mano de obra

La estructura de los costos de producción de los distintos países que puede ser muy diferente tanto en los costos de carácter laboral, como en los de materias primas, de energía etc. lo cual puede establecer importantes diferencias en los costes de producción, siendo una razón suficiente para trasladar los procesos productivos a los países en los que exista una ventaja comparativa. (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2004)

ii. Apertura de nuevos mercados

Una de las razones importantes de internacionalización se da por la necesidad de abrir nuevos mercados para aumentar las líneas de producción y conseguir así mayores ingresos y una reducción de los costos unitarios. Los procesos de integración económica y comercial en amplias zonas geográficas como son la Unión Europea, Latinoamérica, América del Norte o Asia; facilitan las políticas empresariales en esta dirección. (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2004)

iii. Aumentar líneas de producción

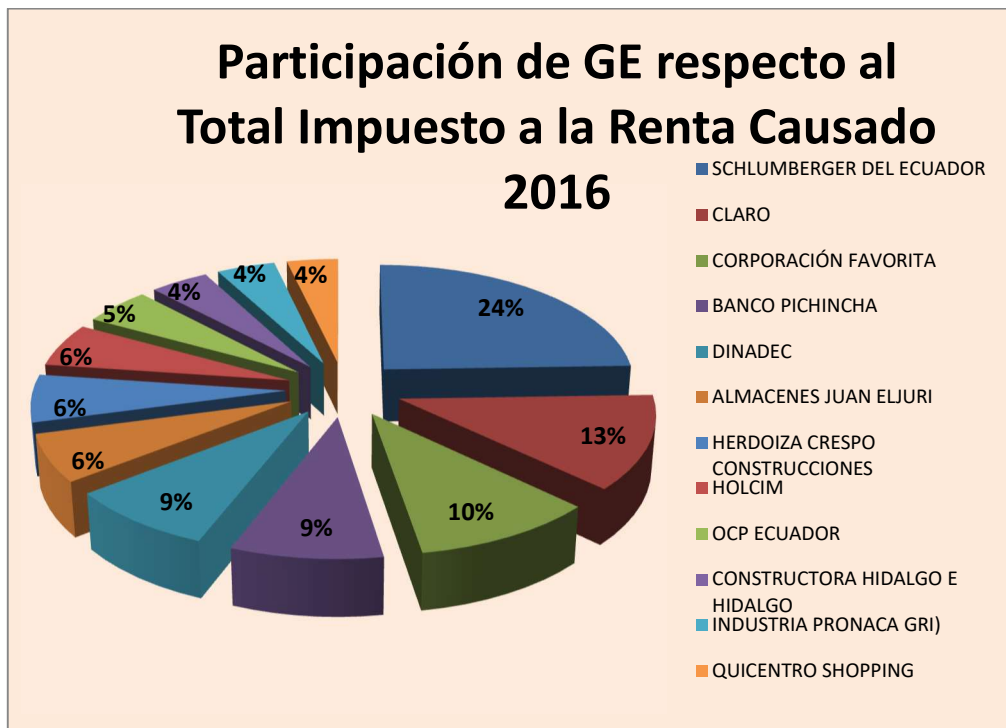
Finalmente, otra razón no menos importante es el aumentar su rentabilidad y beneficios; para ello deben contar con un importante avance tecnológico y de diversificación del negocio. Estos avances tecnológicos permiten optimizar la producción y fabricación de bienes y servicios. (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2004)

1.3 Los principales Grupos Económicos en Ecuador

Los grupos económicos se han establecido en los diferentes sectores productivos de la economía. Los grupos económicos al ser conformados por una gran variedad de sociedades, en algunos casos participan en múltiples sectores económicos.

El grupo económico con mayor aportación en el año 2016 es Schlumberger del Ecuador, causando el 24% del impuesto a la renta de los 12 grupos con mayor recaudación del 2016. Estos 12 grupos juntos representan un 41% del total del impuesto a la renta generado en ese año, lo que es un valor muy alto teniendo en cuenta que son solo el 6% del total de los grupos. A pesar de esto existen algunos grupos que no llegan a aportar ni con el 1% del impuesto a la renta causado. (EL TELEGRAFO, 2017)

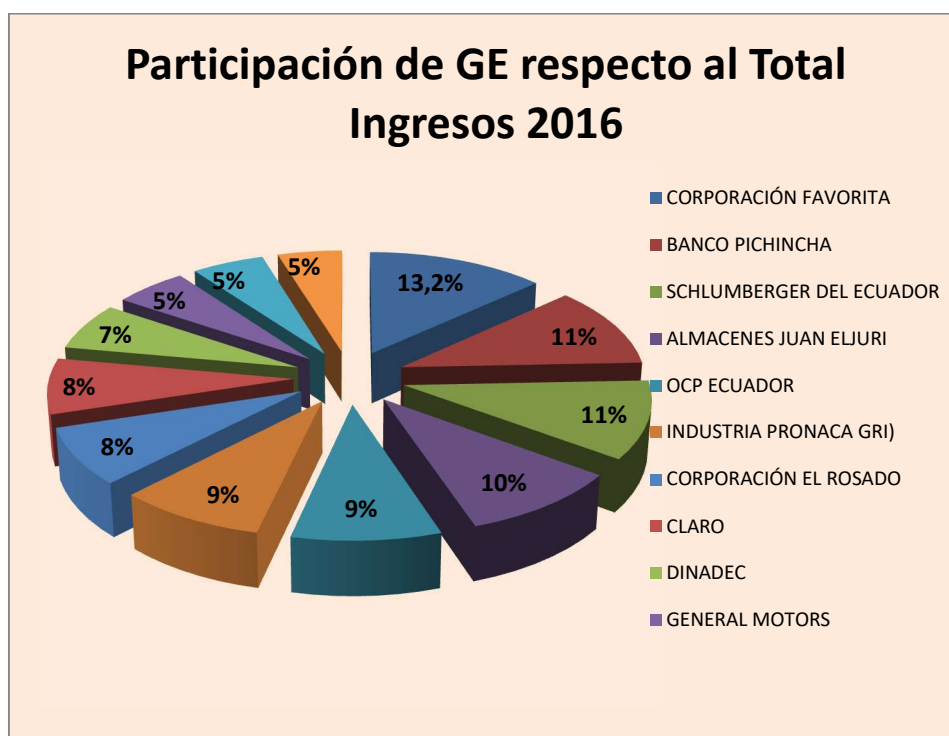
Gráfico 3 Participación Impuesto a la Renta Causado



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Conformación de los Grupos Económicos y su Comportamiento Tributario, 2017

El Servicio de Rentas Internas pone a disposición el catastro y conformación de grupos económicos para el año 2017; en el cual se detallan ingresos de los grupos económicos por un total de USD\$57,993,872,503 de los cuales el 32,6% corresponde a los 12 grupos económicos con mayor facturación en el 2016. Así mismo, la empresa que logro una mayor facturación de ventas en ese año es Corporación La Favorita con un total de ventas de USD\$2,508,347,688 equivalente al 13%. (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, 2017)

Gráfico 4 Participación Ingresos



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Conformación de los Grupos Económicos y su Comportamiento Tributario, 2017

Nivel de participación de los 12 Principales Grupos Económicos con mayor Ingreso dentro del Total de GE - Año 2016 (USD.)

1.3.1 Los grupos económicos tradicionales

Existe un notable aumento de los grupos económicos esto se da por el auge del petróleo en los emergentes mercados internacionales y las políticas económicas de Gobierno en los últimos años, entre algunos ejemplos se puede indicar a Holcim Ecuador S. A. facturó ventas por USD 851 millones; Corporación EL Rosado USD 1.489 millones, Industria Pronaca USD 1.655 millones; Constructora Herdoíza Crespo, USD 371 millones; Constructora Hidalgo e Hidalgo, USD 491 millones; siendo Corporación La Favorita quien supera en monto de facturación de ventas en el 2016 con un total de USD 2.508 millones, entre otras.

1.3.2 Grupos económicos incorporados en el año 2017

En el 2017 se han incorporado 25 nuevos grupos económicos, sumando un total de 215 grupos económicos. Es necesario mencionar que 53 grupos mantienen su presión fiscal de impuesto a la renta superior al 3%. (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, 2017)

A continuación, se presenta detalle de los nuevos grupos económicos incorporados en el 2017; total de ingresos, impuesto a la renta causado, total recaudado y presión fiscal de impuesto a la renta en el año 2016.

Tabla 1. Grupos económicos incorporados en el año 2017

Nombre Grupo Económico (*)	Total Ingresos 2016	Impuesto a la Renta Causado 2016	Impuesto a la Renta Recaudado 2016	Presión fiscal
CONTINENTAL TIRE ANDINA	262.127.946	3.970.331	4.419.457	1,51%
TELCONET	179.580.124	8.362.461	1.721.253	4,66%
OMARSA	281.164.951	2.153.644	4.162.860	0,77%
PROMARISCO	237.038.128	2.097.896	3.636.882	0,89%
TEOJAMA COMERCIAL	98.768.017	4.518.820	2.685.566	4,58%
MULTICINES	116.606.757	2.833.197	3.926.601	2,43%
ETAFASHION (RM, ETALI)	119.154.604	1.416.398	2.586.625	1,19%
PYDACO	150.164.609	1.565.972	2.500.387	1,04%
SEGUROS CONFIANZA	59.784.643	1.342.091	4.210.270	2,24%
DIGITAL PHOTO EXPRESS	62.729.577	2.010.157	992.145	3,20%
PROVEFRUT	97.172.315	1.219.156	1.495.151	1,25%
FORTIDEX	83.093.521	825.722	952.860	0,99%
INTEGRACIÓN AVÍCOLA ORO	87.549.151	1.421.058	1.011.547	1,62%
LIBERTY SEGUROS	72.601.703	657.772	2.802.018	0,91%
CRIDESA	59.454.674	2.872.940	6.598.663	4,83%
FERREMUNDO	72.592.675	956.256	957.184	1,32%
TÉCNICA GENERAL DE CONSTRUCCIONES	38.643.797	1.101.793	1.161.231	2,85%
OTELO & FABELL	46.556.673	1.562.570	809.056	3,36%
HIVIMAR	44.927.831	1.690.194	560.805	3,76%
MMR GROUP	39.242.790	423.153	4.077.637	1,08%
TRANSFERUNION	32.393.399	2.206.008	2.774.648	6,81%
INMOBILIARIA Y REPRESENTACIONES LEO	4.991.740	385.266	919.129	7,72%
ALIMEC	25.430.347	781.712	935.466	3,07%
CAMPO PUMA ORIENTE	10.836.191	0	145.061	0,00%
ENAP SIPETROL	0	0	19.849	0,00%

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Boletín de prensa No. NAC-COM-17-0057, 2017

De los 25 grupos incorporados; CRIDESA es la empresa que logro una mayor recaudación de impuesto a la renta en el 2016, con una presión fiscal del 4,83% (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, 2017).

Cabe destacar que el grupo que pago más impuestos en el 2016 fue la empresa Continental Tire Andina (USD\$13,037,887), que desde noviembre del año pasado exporta sus productos a Estados Unidos, con lo cual sus exportaciones totales generan alrededor de \$ 60 millones anuales, y llegan a países como Venezuela, Colombia, Perú, Bolivia y Chile (EL TELEGRAFO, 2017).

Gráfico 5 Nuevos Grupos Económicos

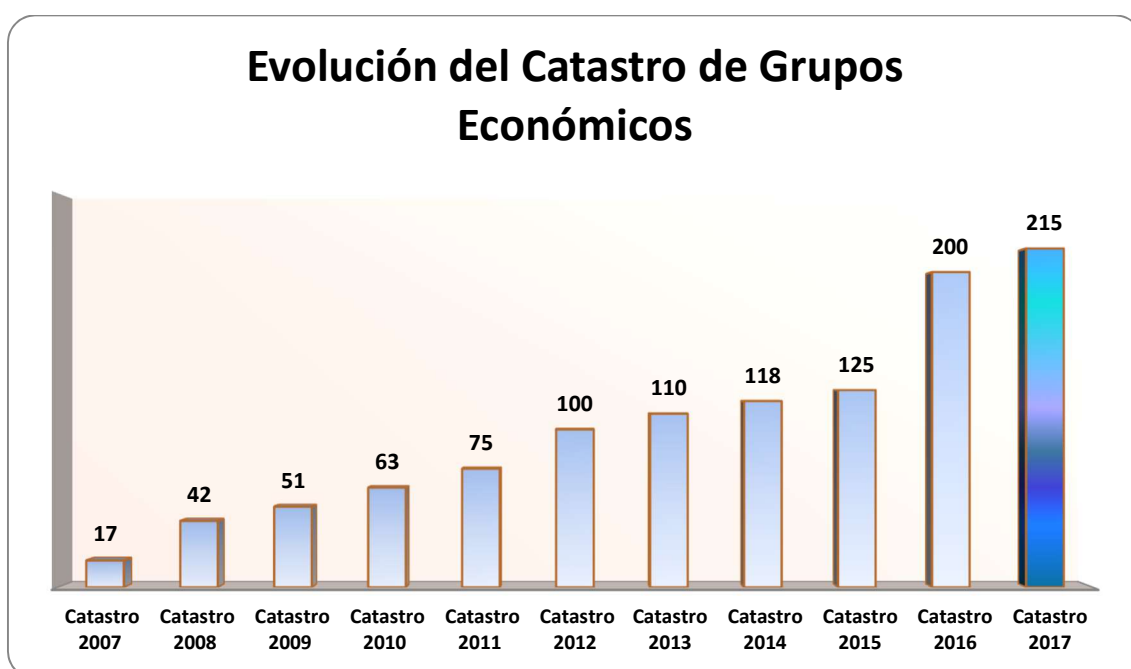


Fuente: Servicio de Rentas Internas. Boletín de prensa No. NAC-COM-17-0057, 2017

1.3.3 Aspectos económicos

Desde el año 2007, el SRI (Servicio de Rentas Internas) se encuentra analizando a los grandes grupos económicos del Ecuador, mismos que van creciendo sorprendentemente año a año. En la actualidad 215 grupos representando un crecimiento en la parte económica, además del logro de las empresas al incorporarse como un solo grupo empresarial y así mejorar su situación económica.

Gráfico 6 Evolución catastro Grupos Económicos



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Catastro de Grupos Económicos y su Evolución durante los últimos 10 años.

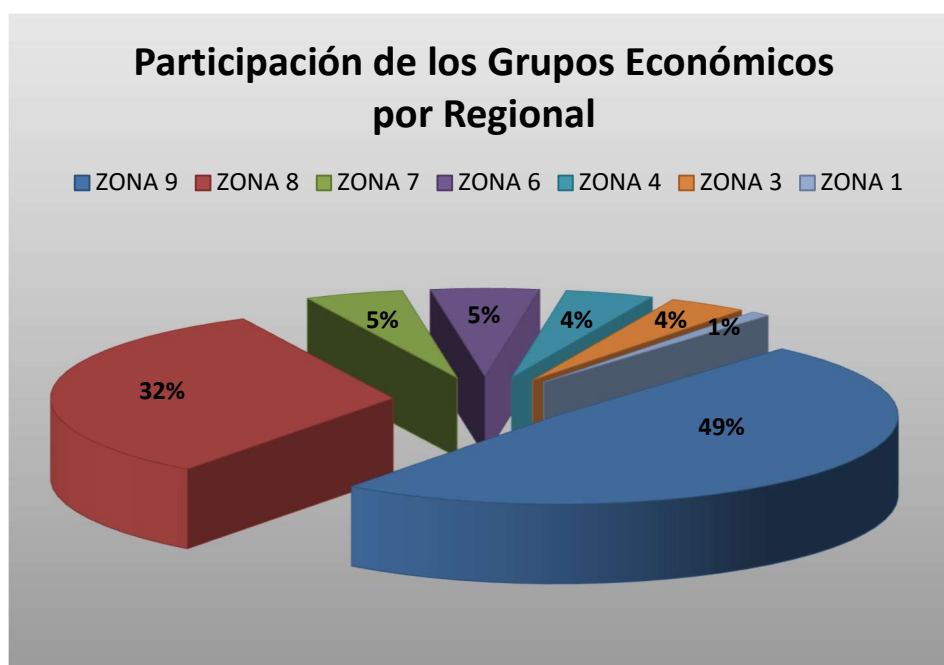
De acuerdo a la revista Ekos (2010) para el año 2006 se mantenían alrededor de 62 grupos económicos donde sus ventas alcanzaron los \$17.083 millones, que representa el 36,5 % del Producto Interno Bruto (PIB) (EKOS, 2010).

De acuerdo a lo que se indica el Servicio de Rentas Internas para el año 2016 los grupos económicos tuvieron ingresos por \$ 57.993 millones esto equivale al 59,3% del PIB. El número de integrantes domiciliados en paraísos fiscales es de 438 y el

número de integrantes y empresas offshore relacionados con el grupo económico registrados en Panama papers es de 313. En el periodo 2006-2015, hubo una mayor concentración de la producción e ingresos. (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, 2017)

Para poder analizar los puntos principales productivos del país, se dividió al Ecuador en regiones, en donde se determina que la región norte del país es la zona de mayor crecimiento.

Gráfico 7 Participación de Grupos Económicos por Región



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Catastro de Grupos Económicos y su Evolución durante los últimos 10 años.

Mediante este gráfico se puede analizar que en los sectores donde se encuentran las ciudades de Guayaquil y Quito (Norte y Litoral Sur), se tiene el 81% de los grupos empresariales; y si se considera el sector donde se ubica la ciudad de Cuenca (Austro) el porcentaje incrementa a un 86% de los grupos económicos.

Tabla 2 Evolución de Catastro de Grupos Económicos

Evolución del Catastro de Grupos Económicos (Período 2007 - 2017)

Zonas	Provincia	Catastro 2007	Catastro 2008	Catastro 2009	Catastro 2010	Catastro 2011	Catastro 2012	Catastro 2013	Catastro 2014	Catastro 2015	Catastro 2016	Catastro 2017
ZONA 9	Pichincha	5	16	18	22	27	37	44	45	46	99	105
ZONA 8	Guayas	9	16	18	21	26	36	37	40	41	61	70
ZONA 7	Loja	1	2	3	4	4	6	7	7	9	9	10
ZONA 6	Azuay	2	5	5	7	8	9	9	9	10	11	11
ZONA 4	Manabí	0	1	3	4	5	6	7	8	9	9	9
ZONA 3	Tungurahua	0	2	4	5	5	6	6	7	8	8	8
ZONA 1	Imbabura	0	0	0	0	0	0	0	2	2	3	2
TOTAL		17	42	51	63	75	100	110	118	125	200	215

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2017. Catastro de Grupos Económicos y su Evolución durante los últimos 10 años.

A continuación, se detalla los 3 mayores grupos económicos que se integraron por año:

Principales 3 grupos que se integran por año

Tabla 3 Principales 3 grupos que se integran por año

Año	1	2	3
2008	HOLDINGDINE S.A. CORPORACIÓN INDUSTRIAL Y COMERCIAL (A.N.D.E.C., DINE, HOTEL MARRIOTT, FABRILFAME)	BANCO DE GUAYAQUIL (CORPORACIÓN MULTIBG, PROMOQUIL)	PRODUBANCO (BANCO PROMERICA, SERVIPAGOS)
2009	MARATHON SPORTS (EQUINOX, MEDEPORT, ALLEGRO ECUADOR, INVESTA, FIBRAN, MILDEPORTES)	KFC (GUS, AMERICAN DELI, TROPICBURGER, EL ESPAÑOL, BASKIN ROBBINS, CINABON, CAFÉ VALDEZ)	EUROFISH (PESQUERA ATUNES DEL PACÍFICO, TRANSMARINA, IBEROPESCA, TADEL, ELVAYKA, TUNAFLEET)
2010	HOLDING GRUPO DIFARE (DIFARE, DIBIENES, DYVENPRO, WILENY, ARTISFARMA)	CORPORACIÓN MARESA HOLDING (MARESA, MAZMOTORS, COMERCIAL ORGU, AVIS REST A CAR)	EXPALSA (GISIS, ECUACULTIVOS, EXPORMEKSA, PLUMONT, CONSAVE)
2011	QUICENTRO SHOPPING (DELLAIR SERVICES, SAN LUIS SHOPPING, GRANADOS PLAZA, QUICENTRO SHOPPING SUR, DK MANAGEMENT)	ALMACENES LA GAMA (VIAPCOM, MALL EL FORTIN, ASANTCORP, FLORDHARI, PARRAGUESA, MOTOINDUSTRIA)	SONGA (NATURISTA, NORLON JWT, LANGOSTINO, RIONILSA, CAMARONERA AGROMARINA, MINDSHARE DEL ECUADOR)
2012	OCP ECUADOR (ANDES PETROLEUM, CONSORCIO B-16, OVERSEAS PETROLEUM AND INVESTMENT CORPORATION, REPSOL, SONOPEC SERVICE)	SOCIEDAD AGRÍCOLA E INDUSTRIAL SAN CARLOS (PAPELERA NACIONAL, IVERSANCARLOS, SODERAL, INTERCIA, PREDIMASAS)	NÉSTLE (ECUAJUGOS SA, INDUSTRIAL SURINDU)
2013	ARCA ECUADOR (EMPRORO, CONGASEOSAS, INDEGA, EMPROSUR, EMPROCEN)	ECUAQUÍMICA (CONAUTO, SWISSOIL, FARMAGRO, QUICORNAC)	AYAS (AUTOMOTORES Y ANEXOS, AUTOMOTORES DEL VALLE VALLEMOTROS, MYSTICFLOWERS, INMOBILIARIA DE LAS MAGNOLÍAS)
2014	COMANDATO (EMPAGRAM, SKYVEST, AGRÍCOLA BATAN, TELBEC)	QUIFATEX (VANTTIVE, QSI)	GRUPO TV CABLE (SURATAL, SETEL)
2015	BANCO PICHINCHA (DINERS CLUB, BANCO GENERAL RUMIÑAHUI, BANCO DE LOJA, AIG-METROPOLITANA, BANCO DE LOJA, INTERDIN)	ALMACENES JUAN ELJURI (BANCO DEL AUSTRO, AEKIA, NEOHYUNDAI, AYMESA, KIA MOTORS)	CORPORACIÓN FAVORITA (COMERCIAL KIWY, SUKASA, FLEXIPLAST, TVENTAS, POFASA, INVEDE, BEBEMUNDO, ECUASTOCK, ENERMEX, AGROPESA, MAXIPAN, IMPORPOINT, TRACKLINK)
2016	SCHLUMBERGER DEL ECUADOR (CONSORCIO SHUSHUFINDI, SHAYA ECUADOR, PARDALISERVICES, SCHLUMBERGER SURENCO)	BANCO BOLIVARIANO C.A. (SASETAF, DESINVEST, ACERO COMERCIAL ECUATORIANO, ACEROSCOM, REDWOOD SERVICIOS)	MOVISTAR (TELEXIUS, FIDEICOMISO TEF, TWIS ECUADOR, TFEC)
2017	CRIDESA (DISTRIBUIDORA ECUATORIANA, INMOBILIARIA GÉMINIS)	CONTINENTAL TIRE ANDINA (NATIONALTIRE EXPERTS, TEDASA, TECNIGUAY, SEGURILLANTA, ANDUJAR, TECNILLANTA)	OMARSA (FIDEICOMISO SOLAR 88, AQUAPRO, HEROLD)

Fuente: Servicio de Rentas Internas, Catastro de Grupos Económicos y su Evolución durante los últimos 10 años.

1.3.4 Aspecto financiero

Dentro del aspecto financiero en lo referente a grupos económicos se debe tener en cuenta si existe influencia significativa, de acuerdo a lo que se indica en la NIC 28 Art.7 donde se explica que al tener la posibilidad de intervenir en las decisiones de la política financiera y de las operaciones de la misma. Por lo que se explica que el inversionista tiene poder de voto si tiene un 20% o más del mismo este tendrá influencia significativa a nivel empresarial y esto se evidencia por lo siguiente:

- Representación en el Consejo de Administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada,
- Participación en los procesos de fijación de políticas entre los que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones,
- Transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada,
- Intercambio de personal directivo o,
- Suministro de información técnica esencial

Se puede indicar luego de la revisión de las diferentes transacciones que se pueden ejecutar entre partes relacionadas, que estas pueden afectar totalmente la presentación de la situación financiera a nivel empresarial tanto en los resultados de las operaciones, así como en los cambios de la posición financiera de una entidad o empresa, es por ello fundamental que todas las transacciones sean transparentes de esta forma se podrá mejorar el análisis de los estados financieros.

Se indica que toda transacción significativa que se ha dado tanto a nivel individual o en grupo con las denominadas partes relacionadas deben ser clarificadas tomando en cuenta

el cuerpo de los estados financieros y también en las notas explicativas la cual debe estar indicando lo siguiente:

El importe de los saldos por cobrar o también los que están por pagar a entidades o personas relacionadas y cuando esta no es evidente tanto en la forma en los términos, así como en los pagos.

1.3.5 Aspectos sociales

Si bien los grupos económicos que se encuentran en un país son importantes surgen preguntas en torno al tema, ¿si estos grupos son unos parásitos o son un modelo a seguir? Es por ello que la respuesta varía de acuerdo al tipo de país y al grupo económico, y si bien para dar una respuesta adecuada se requiere realizar un balance tomando en cuenta los aspectos en donde los grupos permiten el desarrollo y aquellos que afectan de forma negativa con esto se definen políticas públicas y que son coherentes con el bienestar de la sociedad.

En referencia a ello en esta investigación se demuestra lo fugaz del efecto que tienen los grupos económicos en la economía ecuatoriana esto determina una verdadera disyuntiva entre quienes están aplicando la política y quienes reciben dicha política pública

Es menester indicar que la labor regulatoria que se da en el Estado permite influenciar de forma decisiva en como un país se puede beneficiar de la actividad de estos grupos y estos a su vez se deben adaptar a las nuevas regulaciones en el ámbito social.

1.3.6 Aspectos tributarios

Se puede determinar que se evidencia una línea de investigación que relaciona los grupos que surgen en base a una estrategia lo que les posibilita evadir y eludir los impuestos, así como abusar del poder de mercado que tienen.

Si bien en el Ecuador existe una visión particular sobre los grupos económicos que permite la inclusión a las teorías sobre el efecto negativo que se da en el país, es así que se tiene conceptos mediáticos como el fisco pone atención a grupos económicos, por lo que se ha puesto la mira en estos de forma mediática, adicional por su histórica vinculación a la banca y también al sector político. Es sin embargo prudente mencionar que no existen o es muy escasa la investigación o estudios rigurosos que permitan sustentar estas ideas y que permitan favorecer el desarrollo de grupos económicos en el país.

Es indudable que existe mucha importancia que se da en base a estas estructuras para la economía del país y también para su desarrollo. Se puede indicar un ejemplo dado por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, SEMPLADES (2010) para el año 2009 en donde los ingresos que resultan de los grupos económicos se encontraban en 41,1% del Producto Interno Bruto, y en referencia al Impuesto a la Renta este estaba en el 21,1% que corresponde a la recaudación total.

Es por ello que es justificable para realizar un correcto diseño de la política pública que sea de mejor control tanto a nivel tributario como desde el punto de vista de la política industrial, con lo cual se podrá potencia un verdadero desarrollo con igualdad.

1.3.7 Aspecto Jurídico

Dentro Del aspecto Jurídico en referencia al grupo de empresas resultantes del crecimiento, constituyen una sola entidad económica, pero desde el aspecto legal no integran una unidad jurídica, esto quiere decir que al existir una unión de empresas estas conforman un grupo económico pero que no es visto como una unidad jurídica. Pero para efectos de información contable y decisiones financieras se debe ver al grupo como una unidad la cual deberá responder a las Normas de Información financiera.

Los grupos económicos poseen independencia jurídica de las empresas que integran el grupo, por cuanto cada una de ellas tiene personalidad jurídica propia.

Se indica también que los grupos de empresas ante la jurisprudencia social se supeditan la noción que se tiene de grupo a los efectos de la aplicación de la ley en que se insertan.

Se puede decir que esta visión de grupo de empresas representa cierta inseguridad jurídica y que con el tiempo se puede adaptar a las concretas finalidades que persigue cada empresa individualmente.

1.3.8 Aspecto Ambiental

Se puede indicar que el tema ambiental es de importancia en la época actual en los grupos económicos privados, se puede analizar porque los grupos económicos centroamericanos han adoptado ya las debidas estrategias ambientales dentro de las actividades de sus negocios.

De acuerdo al Gerente de Operaciones del Grupo Roble Roberto Carballo (2011) el interés que existe por conservar el medio ambiente permite el cambio de los entornos empresariales, donde los clientes son altamente respetuosos en los productos y servicios y del cuidado del medio ambiente en particular, por lo que siempre están exigiendo a los grupos empresariales el mantener las operaciones sostenibles. (López & Valverde Chaves, 2013)

También los gobiernos emiten directrices empresariales en referencia al cuidado del medio ambiente para lo cual este emite instrumentos públicos que serán utilizados en la denominada política ambiental donde se emiten tanto leyes como reglamentos que permiten

modificar el comportamiento de los diversos agentes económicos en lo referente a emisiones de gases o también las descargas al medioambiente. (López & Valverde Chaves, 2013)

Se puede concluir que los grupos económicos están entendiendo que si no se tiene una política de gestión ambiental adecuada esto a futuro será una amenaza para el crecimiento económico y el bienestar de la población. De acuerdo a lo que manifiesta Artavia donde la definición del plan de acción y las estrategias de las empresas, el balance ambiental son un elemento clave que permitirá el desarrollo sostenible, donde constan las siguientes áreas: la conservación inter generacional del ambiente, el manejo y uso sostenible de la biodiversidad, la administración de los recursos críticos, la ecoeficiencia y los cambios en los sistemas de medición. (López & Valverde Chaves, 2013)

1.4 Precios de Transferencia

Cuando se trata de precios de transferencia hablamos de los precios pactados entre empresas asociadas para realizar transacciones de compra y/o venta de bienes y/o servicios. En este punto es importante resaltar la definición de partes relacionadas que constituyen aquellas donde una persona natural o jurídica se encuentra en participación de manera directa o indirecta en la dirección, administración, control o el capital de estas. Por ello la administración tributaria pone énfasis en el cumplimiento de obligaciones formales para un mejor control de este segmento de contribuyentes.

Estas operaciones pueden incluir la transferencia de bienes tangibles, intangibles, la prestación de servicios, la concesión de préstamos, entre otras. (Servicio de Rentas Internas, 2017)

El 29 de diciembre del 2007 se publica en R.O. Suplemento 242, a través de la promulgación de la Ley para la Equidad Tributaria, que incluye este nuevo concepto en su Artículo innumerado primero después del Art 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, 2004)

Art. (...). - Precios de Transferencia.- (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Las directrices de la OCDE lo definen como: “Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011)

En lo que se refiere a precios de transferencia, la normativa ecuatoriana adopta el concepto de principio de plena competencia en el artículo innumerado segundo después del Artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Art. (...). - Principio de plena competencia. (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). - El principio de plena competencia exige que las condiciones pactadas entre partes relacionadas que influyan en el precio de la transacción sean similares a las condiciones pactadas entre partes independientes.

Este principio constituye la regla orientadora básica de la tributación de los precios de transferencia a nivel internacional siendo un estándar comúnmente admitido. Las regulaciones reconocidas en Ecuador y el mundo siguen los modelos o guías establecidas por La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

El párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE declara el principio de plena competencia al tiempo que fundamenta el régimen de precios de transferencia. Dicha norma indica lo siguiente:

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

La normativa ecuatoriana establece principios que permiten identificar si se perjudicó impositivamente a la administración tributaria y permite corregirlos a través de ajustes; sin embargo, no plantea supuestos en casos de ajustes a favor del contribuyente.

Conforme la resolución NAC-DGERCGC15-00000455 del 27 de mayo del 2015, los sujetos pasivos del Impuesto a la renta que hayan realizado operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a \$15,000.000 dólares americanos, durante un mismo ejercicio fiscal, deberán presentar el informe integral de precios de transferencia; y quienes hayan realizado operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a \$3,000,000 de dólares americanos, durante un mismo ejercicio fiscal, se verán obligados a presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.

El incumplimiento de la obligación de presentar el IIPT contempla severas sanciones a los contribuyentes.

1.4.1 Obligaciones formales:

Controles efectuados por el Servicio de Rentas Internas

- Llenado de casilleros informativos en formulario 101 de Impuesto a la Renta
- Presentación de Anexo de Operaciones por Partes Relacionadas
- Presentación de Informe Integral de Precios de Transferencia

1.4.2 Exención de Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia.

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

1.4.3 Criterios para determinar si las operaciones son comparables.

Los criterios de comparabilidad que los contribuyentes deben aplicar al analizar sus transacciones con partes relacionadas se establecen según lo señalado en el Artículo 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; en donde se considera que las operaciones son comparables cuando sus características económicas relevantes no presentan diferencias que afecten al valor o precio.

Este análisis puede ser muy complejo, dependiendo de la dificultad para encontrar los comparables que presenten características similares; sin embargo, uno de los criterios fundamentales de comparabilidad indica que las diferencias encontradas no deben afectar sustancialmente al precio o a la utilidad como elementos de análisis.

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

A continuación, se detallan varios elementos para determinar si las operaciones son comparables, conforme Numeral 1 del tercer artículo innumerado ubicado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI):

1. Características de los bienes y servicios, Prestación de servicios, Uso, goce o enajenación de bienes tangibles, Concesión de la explotación o transmisión de un bien tangible, Enajenación de acciones, y Operaciones de financiamiento.

2. 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. Términos Contractuales, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes

4. 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. Estrategias de Negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

Características De Bienes y Servicios.

En lo referente a las características de los bienes y servicios se debe considerar lo siguiente:

- a. Para bienes tangibles:
 - Características físicas;
 - Cualidades;
 - Fiabilidad;
 - Acceso en el mercado;
 - Volumen de oferta y demanda.
- b. Para la prestación de servicios:
 - Elementos o naturaleza del servicio;
 - Experiencia;
 - Conocimiento Técnico;
 - Alcance del Servicio.
- c. Para la explotación o transferencia de un intangible:
 - Forma de operación; concesión o venta
 - Tipo de activo;
 - Duración;
 - Grado de protección
 - Beneficios
- d. En la enajenación de acciones:
 - Capital contable;
 - Patrimonio;
 - Valor Presente o flujo de efectivo de las utilidades;
 - Cotización bursátil;
 - Condiciones del Mercado bursátil.
- e. Operaciones de Financiamiento:
 - Monto del capital;
 - Plazo;
 - Garantías;
 - Tasa de interés;
 - Esencia económica;
 - Situación del mercado.

Análisis funcional.

Una vez determinadas las características de los bienes y servicios que se transfieren entre partes relacionadas se debe realizar el análisis funcional de la Sociedad o de la Persona Natural, esto con la finalidad de identificar:

- Funciones realizadas;
- Riesgos asumidos;
- Activos utilizados.

Con esto podremos identificar una realidad económica del ente analizado.

El análisis tiene su inicio en el punto anterior, en la concepción del bien o servicio y debe llegar hasta la venta a una parte independiente.

Se debe incluir, entre otros, las siguientes actividades:

- Investigación y Desarrollo;
- Diseño e Ingeniería;
- Manufactura y Procesos;
- Extracción y ensamblaje;
- Marketing y distribución;
- Procesos de apoyo;
- Servicios Complementarios.

En lo referente a los riesgos tenemos los siguientes:

- Operativo (De cada industria y negocio)
- Cambiario;
- Mercado;
- Inventarios;
- Activos;
- Crédito;
- Garantía;
- Intangibles;
- Financieros; y
- De País.

Esto nos permitirá conocer en su integridad a la Empresa o Persona Natural y por consiguiente:

- Elección de la parte examinada;
- Determinación Comparables;
- Método aplicable para la operación u operaciones.

Conjuntamente con el análisis funcional es importante considerar 3 elementos dentro del Estudio, éstos son:

- Términos Contractuales
- Circunstancias Económicas
- Estrategia de Negocio

Estos elementos podrían tener una relevancia al momento de la determinación de los precios o del valor de los bienes y servicios.

Análisis documental.

El Análisis Documental consiste en la recopilación de toda la información referente a las partes relacionadas y las operaciones con las mismas, que permitan crear la evidencia suficiente y necesaria para documentar adecuadamente los análisis funcional y económico.

Dentro de estos documentos tenemos los siguientes:

1. De las Operaciones,
 - Facturas;
 - Órdenes de Compra o Venta;
 - Cotizaciones recibidas o enviadas;
 - Contratos o convenios;
 - Acuerdo entre las partes.

2. De las partes,
 - Estados Financieros;
 - Declaración de Impuestos;
 - Informes de Auditoría;

- Informes de Cumplimiento Tributario;

3. Del Mercado,

- Reportes del Banco Central;
- Bases de datos Locales e Internacionales;
- Información de cámaras, gremios o asociaciones;
- Otras fuentes oficiales.

Análisis del sector.

El análisis del sector muestra una perspectiva global sobre la situación del segmento de mercado al cual pertenece la compañía que se está analizando. Dentro de este análisis se muestra información relevante de todo lo que compone el mercado, su nivel de aportación a la economía del país, principales agentes de crecimiento o decrecimiento, entre otros aspectos.

Análisis económico.

El Análisis Económico lo dividimos en tres sub-etapas:

- Ajustes económicos;
- Aplicación de métodos;
- Cálculos estadísticos;

Ajustes Económicos

Los ajustes económicos consisten en modificaciones de orden financiero u operativo que se efectúan sobre las operaciones o personas escogidas como comparables, con la finalidad de encontrar comparables más exactos y determinar con menor grado de variación los rangos de precios de mercado.

Dentro de los ajustes económicos podemos encontrar varios tipos que nos permiten igualar las operaciones.

Por ejemplo: si nuestra compañía cuenta con un agente de ventas en el exterior con una oficina y dentro de los comparables no existen compañías que posean una oficina similar, debemos seguir el procedimiento siguiente:

- Determinar cuál es la utilidad que brinda tener la oficina localizada en el exterior. (Análisis Funcional)
- Cuantificar los costos de instalación y mantenimiento de esta oficina. (Análisis Funcional)
- Incorporar los costos de instalación y mantenimiento a las operaciones comparables.

De esta forma, el análisis y comparación serán más acertados y se podrán derivar conclusiones más acertadas.

Aplicación de métodos;

Conforme lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno existen 6 métodos para la aplicación del Principio de Plena Competencia, éstos están divididos en 2 tipos de acuerdo a las directrices dictadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico(OCDE):

- Tradicionales
- Basados en Utilidades

Estos métodos permiten “...*determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia.*” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011)

Los métodos aplicables de acuerdo con la legislación ecuatoriana son los siguientes:

- Método del Precio Comparable no Controlado.

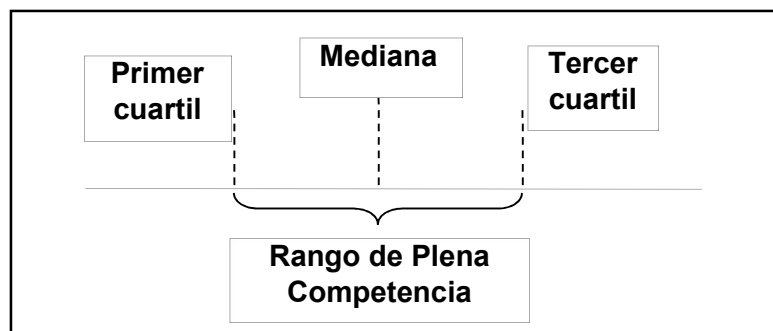
- Método del Precio de Reventa.
- Método del Costo Adicionado.
- Método de Distribución de Utilidades.
- Método Residual de Distribución de Utilidades.
- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Cálculos Estadísticos;

El siguiente cuadro nos sirve para entender el método que vamos a usar y en que consiste el principio de plena competencia.

Gráfico 8 Principio de Plena Competencia

Representación gráfica del principio de plena competencia



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Como es de esperarse, el Principio de Plena Competencia hace referencia a un Rango, mas no a un valor fijo, en donde el margen de tolerancia lo constituye el primer y tercer cuartil.

Estos cuartiles son obtenidos de la comparación entre el ente analizado y sus comparables en el mercado. Para efectos de nuestro estudio, compararemos los valores de los DUI que sustentan las importaciones realizadas por la empresa analizada y sus comparables.

Capítulo II

Análisis de los Criterios establecidos en la legislación interna sobre Partes Relacionadas

La definición de “Partes Relacionadas” dentro de la normativa tributaria ecuatoriana aparece a partir del año 2007; en donde, la Ley de Régimen Tributario Interno fue objeto de una reforma importante con la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria, publicada mediante R.O. 242 del 29 de diciembre del 2007 con vigencia a partir de enero 2008.

El concepto de Partes Relacionadas o vinculación, hoy en día es fundamental para definir si las partes han participado en la transacción sometidas al mismo poder de dominio.

De acuerdo a la legislación interna se determina el concepto de partes relacionadas, de acuerdo con el artículo innumerado después del 4, de la Ley de Régimen Tributario Interno:

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

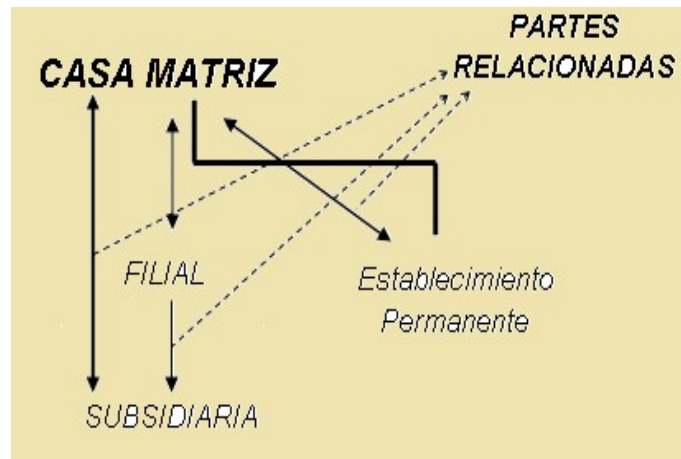
Casos de vinculación.

En la normativa tributaria no se plantean conceptos de dirección, administración y control; sin embargo, en el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario interno se citan los ejemplos que se encuentran inmersos en dichos conceptos.

A continuación se presentan varios casos de vinculación o relación entre partes relacionadas.

CASO No. 1 Sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes:

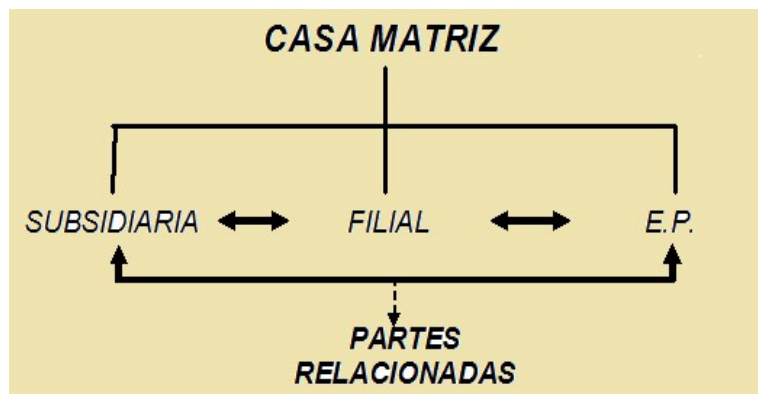
Gráfico 9 CASO 1 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 2 Las sociedades filiales, subsidiaria o establecimientos permanentes, entre sí.

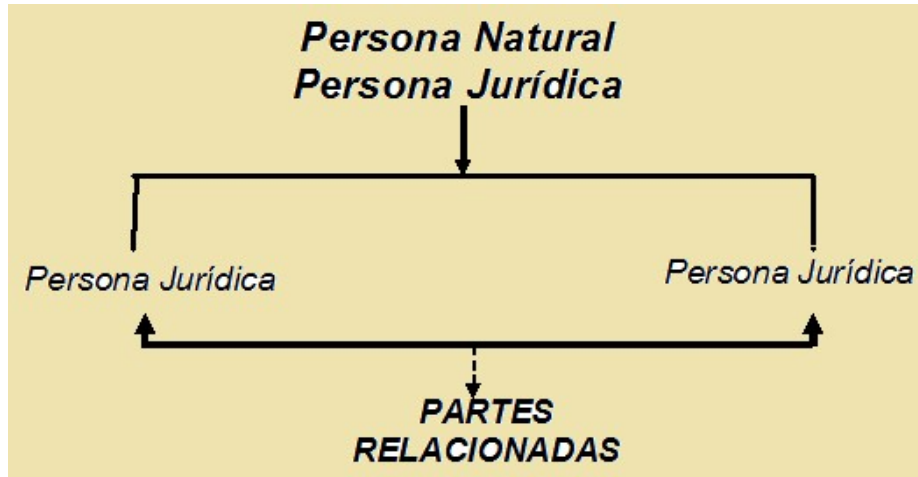
Gráfico 10 CASO 2 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 3 Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en dirección, administración, control o capital.

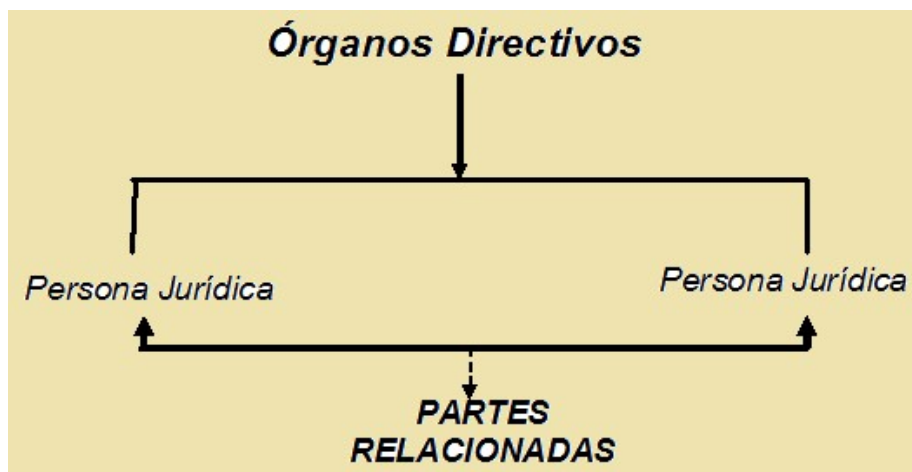
Gráfico 11 CASO 3 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 4 Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

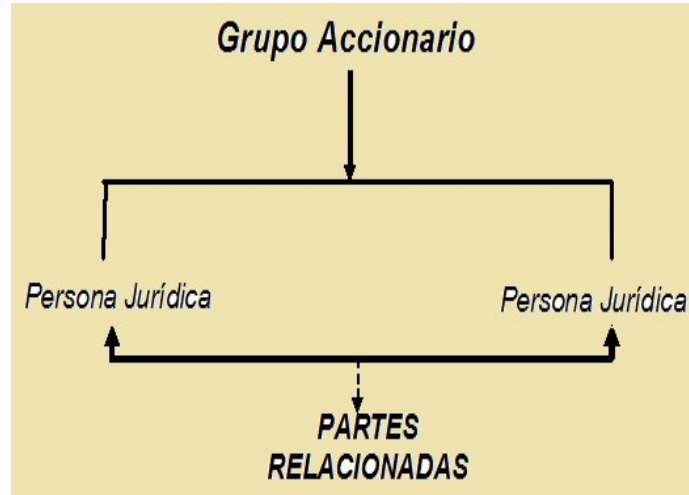
Gráfico 12 CASO 4 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 5 Las partes, en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe indistintamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Gráfico 13 CASO 5 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 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.

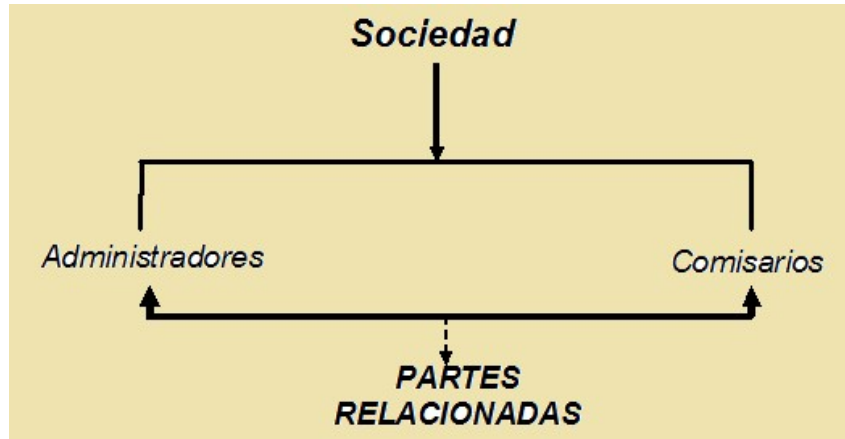
Gráfico 14 CASO 6 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 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.

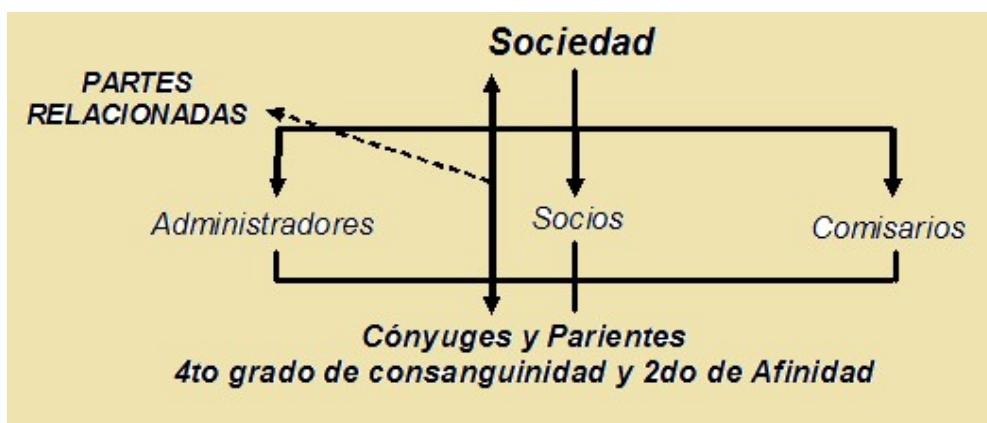
Gráfico 15 CASO 7 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 8 Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los socios, directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

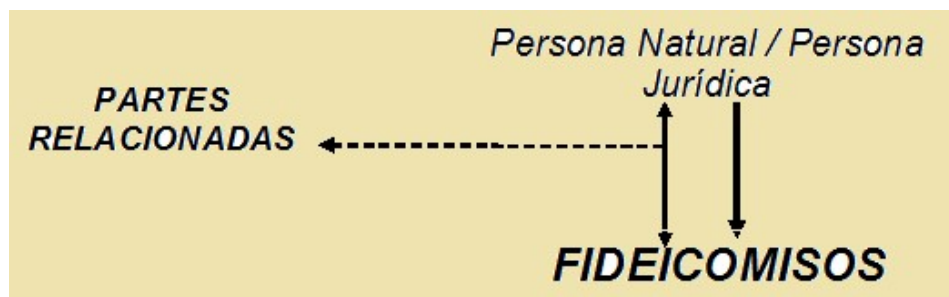
Gráfico 16 CASO 8 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO No. 9 Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Gráfico 17 CASO 9 Partes Relacionadas



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De acuerdo al numeral 8 del artículo innumerado después del Artículo 4 (CASO No. 8); la norma establece la vinculación por concepto de la relación de afinidad o consanguinidad, conforme lo siguiente:

“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”.

Con respecto a este criterio; en los artículos 22 y 23 del Código Civil, se explica sobre los grados de consanguinidad, que están inmersos en esta normativa:

Art. 22.- Los grados de consanguinidad entre dos personas se cuentan por el número de generaciones. Así, el nieto está en segundo grado de consanguinidad con el abuelo; y dos primos hermanos, en cuarto grado de consanguinidad entre sí.

Cuando una de las dos personas es ascendiente de la otra, la consanguinidad es en línea recta; y cuando las dos personas proceden de un ascendiente común, y una de ellas no es ascendiente de la otra, la consanguinidad es en línea colateral o transversal.

Art. 23.- Afinidad es el parentesco que existe entre una persona que está o ha estado casada y los consanguíneos de su marido o mujer, o bien, entre uno de los padres de un hijo y los consanguíneos del otro progenitor.

La línea y grado de afinidad entre dos personas se determina por la línea y grado de consanguinidad respectivos; así, entre suegros y yernos hay línea recta o directa de afinidad en primer grado, y entre cuñados, línea colateral de afinidad en segundo grado.

Los parentescos en los que existiría relación por consanguinidad son los siguientes:

- Primer Grado de Consanguinidad:
 - Padres
 - Hijos
- Segundo Grado de Consanguinidad:
 - Abuelos.
 - Nietos.
 - Hermanos
- Tercer Grado de Consanguinidad:
 - Bisabuelos.
 - Bisnietos.
 - Tíos.
 - Sobrinos
- Cuarto Grado de Consanguinidad:
 - Tatarabuelos.
 - Tataranietos.
 - Primos.
 - Hijos de sobrinos.

Los parentescos en los que existiría relación por afinidad son los siguientes:

- Primer Grado de Afinidad:
 - Padres de la pareja.
- Segundo Grado de Afinidad:
 - Hermanos de la pareja.

Cabe mencionar que en el párrafo 4to, del artículo innumerado después del artículo 4to., de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que *“Para establecer alguna relación o vinculación entre los contribuyentes; la Administración Tributaria atenderá de manera general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades; los tenedores de capital, la actividad efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.*

En el párrafo 5to. y 6to., del Artículo innumerado después del 4to; de la Ley de Régimen Tributario Interno, se indica lo siguiente:

“También se consideran partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”.

“Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento”.

Lo que se indica en los párrafos descritos, es que la legislación ecuatoriana permite a la Administración Tributaria establecer por presunción que existen partes relacionadas cuando las transacciones no se ajusten al Principio de Plena Competencia.

Además, serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas acorde con la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.

Si se toma en cuenta por el nivel de importancia los casos más importantes sobre vinculación establecidos conforme el Art. 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, mencionado anteriormente; se encuentran relacionados con los criterios fundamentales que se detallan a continuación:

- Dirección y Administración
- Control
- Capital
- Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Preferentes
- Operaciones que no cumplan el principio de plena competencia
- Grupos Económicos

Criterios para definir Partes Relacionadas:

En materia civil se explican estos conceptos para definir partes relacionadas de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, en referencia a los casos explicados anteriormente.

Dirección y Administración. -

Este tipo de relación se puede establecer cuando:

- Presencia de directivo común
- Poder de decisión (operativo, financiero y comercial)
- Naturaleza y alcance de los acuerdos en los que ejerce ese poder

Control. -

Las empresas multinacionales conformadas por una sociedad matriz o un grupo Holding y sus respectivas sucursales y subsidiarias, en donde la sociedad inversora es conocida como la controladora y las demás que integran el grupo como las controladas.

Esto constituye una influencia dominante, en donde puede existir el control interno (mayoría de votos o mayoría accionaria, E.P.); o control externo (imposición de condiciones económicas)

También puede existir una dependencia funcional por vínculos contractuales.

Capital. –

En el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece el criterio para establecer Partes Relacionadas de acuerdo al Capital.

Nota: Numeral 4 reformado por Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de diciembre del 2014.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

- 1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.*
- 2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.*
- 3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.*
- 4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo*

de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria. Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.

Identificación de Operaciones con Partes Relacionadas

Para determinar si una persona natural o jurídica domiciliada en el Ecuador ha realizado operaciones en el exterior existen las siguientes fuentes de información:

- Estados Financieros de la Compañía
- Estados de cuenta Bancarios locales y del exterior
- Informes de auditoría e informes de las partes relacionadas domiciliadas en el exterior
- Reportes del Banco Central sobre remesas al exterior de divisas.
- Otros Documentos internos o externos

Entre éstos otros documentos se encuentran los documentos aduaneros, los cuales son fundamentales para efecto del estudio que se detalla en éste proyecto. Estos Documentos pueden ser:

- Declaración Aduanera Única (DAU).
- Documento Único de Importación (DUI).
- Formulario Único de Exportación (FUE).

El Concepto de Partes Relacionadas es aplicado también en las Norma Ecuatoriana de Contabilidad, NEC No. 6; en donde se trata de las revelaciones en los Estados Financieros de las transacciones entre la empresa informante y sus partes relacionadas.

En esta norma exponen los conceptos utilizados para comprender la definición de partes relacionadas y los términos que se incluyen:

- *Parte relacionada.* - Se considera que las partes están relacionadas si una de ellas tiene capacidad para controlar a la otra, o para ejercer una influencia importante sobre la otra parte en la toma de decisiones financieras y operativas.
- *Transacciones con partes relacionadas.* - Es una transferencia de recursos o de obligaciones entre partes relacionadas, independientemente de si se carga o no un precio.
- *Control.* - Es la propiedad, directa o indirecta a través de subsidiarias, de más de la mitad de los derechos de voto de una compañía o de interés importante en el poder de voto y en el poder para dirigir, por estatuto o convenio, las políticas financieras y operativas de la administración de la empresa.

Asuntos Importantes sobre Partes Relacionadas

Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y los negocios. Por ejemplo, frecuentemente las empresas realizan partes separadas de sus actividades a través de empresas subsidiarias o asociadas, y adquieren intereses en otras empresas - para propósitos de inversión o por razones comerciales - que son de proporciones tales que la empresa inversionista puede controlar o ejercer una influencia significativa en las decisiones financieras y operativas de la empresa en la que se invierte.

Capítulo III

Análisis Comparado sobre Partes Relacionadas, OCDE y Latinoamérica.

Para ser más objetivos de forma teórica se puede establecer que, los países en desarrollo y en transición así como también los países de la OCDE se encuentran frente a un mismo desafío el cual se da en base a la legislación sobre los precios de transferencia es así que la protección de su base imponible tributaria la cual no dé como resultado la doble imposición o también lo que se denomina inseguridad jurídica lo que no permitiría una correcta inversión extranjera directa así como fallas en el comercio internacional. Cuando se adopta la legislación en referencia a los precios de transferencia esto permite incorporar el principio que establece la libre competencia para lograr el objetivo establecido.

En la Sección 2 de Las directrices de la OCDE se establecen definiciones para determinar la vinculación de las empresas asociadas en los siguientes casos:

1. Dos empresas se consideran asociadas si:

- a) una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa, o
- b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

2. Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando:

- a) posee, directa o indirectamente, más del [50 %] del capital social de la empresa; o
- b) tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa.

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011)

La administración tributaria no deberá establecer o suponer que las relaciones tanto comerciales como financieras entre las diversas empresas asociadas difieren bastante de las efectuadas entre empresas independientes entre ellas indica la OCDE que a las empresas multinacionales les interesa establecer precios de mercado por varias razones, por ejemplo, de esta forma podrán juzgar la actuación de los diversos centros generadores de beneficios. Es decir, que la administración de las empresas que conforman un grupo multinacional se encuentra avocada a obtener beneficios esto se contradice con la fijación de precios que los reduzca. Es por ello que de acuerdo a la OCDE las circunstancias deberán ser tomadas en cuenta por las administraciones tributarias al momento de seleccionar y realizar comprobaciones de precios de transferencia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011)

El punto de vista que hace referencia este documento se da en base al principio de libre competencia, en el que se basa el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio (“Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE”) así también la Convención Modelo de las Naciones Unidas en referencia a la Doble Tributación que se da entre los Países Desarrollados y Países en Desarrollo (“Convención Modelo de la ONU”), es así que al establecer el modelo formulado del mismo por las Directrices de la OCDE que se aplican en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y también en administraciones tributarias (“Directrices de la OCDE que se aplican en materia de precios de transferencia”). Se puede indicar además que la mayoría de países a nivel mundial se encuentran implementadas normas que tienen que ver con los precios de transferencia y este concepto está basado totalmente en el principio de libre competencia. Y que de acuerdo a lo que se indica en el párrafo 3 del Comentario al artículo 9 de la Convención Modelo de la ONU se indica lo siguiente:

“Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y el Grupo de Expertos recomienda que se sigan las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2011)

La forma de alinear las normas internas en materia de precios de transferencia constituye los principios aceptados internacionalmente y que son indicados en las Directrices de la OCDE para que sean aplicables en materia de precios de transferencia los cuales pueden:

- Entregan a los países los instrumentos que necesitan para luchar frente a la transferencia artificial de beneficios los cuales están lejos de la jurisdicción y que es determinada por las empresas multinacionales;
- Entregar a las empresas multinacionales mayor seguridad jurídica frente al tratamiento fiscal que se aplica al país en cuestión;
- Permite minimizar el riesgo de doble injerencia económica;
- Garantizar unas reglas de juego iguales entre países, minimizando el riesgo tanto en la distorsión de los flujos comerciales así como también en la inversión internacional; Si bien el tratado que estipula la doble imposición entre dos países este incluye un artículo el que se encarga de regular las “empresas asociadas” (o su equivalente) redactado en términos similares al artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y de la Convención

Modelo de la ONU, éste analizara e interpretará en referencia con los principios indicados internacionalmente en referencia a los precios de transferencia.

Estos principios fundamentales determinan la normativa que se debe dar en materia de precios de transferencia y que está de acuerdo a la legislación interna de la mayoría de los estados que contratan de acuerdo a las operaciones indicadas en las disposiciones de dicho artículo, es por ello fundamental que la mayoría de países que mantengan una red de tratados de doble imposición y que ellos presenten disposiciones iguales al artículo 9, alineen su legislación interna en materia de precios de transferencia tomando en cuenta los principios que son fijados internacionalmente, de esta forma no existiría inconsistencias que pudieren crear un número de conflictos, más complejos y la solución de los mismos tomaría más tiempo y también se multiplicarían los casos ante las autoridades competentes

Si bien no existiera un tratado de doble imposición aplicable entre dos países, se indica que los tribunales a nivel nacional pueden optar por casi la mayoría de principios que son acordados a nivel internacional lo que les permite interpretar de mejor forma la legislación interna y en especial atención cuando los países no tienen las directrices indicadas sobre la aplicación e interpretación de la normativa interna.

Y es por ello que es preferible no tener diferencia significativa que se pueda dar entre la legislación interna, así como de los principios acordados internacionalmente en lo que tiene que ver con los precios de transferencia. Cuando un país requiere introducir divergencias que son significativas en la legislación interna de su país es preferible se lo pueda realizar de una manera informada y a la vez transparente.

Una parte importante dentro de las actividades de la OCDE en lo que tiene que ver con el área de precios de transferencia se puede dar al establecer un diálogo activo en referencia a la política fiscal con la mayoría de economías que no pertenecen a la OCDE, si se trata de intercambiar diversas experiencias en referencia al desarrollo de las medidas legislativas que de hecho son ajustadas y específicas para los requerimientos de cada país, y que se presentan de acuerdo con los estándares internacionales en la época actual y también que se da por un empleo a nivel gradual de las capacidades administrativas. Es así que la propuesta o el enfoque que se da en esta investigación permite contribuir a enriquecer el dialogo entre países. (Organizacion para la Cooperacion y el Desarrollo Economico (OCDE), 2011)

La mayoría de países que adoptan la legislación en materia de precios de transferencia se basan en el principio de libre competencia y que se basa en enfoques de redacción diferentes. Algunos países son concisos en lo referente a la “legislación primaria” (es decir, en lo referente a la ley), y en el desarrollo se halla recogido en su “legislación secundaria” (como son los, reglamentos, circulares, decretos o actos administrativos similares).

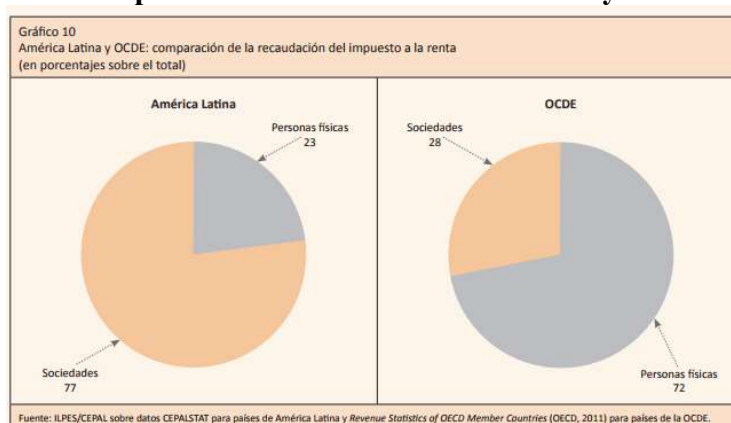
En cambio, otros países adoptan un texto que es mucho más elaborado en la legislación primaria.

Se establece que la redacción del enfoque esta en relación o de acuerdo al sistema jurídico del país que se toma como referencia y en lo particular si se está hablando de un sistema de derecho civil o de un sistema de derecho anglosajón. (common law).

Análisis de criterios sobre Partes Relacionadas.

Es muy importante realizar un profundo análisis a lo que corresponde las partes relacionadas y precios de transferencia tanto lo que determina la OCDE, los criterios que se indica en referencia la Comunidad Andina y lo que se indica por parte de la Legislación Ecuatoriana en referencia a este tipo de operaciones entre empresas.

Gráfico 18 Impuesto a la Renta América Latina y OCDE



Fuente: cedla.org/sites/default/files/revista_fiscal_4_los_sistemas_tributarios_en_america_latina.pdf

Se va a realizar el análisis en referencia a lo que se indica por parte de la OCDE, en donde se establece un acuerdo previo en materia de precios de transferencia que constituye un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia en un determinado periodo de tiempo en las diferentes operaciones que se dan entre las empresas antes de que estén tengan lugar siendo el contribuyente el encargado de iniciar el proceso que conlleva a la negociación entre él y las diferentes empresas asociadas así como también entre una o más de las administraciones tributarias es por ello que se debe tomar como importante el hecho de que las APP tienen como objetivo proporcionar un instrumento adicional a los mecanismos tradicionales aplicados en la normativa administrativa como judicial o también en la mayoría de los tratados que se prestan para solucionar las controversias que en materia de precios de transferencia se dan entre las empresas.

Tabla 4 Definición de Partes Relacionadas

Definición de Partes Relacionadas en Ecuador, la OCDE y Latinoamérica

Definición	Partes Relacionadas	Base Legal
OCDE	Dos empresas se consideran asociadas si: (a) una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa, o (b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.	Centro de Política y Administración Fiscales - Legislación en materia de Precios de Transferencia – Propuesta de Enfoque JUNIO 2011
Ecuador	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 (b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.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...”	Artículo innumerado después del 4, de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI)
Argentina	Que la vinculación quedará configurada cuando una sociedad u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.”.	El artículo agregado a continuación al artículo 15º de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina y Reglamento 1122/01 Ley 27,260
Brasil	Se considera como vinculadas al contribuyente las siguientes partes para propósitos de precios de transferencias: su compañía controladora con domicilio extranjero, su sucursal con domicilio extranjero, el accionista controlador residente o con domicilio extranjero según lo establece la Ley Corporativa, la persona moral con domicilio extranjero que se caracterice como entidad controlada según la Ley Corporativa, la persona moral con domicilio o residencia en el exterior que junto con el contribuyente brasileño tenga interés en el capital de una tercera entidad legal cuya suma los caracterice como los últimos accionistas controladores según la Ley Corporativa	Leyes Nro. 9430 - 9959
Colombia	Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria. Existe subordinación cuando el poder de decisión de una determinada sociedad se encuentra afectado por la voluntad de otras personas, tal situación permite que la sociedad subordinada pueda llegar a perder autonomía frente a la toma de sus propias decisiones. Los eventos en los cuales una sociedad ve afectado su poder decisorio.	Ley 788 de 2002. Ley 863 del 203 (Art. 260) Art 450 y 452 Estatuto Tributario
Chile	Son operaciones con partes relacionadas de una sociedad anónima abierta toda negociación, acto, contrato u operación en que deba intervenir la sociedad y, además, alguna de las siguientes personas: 1) Una o más personas relacionadas a la sociedad, conforme al artículo 100 de la ley N° 18.045. 2) Un director, gerente, administrador, ejecutivo principal o liquidador de la sociedad, por sí o en representación de personas distintas de la sociedad, o sus respectivos cónyuges o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad inclusive. 3) Las sociedades o empresas en las que las personas indicadas en el número anterior sean dueños, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, de un 10% o más de su capital, o directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales. 4) Aquellas que establezcan los estatutos de la sociedad o fundadamente identifique el comité de directores. 5) Aquellas en las cuales haya realizado funciones de director, gerente, administrador, ejecutivo principal o liquidador, un director, gerente, administrador, ejecutivo principal o liquidador de la sociedad, dentro de los últimos dieciocho meses anteriores a la liquidación. 6) Aquellas operaciones entre personas jurídicas en las cuales la sociedad posea, directa o indirectamente, al menos un 95% de la propiedad de la contraparte.	Art 146 y 147 Ley del Sociedades Anónimas Art. 100 N° 18.045 Ley de Mercado de Valores
México	2 o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra. Asimismo, existe la posibilidad que esto ocurra si una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Por otra parte, “si son asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que la conformen”. Por último, “se consideran partes relacionadas de un Establecimiento Permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, es decir, la empresa ubicada en el extranjero que tiene participación importante en el capital de una empresa ubicada en territorio nacional.	Art. 215, dela Ley del Impuesto sobre la Renta
Panamá	Dos o más personas se considerarán partes relacionadas cuando una de ellas participe de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la oficina principal u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.	Ley 33 del 30 de junio de 2010
Perú	Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. También operar la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.”	Decreto Legislativo Nro. 945. En el inciso b) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)

Fuente: CIAT – Situación Actual de las Legislaciones de PT en AL. (Arias, 2010)

En lo que tiene que ver los Países de América Latina se toma en cuenta el acuerdo avanzado sobre los precios de transferencia a los contribuyentes los cuales permiten la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, donde se puede determinar de manera anticipada y para efectos impositivos el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus partes relacionadas, se puede analizar también que hay mucha controversia en las empresas multinacionales que se encuentran en los diferentes países y por cuanto se espera que tanto el alcance así como las normas que se dan en un país sobre precios de transferencia también existan o se den entre las partes relacionadas.

Tabla 5 Comparativo de Definición de Partes Relacionadas en Latinoamérica

Cuadro de Diferencias entre las definiciones de Partes Relacionadas en Latinoamérica

Partes Relacionadas	Part. Dir.en la dirección y Control y Capital	Part. Indirecta	Sujetos comunes	Exc. Comercial	Paraísos Fiscales	Conyugue /familiar	Otros
Ecuador	x	x	x		x	x	Decisión AT
Argentina	x	x	x	x			
Brasil	x			x		x	
Chile	x	x		x	x		
Colombia	x	x	x		x		
El Salvador	x		x	x			Compra > 50% a proveedor extrnajero
México	x	x					
República Dominicana	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Panamá	x	x					
Perú	x	x				x	
Uruguay	x	x			x		
Venezuela	x	x		x	x		

Fuente: CIAT – Situación Actual de las Legislaciones de PT en AL. (Arias, 2010)

Y es por ello que existe la inquietud, así como también la posibilidad de suscribir acuerdos en referencia a los precios de transferencia con las distintas autoridades de impuestos en las diferentes jurisdicciones involucradas en tal efecto.

Anteriormente en los Países Andinos se daba la negativa a este tipo de acuerdos entre partes relacionadas de los diferentes países, pero se puede establecer que esta situación ya se está cambiando si se toma en cuenta que tanto Venezuela, Perú y Colombia ya permiten la celebración de este tipo de acuerdos lo que permite exista mayor transparencia en las operaciones que se dan entre las empresas que existen en diferentes países.

En referencia a la legislación ecuatoriana con respecto a los criterios que se establecen para lo que son las partes relacionadas se establece primero que son los sujetos pasivos entendiéndose a las personas naturales que realicen transacciones y operaciones con las empresas que se encuentran en el territorio o que están en el país las cuales presentan jurisdicción fiscal la cual es de menor imposición o que se encuentra también en Paraísos Fiscales. (Artículo 3.- Sin perjuicio de lo señalado en el artículo anterior, se consideran paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa de Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un 60% a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.).

Hay que tomar en cuenta también que los precios de transferencia se dan para regular a nivel tributario las diferentes transacciones que se dan o realizan entre partes relacionadas de acuerdo a lo que la ley determina para que las diferentes operaciones que se dan entre las empresas tengan un carácter similar a las que se dieran a manera individual en una empresa o de forma independiente.

Además se debe tomar en cuenta el concepto de partes vinculadas para comprender las relaciones que se dan entre partes relacionadas, por cuanto el concepto que se tiene solo se

analiza desde la perspectiva en materia fiscal, donde se determina que al existir operaciones que se dan entre diversas empresas las cuales a pesar de que son parte de un grupo económico o un grupo de empresas estén fuera de las regulaciones de precios de transferencia específicamente cuando estas no responden a lo que es ser una parte vinculada y lo que está estipulado en la normativa tributaria, entendiéndose que una parte está vinculada la otra cuando una de ella actúa en concierto o cuando ejerce sobre la otra un control o lo que se denomina una afluencia significativa en la toma de decisiones financieras así como de explotación, esto se da de forma directa o indirectamente o mediante los pactos entre accionistas o participes.

Adicional se puede identificar que la parte vinculada por la participación en la administración en términos generales, se halla determinada por la posibilidad de que las empresas se sometan a un poder de decisión común. Entre los cuales se tiene los siguientes: Administraciones comunes u oficinas administrativas comunes, Unidades de decisión ya se por parte de la dirección, control o administración de alguna o algunas de las sociedades por otra, adicional también está la competencia para la toma de decisiones, la competencia para decidir sobre las políticas de financiación de las empresas del grupo.

Capítulo IV

Impacto de las operaciones con Partes Relacionadas en Materia Tributaria

Este análisis del impacto que tienen las operaciones con partes relacionadas en materia tributaria es bastante extenso, por lo que nos referiremos en particular en el régimen de los precios de transferencia el cual persigue identificar primero si las contraprestaciones fijadas entre las partes relacionadas son iguales a las que se realizan entre partes independientes y si estas no son iguales lo que se busca es corregir las mismas.

Se establece que cuando hay operaciones entre partes relacionadas es posible que se manipulen los precios de las mismas con efectos tributarios un ejemplo totalmente claro se da cuando existe transacciones entre partes relacionadas, en donde se podrá fijar un precio mayor o menor al que se aplicaría si se tratase de partes independientes esto se realiza con el objeto de determinar los precios favorables que provienen de la operación en la jurisdicción que sea más favorable. Si bien los precios de transferencia constituyen un elemento neutro los cuales no representan implicación negativa. Al fijar dichos precios estos no se los aplica necesariamente para determinar o conseguir un beneficio tributario.

Se puede establecer que pueden existir varios factores que son extrafiscales que inciden notablemente en la fijación de precios de transferencia en las transacciones entre partes relacionadas, y de acuerdo a lo que indican los tratadistas Campagnale, Catinot y Parrondo indican factores tales como: penetración en nuevos mercados, movimiento internacional de fondos, reducción en el pago de aranceles, minimización de los riesgos frente a las fluctuaciones de los tipos de cambio y el mejoramiento de la imagen de la empresa. (Campagnale, Catinot, & Parrondo, 2000)

Surge una pregunta para este tipo de análisis si el régimen de precios de transferencia es necesario cuando los precios de transferencia fijados no obedecen a las razones fiscales que de acuerdo a lo que indica María Villaverde Gómez “la existencia que se da en los precios de transferencia no tiene que obedecer necesariamente a prácticas indeseables de las empresas que los acuerdan”. Y si esto se da no tiene que intervenir derecho tributario. (Villaverde Gómez, 2006)

De acuerdo a lo que indica esta autora solo deberá intervenir el derecho tributario cuando los precios de transferencia se los fije para modificar el gravamen de las rentas que se obtienen por las entidades asociadas. Y para Campagnale, Catinot y Parrondo en cambio es preciso establecer modelos legales mediante los cuales se determine de forma objetiva los valores asignados por las partes relacionadas en transacciones internacionales, aunque estos valores se los haya fijado sin la intención de evadir tributos. (Campagnale, Catinot, & Parrondo, 2000)

Análisis de Casos prácticos entre Partes Relacionadas en Materia Tributaria.

Dentro de las transacciones establecidas como elemento de análisis se plantearán dos casos prácticos que se dan regularmente entre partes relacionadas. (Gutiérrez Quintana & Peña Castillo, 2013)

Caso No.1 La ENC S.A. realizó un préstamo sin intereses a su vinculada Menfis S.A.C., empresa domiciliada.

Detalle de Intereses	Importe USD	Forma de Pago	Plazo
Mutuo de dinero	50.000,00	Cuotas bimensuales	1 Año no aplicable

Se determina si se debe aplicar la Presunción de Intereses en un Préstamo entre Partes Vinculadas y si esta operación se la debe considerar en la Declaración Jurada de Precios de Transferencia. (Gutiérrez Quintana & Peña Castillo, 2013)

Al respecto se debe primero conocer lo siguiente: el préstamo constituye una operación financiera la cual es de prestación única y de contraprestación múltiple, en donde una parte llamada prestamista entrega la cantidad de dinero a otro al cual se lo denomina prestatario el mismo que se compromete a devolver el capital prestado pactándose los vencimientos cuotas y el interés así como el precio por el uso del capital prestado, adicional la operación de amortización consiste en distribuir de forma periódica los pagos del capital y el interés los cuales se irán devengando una vez que se vaya periódicamente pagando el préstamo, los cuales tienen la característica de reembolsar y extinguir el capital inicial. (Gutiérrez Quintana & Peña Castillo, 2013)

Cuando se trata de un préstamo de dinero que se da entre las partes relacionadas, las cuales han pactado los intereses se deberán aplicar las normas de los precios de transferencias que se encuentran en el Art.32 a la Ley del Impuesto a la Renta lo que permitirá evaluar el valor de mercado de las diversas transacciones.

De acuerdo al artículo 32 de la Ley se determina que en los casos de venta de bienes transferencia de propiedad de prestación de servicios y demás prestaciones, a efectos del citado impuesto constituye el valor de mercado, ya sea este por sobrevaluación o subvaluación la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria procedera a dejarlo ajustado tanto para el adquirente como para el transferente.

Que de acuerdo al numeral 4 en las transacciones que se realicen entre partes vinculadas desde o hacia países que tengan baja o nula imposición se considerara a los

precios y montos de las contraprestaciones que hubieren sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables o en condiciones iguales de acuerdo a lo que estipula el artículo 32 el cual establece que las disposiciones relativas en la aplicación de los precios de transferencia en ella a las transacciones señaladas en la norma entre ellas lo que se da en el préstamo entre las partes vinculadas.

Para el caso de préstamo de dinero entre lo que denominamos las partes vinculadas no se debe aplicar la presunción de intereses que se encuentra en el artículo 265 de la Ley de Impuesto a La Renta. Sino más bien lo que indican las norma de precios de transferencia en el numeral 4 que se detalla en el artículo 32.

Caso No.2 ¿Las empresas absorbidas tienen la obligación de presentar los precios de transferencia?

Cuando un gerente que tiene una empresa la cual esta domiciliada se encuentra realizando operaciones con otra que es empresa vinculada, presenta información que dentro de pocos días se dará un contrato a nivel societario el cual es de fusión en donde la empresa será absorbida por parte de la otra, y es por ese motivo que se presenta la problemática en donde se consulta si la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia resulta igual de obligatoria para ambas. (Gutiérrez Quintana & Peña Castillo, 2013)

Hay que establecer que cuando una empresa es absorbida por parte de otra empresa vinculada se extingue la personalidad jurídica de la que es absorbida, y es por ello que la empresa que la absorbe asume a título universal los patrimonios de la absorbida. En lo que respecta a la obligación de declaración de precios de transferencia se deberá presentar por cada empresa absorbida en el ejercicio materia de declaración en la medida que resultare

obligada por ejemplo si el monto es superior a \$ 200.000 y / o se hubiera realizado una transacción desde o hacia un país de baja imposición y si resultare obligada la sociedad absorbida la absorbente está en derecho de presentar el PDT de los precios de transferencia empleando el número de RUC.

Capítulo V

Conclusiones y Recomendaciones

5.1 Conclusiones

- ✓ Se ha logrado establecer la conceptualización en referencia a las partes relacionadas en lo que tiene que ver a 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, que participe, directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

- ✓ Al haberse adoptado las directrices de la OCDE, en la normativa ecuatoriana se reconoce que las transacciones realizadas entre partes vinculadas deben pactarse bajo condiciones similares a aquellas que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comparables.

- ✓ Se reconoce que el Régimen de precios de transferencia en el Ecuador que ha tomado como referencia el Modelo de la OCDE al igual que muchos países de Latinoamérica, adoptando el Principio de Plena Competencia en las transacciones realizadas con sus relacionadas.

- ✓ Se concluye también indicándose que los contribuyentes que realicen operaciones entre partes relacionadas dentro o fuera del Ecuador, estarán sujetos al cumplimiento de obligaciones formales de los precios de transferencia, además de estar expuestos a las sanciones correspondientes en caso de su incumplimiento.

- ✓ Se comprueba además que las empresas que constituyen las partes relacionadas, presentan dificultades que permitan el cumplimiento tributario de la legislación en la determinación de precios de transferencia. En la norma se han dejado algunos conceptos imprecisos, permitiendo alguna interpretación equivocada de la intención real de la ley; en donde, terminan siendo los jueces quienes resuelven estos otros casos no especificados en la norma.

5.2 Recomendaciones

- ✓ Es recomendable para el contribuyente cumplir con la Administración tributaria siempre que se realicen operaciones económicas entre partes relacionadas de acuerdo al caso, para lo cual hay que tomar en cuenta la fijación de los precios dentro de un libre mercado, además del cumplimiento del principio de plena competencia y el principio de comparabilidad.
- ✓ Se recomienda a las partes relacionadas, utilizar todos los mecanismos necesarios que le garanticen el cumplimiento tributario con relación al principio de libre competencia, mediante la identificación y selección del método que mejor garantice el proceso de determinación de los precios de transferencia y que esté acorde al tipo de empresa.
- ✓ Otra recomendación se refiere a la implementación de normativa lo más precisa y clara que sea posible que sirva de guía tanto a la Administración como a los contribuyentes para identificar la existencia de partes vinculadas.

- ✓ Es recomendable recurrir a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que es una organización mundial que fue creada con la finalidad “apoyar el desarrollo económico sostenible, incrementar el empleo, elevar los niveles de vida, mantener la estabilidad financiera, apoyar el desarrollo económico de otros países y contribuir al crecimiento del comercio mundial.” Esto para resolver cualquier problema que se dé entre los países a nivel empresarial en lo referente al desarrollo económico de la región.

- ✓ Se deben aplicar las directrices de la OCDE, en procesos de determinación de obligaciones tributarias en los análisis realizados de precios de transferencias, se presentan casos en los que se encuentran diferentes criterios que pueden ser aceptados y mantener una flexibilidad en los procesos.

- ✓ Los contribuyentes tendrán que entregar a la administración tributaria la información que fuese necesaria esto permitirá evitar la manipulación de precios.

6. Bibliografía

- Arias, G. (2010). Situación Actual de las legislaciones de PT en AL.
- Campagnale, Catinot, & Parrondo. (2000). *El Impacto de la Tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Carlton, D., & Perloff, J. (2005). *Modern Industrial Organization*. Addison-Wesley, 20.
- EKOS. (2010).
- EL TELEGRAFO. (11 de SEPTIEMBRE de 2017). Schlumberger es el grupo económico que pagó más Impuesto a la Renta en el 2016.
- ESPOL.Edu.ec. (23 de 03 de 2017).
http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/publicaciones_medios/gruposeconomicos.pdf. Obtenido de
http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/publicaciones_medios/gruposeconomicos.pdf
- Espol.edu.ec. (22 de 03 de 2017).
http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos_transparencia/Reglamento%20para%20la%20Aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20actualizado%20a%20enero%202013.pdf. Obtenido de
http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos_transparencia/Reglamento%20para%20la%20Aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20actualizado%20a%20enero%202013.pdf
- Guerra, & Navas. (2007). *La Dirección estratégica de la empresa*.
- Gutiérrez Quintana, D., & Peña Castillo, J. (2013). Casos prácticos de precio de transferencia. *Actualidad Empresarial No. 280*.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. (2004). *MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL 2da edición*. Madrid (España): Solana e Hijos, A. G., S.A.
- Isaza, J. J. (2016). Que es Integración Vertical e integración Horizontal.
- LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. (2004).
- López, A., & Valverde Chaves, J. (2013). Las estrategias ambientales de los grupos económicos centroamericanos. *PUENTES, 14(1)*.
- Op. (s.f.). Cit. 523.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (06 de 2011).
<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>. Obtenido de
<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2002). *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Madrid.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2011). *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Madrid.
- Peyrefitte, J., Golden, P., & Brice, J. J. (2000). Vertical Integration and economic performance: A Managerial Capability Framework. *Management Decision*, 217-226.
- Piñeros, J. D., & Tamayo, M. P. (2007). Formas de Integración de Empresas. *Ecos de Economía No 24*, 33.
- Servicio de Rentas Internas. (2017). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/de/10237>
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (2017). *Boletín de prensa No. NAC-COM-17-0057*.
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (2017). *Conformación de Grupos Económicos y su Comportamiento Tributario*.
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (2017). *CONFORMACIÓN Y COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GRUPOS ECONÓMICOS*.
- SRI. (25 de 02 de 2017). <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>
- Villaverde Gómez, M. B. (2006). "Empresas Asociadas (Principio at arm "lenght" y Precios de Transferencia", en Juan Pablo Godoy Gallardo. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

ANEXOS

- 1. ANEXO 1:** Artículos agregados a la Ley de Régimen Tributario Interno.
- 2. ANEXO 2:** Artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 2430.
- 3. ANEXO 3:** Artículo 5 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, actualmente en vigencia.
- 4. ANEXO 4:** Artículos innumerados después del Art 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- 5. ANEXO 5:** NEC 6. Revelaciones de Partes Relacionadas.
- 6. ANEXO 6:** Normas de precios de transferencia del RLORTI, actualmente vigentes.

ANEXO 1

Artículo innumerado después del 4, de la Ley de Régimen Tributario Interno

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

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

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

9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

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

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

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

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

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

ANEXO 2

Artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 2430

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

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

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

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

Nota: Numeral 4 reformado por Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de Diciembre del 2014 .

ANEXO 3

Artículo 5 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 5.- Grupos económicos.- Para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

El Servicio de Rentas Internas podrá considerar otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos económicos, respecto a la dirección, administración y relación comercial; de ser el caso se emitirá una Resolución sobre el mecanismo de aplicación de estos criterios.

El Director General del Servicio de Rentas Internas deberá informar sobre la conformación de los principales grupos económicos del país y su comportamiento tributario.

ANEXO 4

Artículos innumerados después del Art 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Sección Segunda del Capítulo IV del Título Séptimo de la LORTI, actualmente en vigencia.

Sección Segunda

De los Precios de Transferencia

Nota: Sección agregada por Art. 78 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007

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

Nota: Artículo agregado por Art. 78 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007 .

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

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

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

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

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

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

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

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

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

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

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

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los

consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

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

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

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

Art. (...).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
 - No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes;
- y,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

ANEXO 5

NEC 6. Revelaciones de Partes Relacionadas.

Esta Norma, ha sido desarrollada con referencia a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 24, reformada en 1994. La Norma se muestra en tipo cursivo, y debe ser leída en el contexto de la guía de implantación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

Alcance

1. Esta Norma debe aplicarse al tratamiento de partes relacionadas y transacciones entre la empresa que informa y sus partes relacionadas.
2. Esta Norma aplica únicamente a las relaciones con partes relacionadas descritas en el párrafo 3, considerando modificaciones del párrafo 6.
3. Esta Norma trata solamente las relaciones de partes relacionadas que se describen en los siguientes párrafos (a) a (e):
 - a) empresas que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios controlan o son controladas por, o están bajo un control común de la empresa informante (esto incluye a compañías tenedoras, subsidiarias y subsidiarias asociadas);
 - b) empresas asociadas (véase la Norma relacionada con la Contabilización de Inversiones en Asociadas);
 - c) personas que poseen, directa o indirectamente, un interés en el derecho de voto de la empresa informante, lo que les da a ellos influencia significativa sobre la empresa, y los miembros cercanos de la familia de esas personas (miembros cercanos de la familia de una persona son aquellos de los que puede esperarse que influyan a o sean influenciados por esa persona en sus tratos con la empresa);
 - d) personal gerencial clave. Esto es, aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad en las actividades de planeación, dirección y control de la empresa informante, incluyendo directores y funcionarios de las empresas y miembros cercanos de las familias de éstos; y

e) empresas en las cuales, directa o indirectamente, cualquiera de las personas descritas en los incisos (c) o (d) anteriores posee un interés importante en el derecho de voto, o sobre las cuales, esa persona puede ejercer una influencia significativa. Esto incluye a empresas propiedad de los directores y a accionistas mayoritarios de la empresa informante y a empresas que tienen a un miembro clave de la gerencia en común con la empresa informante.

Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, la atención debe enfocarse a la sustancia de la relación y no únicamente a la forma legal.

4. No se requiere la revelación de transacciones en:

a) estados financieros consolidados, con respecto a transacciones entre empresas del grupo;

b) estados financieros de una empresa tenedora, cuando éstos se emiten o publican conjuntamente con los estados financieros consolidados;

c) estados financieros de una subsidiaria cuyo capital está totalmente poseído y si la tenedora está establecida en el mismo país y emite estados financieros consolidados en el mismo; y,

d) estados financieros de empresas controladas por el estado, de transacciones celebradas con otras empresas controladas por el estado.

Definiciones

5. Los siguientes términos se utilizan en esta Norma con los significados que se indican:

Parte relacionada.-. Se considera que las partes están relacionadas si una de ellas tiene capacidad para controlar a la otra, o para ejercer una influencia importante sobre la otra parte en la toma de decisiones financieras y operativas.

Transacciones con partes relacionadas. - Es una transferencia de recursos o de obligaciones entre partes relacionadas, independientemente de si se carga o no un precio.

Control. - Es la propiedad, directa o indirecta a través de subsidiarias, de más de la mitad de los derechos de voto de una compañía o de interés importante en el poder de voto y en el poder para dirigir, por estatuto o convenio, las políticas financieras y operativas de la administración de la empresa.

Influencia significativa. - Para los propósitos de esta Norma, es la participación en las decisiones sobre políticas financieras y operativas de una empresa, pero no el control de esas políticas. La influencia significativa puede ejercerse de diversas maneras, normalmente por la

representación en el consejo de administración, pero también, por ejemplo, por la participación en los procesos de establecimiento de políticas, por transacciones importantes intercompañías, por intercambio de personal gerencial o por dependencia en información tecnológica. La influencia significativa puede lograrse por la propiedad de acciones, por estatutos o por acuerdos. Con la propiedad de acciones se presume que hay influencia significativa de acuerdo con la definición contenida en la Norma referente a la Contabilización de Inversiones en Asociadas.

6. En el contexto de esta Norma, lo siguiente no se considera partes relacionadas:

a) dos empresas por el solo hecho de tener a un director común, a pesar de lo indicado en los párrafos 3 (d) y (e) anteriores (pero es necesario considerar la posibilidad y evaluar la probabilidad de que el director sea capaz de afectar las políticas de ambas empresas en sus tratos mutuos);

b) (i) proveedores de financiamiento,

(ii) sindicatos,

(iii) empresas de servicios públicos, y

(iv) departamentos y agencias del gobierno, en el curso de sus tratos normales con una empresa, por virtud únicamente de esos tratos (no obstante que ellas pueden circunscribir el campo de acción de una empresa o participar en su proceso de toma de decisiones); y

(c) un solo cliente, proveedor, concesionario, otorgante de franquicias, distribuidor o representante general con quien una empresa realiza un importante volumen de negocios solo por virtud de la resultante dependencia económica.

Asuntos Importantes sobre Partes Relacionadas

7. Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y los negocios. Por ejemplo, frecuentemente las empresas realizan partes separadas de sus actividades a través de empresas subsidiarias o asociadas, y adquieren intereses en otras empresas - para propósitos de inversión o por razones comerciales - que son de proporciones tales que la empresa inversionista puede controlar o ejercer una influencia significativa en las decisiones financieras y operativas de la empresa en la que se invierte.