



**UNIVERSIDAD DEL AZUAY**

**ESCUELA DE EDUCACION CONTINUA**

**TRABAJO PREVIO A LA OBTENCION DEL TITULO DIPLOMADO SUPERIOR EN  
NEGOCIOS INTERNACIONALES**

**TEMA: PRACTICAS DE TRIANGULACION EN PARAISOS FISCALES**

**REALIZADO POR: ING. COM. M AUGUSTA RIVAS**

**ECON. DANILO VIZHÑAY**

**DIRECTOR: ECON. CARLOS CORDERO**

**CUENCA-ECUADOR**

**2010**

## **RESUMEN**

El significativo aumento de las interrelaciones entre los países debido al desarrollo de las economías y la desaparición de las fronteras comerciales ha modificado considerablemente la forma de hacer negocios, es por ello que las Practicas de Triangulación Fiscal son en la actualidad uno de las mayores herramientas comerciales para países que buscan beneficios tributarios.

Los agentes económicos en la búsqueda de maximización de sus beneficios han puesto su mirada en los denominados "Paraísos fiscales" donde implementan estrategias para mejorar sus rentabilidades, las primeras en forma legal llamadas "Planificación Fiscal" y otra al margen de la ley denominada "Fraude Fiscal"

## **ABSTRACT**

The significant increase of interrelations between countries due to development of the economies and the disappearance of commercial borders has changed considerably the way to make business, this is the reason why the Practice of Fiscal Triangulation are one of the best commercial tools for countries that are looking for tributary benefits.

The economic agents looking for the maximization of their benefits have put their glance in the denominated "Fiscal Paradises" where can implement strategies to improve their yields, the first legal form are called "Fiscal Planning" and the other illegal form is called "Fiscal Fraud".

## INDICE DE CONTENIDOS

INDICE DE CONTENIDOS .....	1
INTRODUCCION.....	2
CAPITULO I .....	3
1.- ANTECEDENTES.....	3
1.1.-GLOBALIZACION DE LOS MERCADOS.....	3
1.2.-EL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL CONTEXTO MUNDIAL .....	6
1.3.- EL COMERCIO EXTERIOR ECUATORIANO .....	9
CAPÍTULO II .....	11
2.-MARCO TEORICO Y LEGAL .....	11
2.1.-PLANIFICACION FISCAL Vs FRAUDE FISCAL.....	11
2.2.-PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....	13
CAPÍTULO III .....	32
3.-PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL .....	32
3.1. LA TRIANGULACION FISCAL.....	32
3.2. PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL EN EL COMERCIO EXTERIOR.....	34
3.3. EFECTOS .....	41
CONCLUSIONES .....	43
BIBLIOGRAFIA.....	45
ANEXOS .....	46
ANEXO No 1. ....	46
ANEXO No 2 .....	55
ANEXO No 3 .....	60

## INTRODUCCION

Entre las principales estrategias utilizadas por algunos agentes económicos para la evasión de impuestos, se encuentra la triangulación de pagos u operaciones a través de los países denominados “paraísos fiscales”.

La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal, otros en cambio piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos.

Existen varias formas de realizar triangulaciones, ya sea con paraísos fiscales o no (abuso de convenios internacionales), o con diferentes tipos de operaciones que no necesariamente tienen que ser del tipo comercial, tales como servicios, intangibles, etc. Para el caso en estudio, que parte de premisas de operaciones comerciales, se analizará el papel preponderante que cumplen las empresas que tienen la finalidad de intermediación en la operación (sin que sea necesario en mercados donde operan empresas independientes) tomando el nombre de “off-shore”.

Si bien lo que se pretende exponer en el presente documento es un acercamiento a los procesos de triangulación fiscal con paraísos fiscales existentes, se invita al lector a ampliar sus puntos de vistas e identificar las diferentes amalgamas de formas utilizadas por los sujetos pasivos en este ámbito, cada vez más nuevos y mejorados, para lograr sus fines evasivos.

En el presente trabajo, sin pretender ser un texto explicativo de profundidad de las relaciones que tienen lugar en el marco de la fiscalidad internacional, se expone los comportamientos existentes entre los agentes privados en un mundo controlado en buena parte por las autoridades tributarias.

## **CAPITULO I**

### **1.- ANTECEDENTES**

#### **1.1.-GLOBALIZACION DE LOS MERCADOS**

##### **1.1.1. GENERALIDADES**

A lo largo de las últimas décadas el mundo ha sido testigo de una serie de profundas transformaciones tanto económicas, políticas y hasta culturales, las cuales han traído como consecuencia un incremento de las relaciones entre países, fenómeno que ha tomando el nombre de “globalización”.

El resultado de éste fenómeno es evidente, el incremento constante de los intercambios internacionales, cuantificables en las operaciones de comercio exterior tanto de productos y servicios, así como de la transnacionalización de los capitales es producto de la eliminación de fronteras comerciales.

“La globalización puede ser entendida como aquel proceso y fase de desarrollo mundial del capitalismo en el que nos encontramos, un flujo e interdependencia de las economías, tecnologías y el surgimiento de un conjunto nuevo de actores sociales, especialmente actores transnacionales, dándose una identificación y liberalización del comercio internacional, de los capitales, de la producción, del conocimiento y la tecnología.”<sup>1</sup>

La globalización y su proceso tiene como comienzo el final de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945), donde tuvieron lugar los primeros acuerdos multilaterales del

---

<sup>1</sup> Andres Serbín, 1997 pp. 44-55

comercio internacional, que fueron documentos en el llamado Acuerdo General de las Tarifas y el Comercio más conocido como *GATT*<sup>2</sup>.

A finales del siglo XX se han dado un conjunto de transformaciones económicas-sociales y culturales, cuya rapidez y complejidad no admite rezagos ni omisiones en el accionar de los países, imponiéndoles la necesidad de generar mejoras en la infraestructura y los transportes logísticos, impulso al desarrollo de tecnologías de la comunicación e información, desarrollo del derecho internacional, entre otros, para poder mantener a sus agentes económicos, tanto públicos como privados en los mercados internacionales; el resultado de ésta internacionalización, posee también su lado dramático en los niveles de producción y consumo, que han generado deterioros incontenibles de los recursos naturales, aumento de la pobreza, incremento del número de polos de desarrollo, etc.; todos estos elementos hacen referencia a un nuevo fenómeno que ha llegado a convertirse en un paradigma para los países en vías de desarrollo.

En general, la globalización conlleva consigo un proceso de creciente internacionalización del capital financiero, industrial y comercial, nuevas relaciones políticas internacionales y el surgimiento de nuevos procesos productivos, distributivos y de consumo deslocalizados geográficamente, una expansión y uso intensivo de la tecnología como elemento indispensable, elementos todos junto a los cuales, han obligado a las autoridades estatales en cumplir un verdadero desafío para alcanzar los niveles suficientes de capacidad de ejecución de las políticas públicas tendientes a controlar las fuerzas de mercado en afán de satisfacer las necesidades de su pueblo soberano a través de la redistribución de la riqueza.

### **1.1.2. Oportunidades y amenazas de la Globalización**

La globalización tiene la capacidad de eliminar las fronteras comerciales y por ende su como punto clave es la reducción del costo de trasladar información, bienes, servicios y personas.

---

<sup>2</sup> GATT General Agreement on Tariffs and Trade 1948

Esta reducción de la «distancia económica» ha permitido aprovechar las oportunidades de arbitraje existentes en los mercados de bienes, servicios y factores disminuyendo la importancia del papel de la geografía y la efectividad de las barreras de la política.

La globalización como todo gran fenómeno de la historia es portadora de oportunidades entre las cuales podemos destacar la apertura de sistemas económicos, ventajas comparativas e innovación de la tecnología, lamentablemente de la misma manera como beneficia puede traer consigo grandes amenazas, entre ellos podemos nombrar la desigualdad de clases sociales, inestabilidad económica, marginamiento y limitación de oportunidades.

### **Oportunidades**

“El proceso de globalización plantea la oportunidad de mejorar las condiciones de acceso a los mercados que anteriormente se hallaban fragmentados. Los flujos de información, tecnología y capital han sido los que han incrementado su movilidad y por consiguiente constituyen los mercados donde más han mejorado las condiciones de acceso para economías con menor capacidad relativa de generación interna.”<sup>3</sup>

La facilidad para poder ingresar en cualquier mercado mundial es considerada pieza fundamental en el proceso de la globalización, ya que ésta sienta las bases para el establecimiento de nuevas alianzas empresariales y ayuda a la desarticulación de los tradicionales oligopolios.

### **Amenazas**

Las amenazas de la globalización en materia económica se centran en el endeudamiento excesivo, las especulaciones y por supuesto las fluctuaciones de los tipos de cambio. La más reciente crisis norteamericana evidenció la fragilidad de las economías que giran alrededor de las grandes potencias y su poderoso grado de dependencia.

---

<sup>3</sup> José Ángel Alzate Gómez, Capital social, descentralización y modernización del Estado.

Otra gran amenaza para los países en vías de desarrollo viene de la mano de la tecnología, ya que a pesar de que ésta soluciona en parte la elaboración de productos al mismo tiempo elimina la utilización de mano de obra creando desempleo, por ello es necesario crear fuentes de empleo, pero sin los recursos necesarios esto se vuelve simplemente una utopía.

### **Las empresas y la globalización**

“La globalización ha modificado la naturaleza y la pauta de la industrialización. Aún las empresas pequeñas se ven enfrentadas a los competidores internacionales.

Los países en desarrollo más avanzados están perdiendo las ventajas competitivas en sectores de índice de mano de obra muy elevado. La elevación de los salarios reales ha erosionado sus ventajas de costos, mientras que las cuotas impuestas por los países industrializados limitan su acceso a los mercados, obligándolos a reubicar algunas de sus operaciones de elevado índice de mano de obra en economías de salarios bajos.”<sup>4</sup>

En la actualidad, la competitividad es una de las razones fundamentales por la cuales las empresas tienden a modificar sus estrategias de mercado, en especial las de comercialización, aunque esto signifique sacrificar su mano de obra la misma que es sustituida por la tecnología, todo esto con el propósito de buscar una mayor productividad y justificar las nuevas inversiones.

### **1.2.-EL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL CONTEXTO MUNDIAL**

La importancia del buen desempeño de las relaciones internacionales en el desarrollo político, comercial, cultural a nivel mundial es primordial hoy día para el logro del desarrollo integral de las naciones. No hay una sola nación que pueda considerarse autosuficiente así misma y que no necesite del concurso y apoyo de los demás países, aun las naciones más ricas necesitan recursos de los cuales carecen y que por medio de las negociaciones y acuerdos mundiales suplen sus necesidades y carencias en

---

4 **Deheza, Guillermo.** "Comprender la Globalización" Alianza 2000

otras zonas. La internacionalización del comercio no es producto económico reciente; aunque si es posterior a la especialización y al intercambio. Hace miles de años que el hombre tiene noción de economía, que aunque sin saberlo, ha sabido llevarla a la evolución actual. La especialización, primer paso hacia la internacionalización, ocurre cuando el arcaico cazador necesita proveerse de otros productos, fuera de la carne que él sabe cazar; cambia entonces, sus animales por productos agrícolas, por ejemplo se especializa en la caza, para después cambiarla por otros productos<sup>5</sup>.

Las condiciones climatológicas propias de cada nación la hacen intercambiar con zonas donde producen bienes necesarios para la supervivencia y desarrollo de áreas vitales entre naciones.

Al analizar el comercio exterior debemos revisar la dimensión que trasciende las fronteras de un país, es decir, la que aborda los problemas económicos con fines internacionales.

La importancia que tienen las relaciones internacionales en el campo comercial, político o cultural ha alcanzado a nivel mundial un profundo significado, a tal grado que no se puede hablar tan solo de intercambio de bienes, sino de programas de integración. Por lo tanto, el comercio internacional mundial es el intercambio de bienes y servicios económicos que se efectúan entre los habitantes de dos o más naciones, de tal manera que se dé origen a salidas de mercancías de un país (exportaciones) y entrada de mercancías (importaciones) procedentes de otros países.

Todos los países, incluidos los más pobres, tienen activos humanos, industriales, naturales y financieros que pueden emplear para producir bienes y servicios para sus mercados internos o para competir en el exterior. La economía nos enseña que podemos beneficiarnos cuando esas mercancías y servicios se comercializan. Dicho simplemente, el principio de la "ventaja comparativa" significa que los países prosperan, en primer lugar, aprovechando sus activos para concentrarse en lo que pueden producir mejor, y después intercambiando estos productos por los productos que otros países producen mejor.

La actividad "Comercio Internacional o Mundial" como suelen denominarlo algunos analistas, es un aspecto muy debatido como parte de las relaciones económicas internacionales, en los diferentes foros internacionales desarrollados por instituciones,

---

<sup>5</sup> [www.gestipolois.com/economia/](http://www.gestipolois.com/economia/) fundamentos del comercio internacional.

organizaciones y centros especializados en el ramo, en el contexto económico internacional, en el que prevalecen simultáneamente procesos “globales” y ciertas tendencias hacia la regionalización.

Indudablemente la dinámica del comercio mundial y su relación con las problemáticas de desarrollo y de integración económica es una preocupación inmanente a la actualidad, máxime cuando se aprecia un abismo insalvable de contradicciones en las relaciones comerciales entre países desarrollados y los subdesarrollados, y para el caso de estos últimos, las perspectivas comerciales apuntan cada vez más hacia condiciones desventajosas y en beneficio de los primeros. Estas contradicciones crecientemente irreconciliables en las relaciones internacionales del mercado capitalista se desprenden de la esencia socioeconómica misma de este modo de producción y para su análisis se necesita de claridad y precisión dada la variedad de teorías y corrientes en que se agrupan como parte del perfeccionamiento económico universal en este aspecto. Algunas de esas teorías y corrientes son: el liberalismo, que considera que el comercio internacional tiene efectos directamente beneficiosos para cada país que participe en él como para el mundo en su conjunto; el proteccionismo, que establece ciertas condiciones para que determinados efectos negativos del comercio puedan ser minimizados; el marxismo, que aunque los clásicos no desarrollaron una teoría acabada, establecen ciertas consideraciones específicas sobre el comercio internacional capitalista y su función dentro del proceso de acumulación mundial.

Para referirnos al comercio exterior internacional, debemos partir como principio, de su definición, entendida como “el intercambio de bienes entre agentes de espacios económicos diversos, la sistematización de la actividad de comercio exterior, los intercambios entre los diferentes espacios económicos, donde intervienen agentes públicos y privados, no sólo entre los países, entre agentes de un país con agentes extranjeros de empresas privadas o públicas que actúan ajustadas a legislaciones nacionales y de intercambio comercial o mercantil.”

### **1.3.- EL COMERCIO EXTERIOR ECUATORIANO**

El Ecuador se ha caracterizado, a lo largo de su historia, por ser un país mono-exportador; es decir, basa el sustento de su economía en un solo producto como ya han sido los casos del cacao, banano y actualmente petróleo y además por tener un crecimiento hacia fuera y altamente dependiente de su sector externo lo que genera una alta vulnerabilidad. No se puede negar que en los últimos años, la producción se ha diversificado en alguna medida a los productos conocidos como los no tradicionales como son: las flores, el camarón, el cultivo de diferentes frutas tropicales, para nombrar algunos. Pero una característica común de todos estos productos es su poca manufactura y por ende al no presentar ninguna característica particular tienen que competir con los productos del resto de países y ganarse una plaza dentro del mercado internacional lo que genera una disminución de precios.

Situación contraria es la que sucede con las importaciones. Al ser nuestro país básicamente un productor de materias primas, se necesitan de los equipos y máquinas necesarias para la producción. Estas maquinarias, por ser más elaboradas y tener una mejor tecnología suelen ser muy costosas. No conforme con esto; la industria nacional en su mayoría se muestra muy ineficiente, lo que genera el ingreso de bienes de menor costo y mejor calidad para el consumo.

Estas dos situaciones traen como resultado un tema que en el país ha sido muy discutido en los últimos años a causa del nuevo sistema monetario implantado, la dolarización, que es el déficit de la balanza comercial. Esta realidad puede tener efectos contrarios dependiendo de cómo se la mire: Si se lo ve desde el punto de vista, que el país al estar en un sistema de dolarización y no poder generar divisas de otra manera que no sea de las ganancias propias de su comercio (o en su defecto vía endeudamiento); entonces esto puede llegar a ser una situación negativa, porque al existir déficit hay presiones para que las exportaciones del país aumenten su precio, o en su defecto que las importaciones se encarezcan y un medio para lograrlo es vía una devaluación.

Ahora si se ve al comercio internacional como un medio por el cual los países intercambian tecnología, entonces este déficit de balanza comercial puede verse como una situación que en el futuro traerá beneficios para el país. Si bien es cierto y tal como se lo ha probado en estudios empíricos, es necesario que estas importaciones de

bienes de capital se dirijan a los sectores de mediano y alto crecimiento en la economía para que de esta manera se genere crecimiento económico.

## CAPÍTULO II

### 2.-MARCO TEORICO Y LEGAL

#### 2.1.-PLANIFICACION FISCAL Vs FRAUDE FISCAL

En el contexto de los mercados internacionales, los agentes económicos en la búsqueda de maximización de sus beneficios han implementado diferentes tipos de estrategias para mejorar sus rentabilidades, encontrándose entre uno de los elementos dirimientes a la hora de tomar sus decisiones, el factor fiscal, es decir la carga impositiva que le representaría el invertir en una o en otra jurisdicción fiscal; dando lugar a un sin número de posibilidades abiertas para las personas jurídicas y naturales como alternativas existentes para colocar sus capitales, entre ellas las establecidas a la luz de la legalidad, esto es la llamada “Planificación fiscal” y por otro los que se encuentran al margen de la ley por devenir en sistemas abusivos y uso doloso de la información que en las operaciones es llamado “Fraude fiscal”, el efecto producto de la existencia de estos dos, evidentemente recaerá en un decremento de los ingresos que el fisco espera, pero su aplicación se encuentra delimitada de manera diferente.

Para ello es necesario en primera instancia distinguir conceptos básicos que nos permitan diferenciar entre cada uno de estos términos, encontrándonos que:

“La planificación fiscal se puede definir, de forma concisa, como la forma de optimizar el resultado fiscal a través de formulas adecuadas y legales, mediante un proceso en el que se han de tomar en consideración tanto factores fiscales como datos relevantes no fiscales.”<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> EUROTECHNOLOGY UNIVERSITY, Maestría en Administración de mercados internacionales, Planificación fiscal internacional y sociedades holding, pag.1.

“...Estaremos ante un supuesto de evasión fiscal cuando lo que se hace es no cumplir la Ley para evitar el pago de impuestos. El límite se encuentra, por tanto, en la legalidad o ilegalidad de la operación.”<sup>7</sup>

De las definiciones citadas, se observa que el objeto de la evasión fiscal está constituido por el deseo doloso del individuo de no pagar los impuestos valiéndose para ello de las fallas o lagunas existentes en la ley, así como en algunos casos a riesgo de ser detectados, actúan en contradicción de lo que dispone la norma legal, actuaciones deshonestas y mal intencionadas para ocultar la realidad de los hechos.

No así, cuando hablamos de planificación tributaria, la cual se entiende ser utilizada por profesionales en el campo de la tributación, cuyo objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos, evitando posibles sanciones y multas, siempre en apego a la legalidad de sus acciones.

La **Planificación fiscal internacional** ha de tener en cuenta diversas circunstancias de importancia, entre las que destacan:

- a) Análisis preliminar del coste-beneficio
- b) Estabilidad, legalidad y no instrumentalidad de la estructura elegida
- c) Medidas de transparencia fiscal
- d) Transacciones aparejadas a cualquier reestructuración
- e) Residencia
- f) Estructura del grupo empresarial, análisis de beneficios por jurisdicciones

Y teniendo como principales componentes motivadores los que se detallan a continuación:

- El Ahorro que puede suponer posponer el pago de impuestos a un tiempo futuro.
- Los beneficios fiscales que se pueden obtener mediante una calificación adecuada de los activos financieros.
- La reducción de la carga tributaria mediante la adopción de formulas jurídicas adecuadas.

---

<sup>7</sup> EUROTECHNOLOGY UNIVERSITY, Maestría en Administración de mercados internacionales, **Planificación fiscal internacional y sociedades holding**, pag.15.

- El aprovechamiento de sistemas fiscales de tipo progresivo para la obtención de mayores beneficios.
- Escapar de la incertidumbre jurídica
- Adaptabilidad
- Facilidad en la transferencia de recursos
- Maximización de la rentabilidad en la operación de reinversión o repatriación de los resultados obtenidos por la empresa ubicada en el extranjero.

No obstante, la implementación de varias medidas que han adoptado los Estados modernos en afán de impedir que la planificación, se convierta en una forma de encubrir la **Evasión fiscal**, estableciéndose de manera clara que la frontera entre la planificación y la evasión es la misma que entre legalidad e ilegalidad.

## **2.2.-PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

### **2.2.1.-CONSIDERACIONES GENERALES**

En el presente trabajo, sin pretender ser un texto explicativo de profundidad de las relaciones que tienen lugar en el marco de la fiscalidad internacional, se expone los comportamientos existentes entre los agentes privados en un mundo controlado en buena parte por las autoridades tributarias.

El intercambio comercial existente entre los países no es algo reciente, más bien es producto de décadas de desarrollo y adaptaciones continuas a las revoluciones tecnológicas que se han ido presentando, consecuentemente los análisis e investigaciones realizados por los actores de los mercados, en afán de establecer reglas han desarrollado técnicas y estructuras más complejas de control frente a posibles abusos de ciertos agentes privados, esto es, se busca identificar medidas de valoración de los precios que se pactan usualmente entre empresas independientes respecto de un producto que está siendo pactado entre empresas relacionadas, y donde puede dar lugar distorsiones respecto de su precio real, para lo cual ya la OCDE en sus Directrices establece un principio de mucha relevancia en el campo del análisis

de los precios de los productos (bienes o servicios) este es el “Principio del Operador Independiente” o también conocido como principio “Arms length”.

En resumen, el afán de este tipo de mediciones lo que busca es analizar si los precios que están pactando para un bien o un servicio entre empresas que son relacionadas o vinculadas, está acorde a lo que se viene pactando entre empresas independientes o no relacionadas, verificando la razonabilidad de los mismos y evitando de esta manera pérdidas para las Administraciones tributarias con gravámenes impositivos mayores.

### **2.2.2.-CONCEPTO DE VINCULACIÓN O RELACIÓN**

Uno de los principales elementos que tienen que ser establecidos antes de dar inicio a un análisis de precios de transferencia, es la identificación de la existencia o no de la llamada vinculación o relación entre los sujetos pasivos de los tributos, ubicados en diferentes jurisdicciones. Para realizar este tipo de análisis es necesario contar, no solo con un análisis de la parte formal de la conformación del grupo económico, sino recurrir a lo que nuestra normativa ecuatoriana señala como “Hecho económico”<sup>8</sup> o también llamada “sustancia” en las operaciones, mismas que se van a reflejar en las decisiones que los agentes han tomado como elementos claves para ejecutarlas.

Existen varios tipos de vinculación que pueden ser detectadas, entre ellas se destacan las siguientes:

- Accionaria
- Control
- Dirección

Siendo las dos primeras clasificaciones del tipo económico, y la segunda y tercera de un tipo funcional. De ahí la necesidad de contar con normativa legal indispensable que defina este tipo de conceptos de manera clara y específica, evitando confusiones para sus gobernados, aumentando la seguridad jurídica en los países.

---

<sup>8</sup> Ver. Art. 17 Código Tributario Codificado Ecuatoriano

Así en el modelo de convenio tributario de la OCDE se establece un concepto de vinculación que se encuentra definido en el primer párrafo del artículo 9, esto es:

*“...a) Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante; c) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante...”*

En el mismo sentido, el Ecuador en Diciembre del 2007 <sup>9</sup> introduce de manera formal en su Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno los conceptos de precios de transferencia, encontrándose entre ellos el de vinculación que lo denomina “Partes relacionadas” mismo que es reformado nuevamente en diciembre del 2009 <sup>10</sup>, quedando en la actualidad como se muestra a continuación:

*“...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.*

---

<sup>9</sup> Agregado por el Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007  
<sup>10</sup> Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009)

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 pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.**

*En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo...”<sup>11</sup>*

*Nota:*

*Mediante Resolución NAC-DGER2008-0182 (R.O. 285-2S, 29-II-2008) se ha publicado el listado de 90 paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, incluidos en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados.*

Del artículo anterior se puede apreciar dos situaciones relevantes:

- La primera, es el establecimiento de manera amplia y específica de la definición de Partes relacionadas
- La segunda es la introducción de conceptos de Paraísos fiscales y países con baja imposición, mismo que será ampliado en el siguiente enunciado.

Es menester señalar, que no todas las operaciones tienen que pasar por el filtro del análisis de los precios de transferencia, ya que estos estarían justificados en tanto exista la presunción de que una transacción realizada no responda a las pautas de libre mercado; debiendo centrarse el control donde exista riesgos de manipulación de precios, que son aquellas que se encuentran influenciadas por situaciones ajenas a las de libre competencia y donde se evidencie situaciones de vinculación.

### **2.2.3.-EL PRINCIPIO DEL PRECIO NORMAL DE MERCADO ABIERTO**

Todo principio que se instituya tiene que estar acorde a la norma legal, que para el caso, es el derecho internacional, evitando introducir en los análisis actitudes discrecionales que puedan perturbar la seguridad jurídica y económica que una

---

<sup>11</sup> El subrayado y la negrita le corresponden al autor

empresa pueda disponer; en apego a ello, la medida de valor más adecuada para estos casos sería el precio normal de mercado entre empresas independientes.

Los métodos que se han desarrollado bajo este principio de “Libre competencia” han obtenido la mayor cantidad de adeptos a nivel internacional respecto de los demás métodos, a pesar de las múltiples críticas que se focalizan sobre éste, bajo el alegato de la dificultad en la práctica de obtener comparables para la determinación de valores de mercado.

En términos generales, si se está analizando el precio de un producto que es pactado entre una empresa “X” y “Y” que son vinculadas o partes relacionadas, lo que se buscará en el mercado es empresas similares y operaciones similares que hayan sido efectuadas entre empresas no relacionadas o no vinculadas, de manera tal que luego de realizar los correspondientes ajustes, obtengamos operaciones comparables con precios comparables y libres de cualquier distorsión ajena al comportamiento del mercado, luego de lo cual mediante la aplicación de algunos cálculos estadísticos de tendencia central como es el caso de la mediana y el cuartil uno y tres, se podrá estimar un rango de plena competencia con precios libres de interferencia, así los precios que se encuentran entre el primer y tercer cuartil constituyen el llamado “rango de plena competencia” y los precios que se encuentren por fuera del citado rango no lo estarían cumpliendo, es decir, se presumiría están siendo manipulados debido a influencias externas a las del propio mercado, esto es en el caso de precios de transferencia, la intervención de partes relacionadas e intereses privados meramente de rendimientos más altos para sus accionistas; en el caso de encontrarse que éste precio está fuera del rango de plena competencia, éste debe ajustarse al precio de la mediana mismo que equivaldría al segundo cuartil.

Existen varios métodos que se han identificado con la finalidad de buscar aproximaciones más cercanas a los rangos de plena competencia, los cuales han sido divididos por la OCDE en dos grandes grupos:

- Métodos Tradicionales
- Métodos no Tradicionales

Debido a que la finalidad de este trabajo es identificar la participación de los paraísos fiscales en el ámbito de los precios de transferencia, no se profundizará en los mismos, no obstante se invita al lector a revisarlos en las Directrices propuestas por la OCDE.

Por otro lado, cabe advertir las principales dificultades que se presentan al momento de analizar los precios de transferencia, entre estas se encuentran:

- Detección de precios de libre mercado.
- Análisis de comparabilidad necesario para determinar si los precios de libre mercado son cotejables.
- Acceso a la información.
- La interrelación de los anteriores elementos.

#### **2.2.4.-PARAISOS FISCALES**

La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal, otros en cambio piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos.

El Ecuador integra este tipo de conceptos a su normativa ecuatoriana, el 29 de diciembre del año 2007<sup>12</sup>, en su Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al interior del artículo referente a Partes relacionadas, mismo que ha sido señalado y resaltado en el numeral precedente.

Adicional a ello, el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante Resolución NAC-DGER2008-0182<sup>13</sup> ha publicado el listado de 90 paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, incluidos en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados. (Ver **Anexo No.1**)

---

<sup>12</sup> R.O. 242-3S, 29-XII-2007

<sup>13</sup> R.O. 285-2S, 29-II-2008

Las operaciones con paraísos fiscales usualmente constituyen un punto de riesgo para los Estados que no forman parte de este grupo, sin embargo, en principio no tendría sentido analizar las operaciones realizadas entre partes independientes, solo porque éstas posean particularidades diferentes o las circunstancias bajo las cuales se llevaron a cabo fueron especiales debido solo a esta particularidad, ya que no prima el interés primario de un grupo en conjunto o de un solo agente económico, esto es por vinculación existente.

No obstante, algunos Estados ponen en duda ciertas operaciones pactadas en mercados internacionales, obligándolas a pasar por filtros de precios de transferencia, por el hecho de haber sido realizadas con paraísos fiscales y principalmente por el riesgo intrínseco de acceso a información veraz respecto de los beneficiarios existentes de las empresas que se encuentran localizadas en los llamados Paraísos fiscales o países con baja jurisdicción, en tal sentido, buena parte de los países latinoamericanos han establecido al interior de sus normativas, capítulos referentes a precios de transferencia de manera específica, incorporando en su interior normas que equiparan las operaciones realizadas con empresas independientes ubicadas en jurisdicciones de baja o nula imposición, a las que se realizan con empresas vinculadas, por el riesgo existente que genera duda o sospecha de posibles relaciones existentes que puedan no corresponder a condiciones de normales de mercado.

#### **2.2.5.-DIRECTRICES DE LA OCDE**

En el ámbito de la tributación internacional, sin lugar a dudas los trabajos realizados por el Comité de Asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, es un punto de referencia que permite llegar a puntos de acuerdo común de referencia entre sus miembros.

La OCDE se encuentra constituida por 30 países, los llamados países desarrollados, de ahí que buena parte de las críticas que se generan entorno a sus resoluciones se encuentre ligado a la característica de éstos, ya que sus participantes son exportadores de capital, situación que dista mucho de los países en vías de desarrollo que buscan más bien lograr la captación de inversiones en sus jurisdicciones. Cabe

señalar que los trabajos aprobados por este Organismo no son de carácter obligatorio para sus asociados, más bien la búsqueda de consensos que resulten de diálogos y discusiones en el seno de su institución.

No obstante estas consideraciones de los organismos rectores en temas de Precios de Transferencia, es la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico del cual son miembros buena parte de los países desarrollados.

Las Directrices de la OCDE , a pesar de representar intereses de países desarrollados, significa un gran aporte al desarrollo conceptual y legislativo de los precios de transferencia tanto para los países miembros como no miembros, esto debido a que sus investigaciones son producto de expertos en cuestiones claves de política y administración, tales como: Convenios de doble imposición, precios de transferencia, evasión fiscal internacional, comercio electrónico, intercambio de información entre varios otros.

México es el único país latinoamericano que forma parte de la OCDE, países como Argentina y Chile aún se encuentran participando en las reuniones del Comité de Asuntos Fiscales en calidad de Observadores, situación que denota el interés de ciertas economías sudamericanas de integrarse a este tipo de Acuerdos. Por otro lado, se encuentra Brasil como antagonista al modelo de desarrollo de la OCDE ya que integra dentro de su marco legal tendencias claras de modelos establecidos por la ONU que difieren en buena medida del señalado.

Al interior de las Directrices de la OCDE<sup>14</sup>, se cita el Art. 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE donde se establece la declaración del Principio de plena competencia, el cual se señala a continuación:

*"(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".*

---

14 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

De donde, se aprecia de manera clara la introducción de principios básicos de comparación y la distinción entre empresas relacionadas y no relacionadas, mismas que fueron citadas en líneas anteriores. Las Directrices de la OCDE han sido actualizadas, encontrándose que la última data del año 1999 y probablemente en este último año se aprueba una última versión.

#### **2.2.5.1.- LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS LEGISLACIONES INTERNAS**

Si bien la introducción de norma legal al interior de la normativa de un país resulta controversial, buena parte de las decisiones que en éste ámbito se tomen deben ser consideradas a la luz de la realidad de cada Estado, pasando por el tamiz de sus propias necesidades y requerimientos.

Con la finalidad de hacer una revisión general de la relevancia o no de normativa legal interna respecto de precios de transferencia, se plantean las siguientes consideraciones de manera general:

- Diferencias existentes en los sistemas tributarios de los agentes económicos participantes en una operación internacional. Situación que puede conllevar a planeaciones fiscales abusivas de sus participantes.
- El porcentaje de operaciones comerciales internacionales entre partes vinculadas o relacionadas que cada país posea, es decir la relevancia económica que éstas puedan tener en sus economías, evento que puede generar desplazamiento de rentas producto de fijaciones discrecionales que erosionen la base imponible en un país en detrimento de otro.
- La inexistencia de marcos suficientes que permitan establecer valores de mercados acorde a las realidades existentes, pudiendo dejar vacíos legales a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias, coartando su capacidad de acción y reacción.

Varios son los argumentos que se podrían instituir en lo que respecta a la relevancia de incorporar normativa legal en los diferentes Estados, buena parte de las interrogantes

que se deberían incorporar en la discusión podrían ser: En qué medida le resulta conveniente a la Autoridad Tributaria incorporar esas normas? La norma tiene que ser general o específica? Sería conveniente tratar de cubrir todos los conceptos o éste podría significar un riesgo de generar vacíos en algunos ámbitos? Todas estas preguntas podrán tener respuesta en la medida que cada jurisdicción vaya viviendo de manera empírica su realidad y su necesidad.

La postura de este trabajo investigativo, considera que es conveniente que se identifiquen de manera clara las reglas para determinar los valores de las operaciones en condiciones de libre competencia, debiendo considerarse entre otros, los siguientes elementos al momento de ser elaborada la normativa pertinente:

- Principio de Arm's length (medida de valoración de operaciones con partes vinculadas o relacionadas)
- Definiciones y conceptos claros de: relación o vinculación, paraíso fiscal, comparabilidad, rango de mercado, etc.
- Consideraciones de tamices para operaciones realizadas con sujetos pasivos ubicados en paraísos fiscales.
- Métodos para determinar precios de mercado que puedan ser comparables.
- Información: calidad, tipo, cantidad, sustento, periodicidad, etc.
- Definición de mecanismos alternativos para la determinación de precios de transferencia (APAs)
- Entre otros

En general, se puede apreciar la necesidad de que todo Estado cuente con norma legal que de un marco jurídico suficiente que permita actuar bajo reglas claras, en la medida que sea posible, a los agentes económicos participantes en armonía con las Autoridades tributarias de cada país.

## 2.2.6.-NORMATIVA ECUATORIANA

La normativa ecuatoriana ha sido sujeto de modificaciones relevantes en el ámbito de precios de transferencia en el último lustro, de las cuales se procederá a señalar las más relevantes:

En diciembre del año 2007 mediante reforma realizada con la Ley de Equidad Tributaria, se introduce en la Ley, disposiciones que se encontraban hasta ese entonces brevemente citadas en el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas RLRTI, situación que jurídicamente impone un mayor peso legal en el ámbito del accionar de la Autoridad tributaria.

Las Reformas realizadas no solo que implicaron una jerarquía de norma superior, por el cambio de Reglamento a Ley, sino que incluye un aditamento que es el cambio de la Ley de Régimen Tributario Interno que tenía su calidad de ordinaria, a ser una ley orgánica, superior a la anterior.

Para los fines de este estudio, a continuación se señala las principales normas introducidas en materia de precios de transferencia en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente en la actualidad:

### - **Partes Relacionadas:**

*“Art. (...).- Partes relacionadas.- (Agregado por el Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- 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 pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.**

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

*Nota:*

*Mediante Resolución NAC-DGER2008-0182 (R.O. 285-2S, 29-II-2008) se ha publicado el listado de 90 paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, incluidos en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados.”<sup>15</sup>*

En estas disposiciones ya se introduce un concepto ampliado de parte relacionada o vinculada, siendo más específico en sus definiciones, y ampliando inclusive un sistema de tratamiento especial y capacidad de presumir relaciones con países con regímenes impositivos preferentes.

## **- Exenciones**

*“Capítulo III*

### **EXENCIONES**

**Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:16**

---

<sup>15</sup> El resaltado le corresponde al autor

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, **no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.**<sup>17</sup>

(...)

3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;...”

La normativa contempla tratamientos especiales para paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, actuando de manera diferenciada con los agentes económicos que operan con otros agentes económicos localizados en estas jurisdicciones preferentes, respetando en su numeral 3, lo dispuesto en los convenios internacionales, situación concordante con la llamada Pirámide Kelseniana.

## - **Precios de Transferencia**

“Sección Segunda

### DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA<sup>18</sup>

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

Art. ... (2).- *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*

---

<sup>16</sup> Reformado por el Art. 10 de la Ley 2005-20, R.O. 148, 18-XI-2005 y por el Art. 63 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

<sup>17</sup> Sustituido por el Art. 3 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009

<sup>18</sup> Agregada por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

*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. ... (3).- 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. ... (4).- 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. ... (5).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando<sup>19</sup>:

- 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.”

---

<sup>19</sup> Agregado por el Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009

Estas reformas e introducción de normativa sobre la materia, evidentemente ha dotado de grandes instrumentos jurídicos al accionar del Estado, a través de la Administración Tributaria, que para el caso ecuatoriano es el Servicio de Rentas Internas SRI, cada una de estas definiciones y conceptos constituyen herramientas clave para arribar a conclusiones y resultados en términos de valoraciones de precios tanto de operaciones con partes independientes como vinculadas.

En esta misma línea el Director General del SRI, bajo su facultad, ha emitido varias Resoluciones que disponen obligaciones específicas que ciertos sujetos pasivos deben cumplir, en lo que versa en materia de Precios de Transferencia; encontrándose entre ellas la Resolución NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril del 2008, reformada por la Resolución NAC-DGERCGC09-00286 del 17 de abril del 2009, en la cual señala entre otros elementos, quienes deben presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia y con qué características mínimas. A continuación un extracto de lo citado:

*“Art. 1. Alcance.- Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo periodo fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3.000.000,00), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.*

*De igual manera deberán presentar el indicado anexo aquellos contribuyentes que habiendo efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo periodo fiscal, por un monto acumulado comprendido entre USD 1.000.000,00 a USD 3.000.000,00 y cuya proporción del total operaciones con partes relacionadas del exterior sobre el total de ingresos, de acuerdo con los casilleros correspondientes del formulario 101 del impuesto a la renta, sea superior al 50%.*

*Aquellos contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo periodo fiscal en un monto acumulado superior a los cinco millones de dólares (USD 5.000.000,00) deberán presentar adicionalmente al Anexo, el informe Integral de Precios de Transferencia.*

*La Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legales, podrá solicitar mediante- requerimientos de información- a los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas al interior del país o en el exterior, la presentación de la información conducente a determinar si en dichas operaciones se aplico el principio de plena competencia, de conformidad con la ley.” (Ver **Anexo 2 y 3**)*

De la revisión general realizada a la normativa ecuatoriana, se puede apreciar un intento significativamente positivo, de introducir nuevos elementos a la temática del comercio internacional, dotando de marcos económicos dispuestos en términos legales, para reglar comportamientos de sus sujetos pasivos, evitando abusos y distorsiones de mercado que perjudiquen las recaudaciones de los países participantes.

## **CAPÍTULO III**

### **3.-PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL**

#### **3.1. LA TRIANGULACION FISCAL**

##### **3.1.1. CONSIDERACIONES GENERALES**

Entre las principales estrategias utilizadas por algunos agentes económicos para la evasión de impuestos, se encuentra la triangulación de pagos u operaciones a través de los países denominados “paraísos fiscales” señalados en el capítulo anterior.

Este tipo de triangulaciones generalmente funcionan de la siguiente manera: se realiza un contrato directo entre una empresa de una jurisdicción y una empresa de otra jurisdicción, la cual cumple con la entrega del bien o servicio, pero a quien se paga se encuentra localizada en otra jurisdicción, generalmente un país con un régimen preferente; este tipo de triangulaciones permiten que muchos sujetos pasivos, sean estas personas naturales o jurídicas evadan impuestos y consecuentemente perjudiquen los ingresos del Estado donde se encuentran localizadas y de quien utilizan los servicios que son prestados en obra social, perjudicando a los sujetos pasivos que cumplen con su obligación y deber ciudadano de tributar.

Existen varias formas de realizar triangulaciones, ya sea con paraísos fiscales o no (abuso de convenios internacionales), o con diferentes tipos de operaciones que no necesariamente tienen que ser del tipo comercial, tales como servicios, intangibles, etc. Para el caso en estudio, que parte de premisas de operaciones comerciales, se analizará el papel preponderante que cumplen las empresas que tienen la finalidad de intermediación en la operación (sin que sea necesario en mercados donde operan empresas independientes) tomando el nombre de “off-shore”.

### 3.1.2. PARTICIPANTES

Los actores de este tipo de operaciones bajo un esquema sencillo, pueden ser descritos de la siguiente manera:

- Sujeto Activo:

- Administración tributaria local
- Administración tributaria con régimen preferente
- Administración tributaria del exterior

- Sujeto Pasivo:

- Empresa localizada en jurisdicción local
- Empresa localizada en jurisdicción con régimen preferente (off shore)
- Empresa localizada en jurisdicción del exterior

La distribución propuesta considera como vértices de partida de cualquier operación al Estado, representado en el mercado por sus respectivas Autoridades tributarias o también llamadas sujetos activos de los tributos que buscan maximizar el beneficio social, y al contribuyente, que constituyen todos los agentes económicos, ya sean personas naturales o jurídicas que realizan actividades de comercio exterior, que buscan maximizar su utilidad.

Bajo la triangulación fiscal usualmente un mismo sujeto pasivo (que disfraza su verdadera realidad a través de artimañas jurídicas) es accionista, controla y/o dirige, tanto la empresa que se encuentra localizada en el Estado que se lo ha denominado de Jurisdicción local, como la empresa que se encuentra localizada en el Estado con un régimen preferente impositivo.

### **3.2. PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL EN EL COMERCIO EXTERIOR**

Desde el punto de vista de las operaciones de comercio exterior, al centrarnos en la que compete a la Balanza Comercial, podemos identificar de manera simple dos tipos de operaciones principales, estas son:

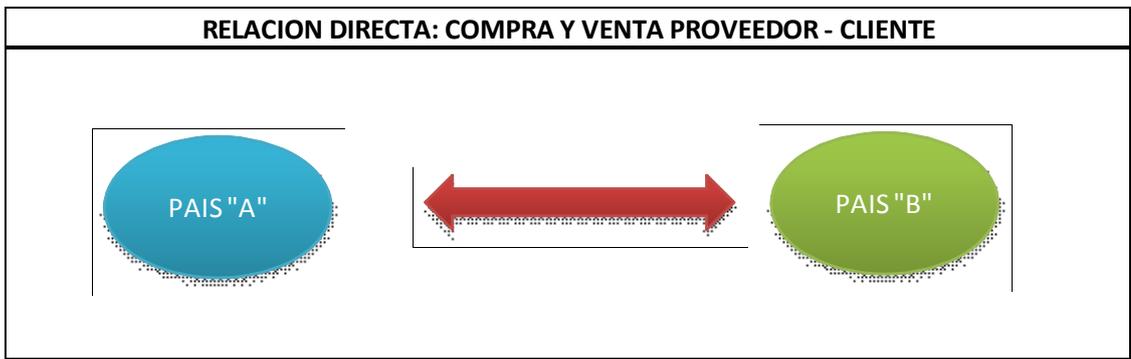
- Operaciones de Exportación
- Operaciones de Importación

El sentido mismo de las operaciones de comercio exterior, va a verse regido por el riesgo de presentar distorsiones en los precios pactados entre partes relacionadas, de las cuales una de ellas se encuentre en un paraíso fiscal, ya sea buscando: subvalorar o sobrevalorar los precios a efectos de disminuir la carga impositiva que tenga que soportar.

#### **3.2.1. PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL EN LAS IMPORTACIONES**

Las importaciones son operaciones de comercio exterior, que implican la entrada al país de un producto (bien o servicio) proveniente de una jurisdicción ajena, que bajo condiciones de libre mercado generalmente podrían presentar relaciones de una sola vía, entre el proveedor "A" y el comprador "B", así:

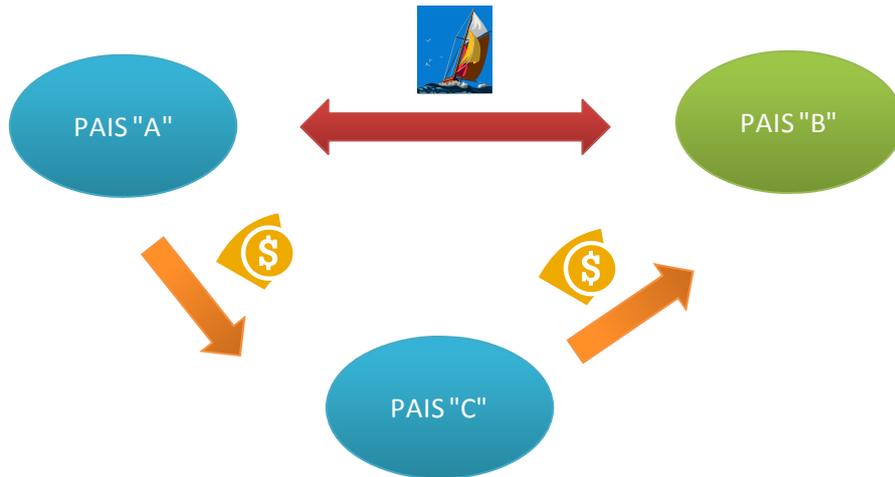
**Grafico No. 1:**



Situación que evidencia de manera directa, bajo el supuesto de transacción entre partes independientes, cual es la calidad de cada uno de los participantes, sin dejar término de duda. Si al ejemplo planteado se le incorpora otro factor, esto es que el proveedor se encuentra compuesto por dos empresas, esto es que una de ellas sea con quien se negocia y se pacta las condiciones de mercado "A" y otra sea la empresa que procede a enviar o embarcar el producto "C", para entregarlo al comprador "B"; situación que no presentaría inconveniente alguno bajo el supuesto de que sea entre empresas independientes, y estas acciones puedan deberse a fines estratégicos, comerciales, ahorros de costos innecesarios, restricciones, permisos, entre otros; quedando como se ilustra en el siguiente grafico:

**Grafico No. 2:**

**INTERVENCION DE UN TERCERO COMO INTERMEDIARIO**



Si al ejemplo anterior se le adiciona el factor vinculación o relación, entre la empresa "A" y "B", esto es, entre uno de los proveedores y el comprador, en su orden; se podría evidenciar un riesgo intrínseco de precios de transferencia que tiene que ser analizado y evaluado por la Autoridad Tributaria competente, considerando en la investigación:

- Tipo de operación
- Cuantía
- Periodo
- Producto
- Jurisdicción de las empresas, país de ubicación

Como se podría esperar, es que la empresa "A" se encuentre localizada en un país con regímenes preferentes o los llamados paraísos fiscales, buscando disminuir la carga impositiva total; procediendo para ello, a sobrevalorar el precio que realmente está pagando a su proveedor, por el producto adquirido, valiéndose para ello de creaciones jurídicas de empresas que no tienen razón de ser, y que se encuentran en muchos de los casos protegidas por restricciones de información pública con los que cuentan los paraísos fiscales.

**Ejemplo.**

La empresa PAPELERA SA (productora de cuadernos) compra papel a sus 3 proveedores del exterior, encontrándose cantidades y precios de importación diferentes para cada uno de ellos, a los proveedores que se encuentran ubicados en Canadá, le compra a US\$ 0.70 el kilogramo de papel, no así su tercer proveedor que se encuentra ubicado en Panamá, al cual se le paga US\$ 0.80 el kilogramo de papel, con el cual sorpresivamente (a pesar del precio) le compra cantidades de papel que representan el 80% del total de su importación de papel. Adicional a ello, de las investigaciones realizadas se identificaron dos situaciones: que la empresa PAPELERA SA es parte relacionada con su proveedor de papel en Panamá, y que esta última es un intermediario, un bróker entre una empresa productora de papel localizada en Canadá y PAPELERA SA.

Si bien el ejemplo como ha sido planteado permite observar claramente una distorsión en el mercado, en la vida práctica el identificar este tipo de procedimientos se vuelve mucho más complejo, la dificultad en el acceso a la información, los elementos técnicos en el tipo de producto en cuestión, la operación efectiva, las condiciones pactadas, créditos especiales, etc.; pueden implicar en la búsqueda de un precio de mercado, variables dirimientes en los resultados.

Así para el caso de la empresa PAPELERA SA, a primera instancia se podría apreciar que existen los siguientes elementos:

- La operación pactada con su parte relacionada (compra-venta de papel) presenta un nivel de precios superior al que podría observarse con empresas independientes.
- Para el caso de la compra del papel al proveedor relacionado, este se lo realiza a través de un intermediario, a pesar de que el papel negociado seguramente sale de manera fiscal, directamente desde el puerto de Canadá hacia Ecuador, a pesar de que la negociación, aparentemente se la realiza entre Ecuador y Panamá, situación que no contravendría ninguna norma, ya que en los negocios internacionales entre partes independientes se puede presentar este tipo de negociaciones pero por cuestiones diferentes.
- La empresa intermediaria (parte relacionada) se encuentra ubicada en un país con un régimen preferente Panamá.
- Bajo el supuesto de que el tipo de papel importado posee las mismas características físicas y químicas, las 2 empresas proveedoras de papel independientes, pueden ser utilizadas como "Comparables internos"<sup>20</sup> para fines del establecimiento de rangos de plena competencia, en ausencia de ellos, el procedimiento sería identificar "Comparables externos"<sup>21</sup>; entre otros.

De manera general, se podría apreciar que existe una diferencia entre el precio pactado por PAPELERA S.A con empresas independientes US\$ 0,70 y el precio pactado con su parte relacionada US\$ 0,80, la cual alcanza US\$ 0,10 por kilogramo, evento que repercute de manera directa en los resultados de la empresa y consecuentemente en los impuestos debidos, según se muestra a continuación:

---

<sup>20</sup> Operaciones que han sido realizadas por la misma empresa analizada, pero con empresas independientes.

<sup>21</sup> Operaciones que han sido realizadas por otras empresas diferentes de la analizada, entre independientes.

## Cuadro No. 1

COMPARACION DE PRECIOS TRANSADOS POR PAPELERA S.A. BAJO DOS ESCENARIOS: PRECIOS DE MERCADO Y PRECIOS CON PARTE RELACIONADA							
OPERACIONES DE IMPORTACION							
ESTADO DE RESULTADOS	PRECIOS DE MERCADO			PRECIOS CON PARTE RELACIONADA			DIFERENCIA
	PRECIO UNITARIO	CANTIDAD	PRECIO TOTAL	PRECIO UNITARIO	CANTIDAD	PRECIO TOTAL	
(A)	(B)	(C)	(D) (B*C)	(E)	(F)	(G) (E*F)	(H) (D-G)
TOTAL VENTAS	1.00	10,000.00	10,000.00	1.00	10,000.00	10,000.00	0.00
(-) COSTO DE VENTAS	0.70	10,000.00	7,000.00	0.70	2,000.00	1,400.00	5,600.00
				0.80	8,000.00	6,400.00	-6,400.00
TOTAL COSTO DE VENTAS			<b>7,000.00</b>			<b>7,800.00</b>	<b>-800.00</b>
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS			3,000.00			2,200.00	800.00
GASTOS ADMINISTRATIVOS			100.00			100.00	0.00
UTILIDAD NETA			2,900.00			2,100.00	800.00
(-) 15% PARTICIPACION LABORAL			435.00			315.00	120.00
BASE IMPONIBLE			2,465.00			1,785.00	680.00
25% IMPUESTO A LA RENTA			616.25			446.25	<b>170.00</b>

Según se puede apreciar del cuadro adjunto, bajo el supuesto de que los ingresos y demás gastos administrativos se mantuviesen fijos, y que los únicos costos de producción son los provenientes de la materia prima (para fines ilustrativos) se puede apreciar claramente que existe un impacto negativo en la Base imponible a efectos de la determinación de Impuesto a la Renta que la empresa PAPELERA S.A debería establecer para el cálculo del tributo, generándose una afección directa en la cuantía de Impuesto a la Renta no pagado por un valor de US\$ 170,00 en la jurisdicción ecuatoriana, no afectando así a la jurisdicción Panameña ya que este tipo de operaciones no se encuentran gravadas allá, situación que da paso a la presencia de abusos que agredan la capacidad impositiva de otros Estados.

El beneficiado en todo este triangulo operacional, ciertamente uno solo, el sujeto pasivo del tributo que detrás de todo el telón jurídico es uno solo, el beneficiario efectivo de esos réditos, que por temas jurisdiccionales pareciera ser varios agentes diferentes, pero que físicamente devienen en uno solo, una persona que capta en un solo fondo común todos los ingresos provenientes, independientemente de donde se encontraban localizados.

Si bien lo que se pretende exponer en el presente documento es un acercamiento a los procesos de triangulación fiscal con paraísos fiscales existentes, se invita al lector a

ampliar sus puntos de vistas e identificar las diferentes amalgamas de formas utilizadas por los sujetos pasivos en este ámbito, cada vez más nuevos y mejorados, para lograr sus fines evasivos.

### **3.2.2. PRACTICAS DE TRIANGULACION FISCAL EN LAS EXPORTACIONES**

En el caso de las operaciones de comercio exterior, que se encuentran vinculadas a las exportaciones, es el mismo proceso que el señalado de manera breve en el punto precedente, sino que su utilización sería a la inversa, ya que lo que se pretende es disminuir la renta gravada en el Ecuador, y para este efecto los precios a los que se vendan deberían encontrarse subvalorados, produciendo hasta cierto nivel, rendimientos extremadamente mínimos, inclusive algunos deviniendo en pérdidas recurrentes.

Como se señaló el efecto sería el mismo, sino lo que se buscaría en este caso es establecer una suerte de manipulación del precio de venta real que se está pactando con el cliente efectivo, así, si una empresa se dedica a la exportación de un producto "Z", el cual lo destina a países europeos entre ellos Alemania, para los fines de realizar una triangulación fiscal, procedería a establecer en una jurisdicción con régimen impositivo preferente, por ejemplo Bahamas, una empresa que desempeñaría un papel de intermediario, la cual compraría el producto a la empresa ecuatoriana, y luego la revendería a la empresa alemana, la pérdida de la Base imponible, nacería el momento que la empresa ecuatoriana subvaloraría el precio real al que está pactando por ejemplo US\$ 1000,00 cuando el precio del producto al que realmente es comprado en Alemania es de US\$ 3000,00 el cual si es facturado por la empresa intermediaria, que al estar localizada en un país con la legislación diferenciada no impositiva en este tipo de operaciones, devendría en ganancias jugosas para el propietario común de estas dos empresas, el efecto físico sería la deslocalización de las rentas; y seguramente el producto saldrá directamente desde el puerto ecuatoriano hasta el puerto europeo sin hacer escala en el país donde se encuentra ubicado el intermediario.

### 3.3. EFECTOS

Según se señaló en líneas anteriores los efectos de este tipo de operaciones son nefastos para las jurisdicciones que no poseen características de paraísos fiscales o regímenes preferentes, tal es el caso del Ecuador, generando claramente:

- Fugas de impuestos, deslocalización de la renta.
- Evasión tributaria, manipulación de precios.
- Pérdida de información relevante en términos de economía internacional
- Información disponible sesgada, presenta manipulación de datos, afecta resultados visibles de Balanza Comercial y posiblemente al ser este un rubro significativo de la Balanza de Pagos, podría resultar en indicadores no válidos de medición en la medida del impacto que este podría tener.
- Enriquecimiento ilícito de una minoría en detrimento de toda una población, al no tributarse los impuestos debidos, los sujetos pasivos que pagan lo correcto se ven perjudicados por los que no lo hacen.
- Pérdida de cultura tributaria creciente y progresiva
- Entre otros

Situaciones que obligan a que Administraciones tributarias como las del Ecuador tomen acciones cada vez más ambiciosas con la finalidad de frenar este tipo de abusos presentados en el seno del comercio internacional, algunos ya visibles, tales como las Retenciones en la fuente de impuesto a la Renta en ciertas operaciones con paraísos fiscales o regímenes preferentes; creación de impuestos a la Salida de Divisas sin exenciones, el cual en cierta medida captaría una proporción del impuesto fugado, entre otros.

Las maniobras que en este ámbito se lleven a cabo son perjudiciales para el Estado ecuatoriano, y sus resultados se verían plasmados en menores ingresos en el

Presupuesto General y como consecuencia un menor gasto social que cumpla los fines mismos del principio de sociedad y economía, la redistribución de la riqueza.

## CONCLUSIONES

El fenómeno de la globalización es toda una realidad internacional que lleva consigo consecuencias que en algunos casos nos hacen reflexionar sobre si conviene o no aplicarla sobre nuestra realidad económica, política y social ya que si no logramos ingresar en ésta carrera quedaríamos fuera de las posibilidades de desarrollo. No es posible tratar de no ver o pertenecer al fenómeno de la globalización, ya que lo más sensato sería tratar de encausarla en beneficio de todo nuestro pueblo.

El papel del Estado bajo un enfoque neoclásico, sería el de ente regulador del comportamiento de sus gobernados, buscando una armonía de sus comportamientos y participación en el mercado, guardando coherencia entre sus fines sociales y las actividades que este emprenda o determine sean necesarias en su plan de ejecución para la satisfacción de las necesidades colectivas, de ahí el requerimiento de recursos que solventen su accionar.

Los impuestos como uno de los rubros más importantes de ingresos del Estado ecuatoriano, representan buena parte de su capacidad de acción social, y por ello que con el devenir del tiempo las medidas que se adopten en este ámbito cobran relevancia. No obstante, el interés de algunos agentes económicos privados que en afán de maximizar sus utilidades, no miden consecuencia alguna ni efecto colateral en la sociedad al tomar acciones defraudadoras y evasivas a través de maniobras mal intencionadas en los mercados internacionales, situación que preocupa y ha llamado la atención de la Administración Tributaria que ha tomado acciones al respecto y se ven reflejadas en reformas legales y auditorías que aun se ventilan en los juzgados ecuatorianos.

De la exposición tangencial realizada, se ha identificado que:

- En la economía internacional, existe antecedentes legislativos en economías en desarrollo como los países miembros de la OCDE que ya desde hace un par de

décadas han incorporado en sus normas el tema de precios de transferencia, de ahí que buena parte de la experiencia existente haya sido incorporada a la legislación ecuatoriana en el último lustro, como un primer intento de acercamiento a niveles de control tributarios ampliados.

- Las principales practicas de triangulación fiscal, se encuentran vinculadas a paraísos fiscales o regímenes impositivos preferentes que juegan un papel de puente en medio de una operación real que no la requiere, los llamados off shore. Los tipos de triangulaciones en operaciones comerciales se encuentran fuertemente vinculados a su calidad, ya sean estos de Importación o Exportación, siendo para los primeros el interés claro del sujeto pasivo evasor el sobrevalorar los precios de los productos por encima de los que se transan en mercado de plena competencia, y para el segundo el efecto seria inverso, esto es la subvaloración de precios de los productos que se exportan por debajo del rango de plena competencia.
  
- Este tipo de maniobras fiscales que se desarrollan en los mercados internacionales, repercuten de manera directa en la recaudación de los Estados afectados, ya que al manipular los precios, también se genera un efecto negativo en la Base imponible del tributo y por ende en la cuantía que el sujeto pasivo aporta.
  
- Existe una tendencia marcada de evolución y desarrollo teórico constante en el ámbito de precios de transferencia por parte de expertos en el tema, situación que permitirá un crecimiento constante del conocimiento en el ramo que se espera devengue en instrumentos más efectivos de control que puedan ser utilizados por las Administraciones tributarias de cada país.

## BIBLIOGRAFIA

- SERBIN Andrés, 1997 pp 44-55
- GATT, General Agreement on Tariffs and Trade, 1948
- DEHEZA Guillermo, "Comprender la Globalización", Alianza 2000
- <http://www.gestiopolis.com/economia/fundamentos-del-comercio-internacional.htm>
- EUROTECHNOLOGY UNIVERSITY, Maestría en Administración de mercados internacionales, Planificación fiscal internacional y sociedades holding, pag.1.
- Código Tributario Codificado Ecuatoriano, Art. 17
- Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007
- Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009
- R.O. 242-3S, 29-XII-2007
- R.O. 285-2S, 29-II-2008
- Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009

## ANEXOS

### ANEXO No 1.

#### RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2008-0182

##### EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

#### Considerando:

Que, el Servicio de Rentas Internas, con el fin de precautelar y defender sus intereses fiscales, considera imprescindible establecer normas y regulaciones que limiten las prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, las cuales se ven acentuadas mediante la utilización de países cuyos sistemas tributarios ofrecen beneficios fiscales para atraer rentas de no residentes;

Que, el artículo innumerado posterior al Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluido por el Art. 56 de La Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria señala que *“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”*;

Que, en el mismo artículo se establece que *“serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas, pudiendo basarse*

para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI”;

Que, de manera particular, la Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria contiene algunas disposiciones normativas que hacen referencia al tratamiento de transacciones realizadas en paraísos fiscales, con la finalidad de combatir las prácticas nocivas de elusión y evasión tributaria internacional, eliminando escudos fiscales;

Que, la Administración Tributaria ha aplicado criterios técnicos y objetivos para señalar como “paraíso fiscal” o jurisdicción de “menor imposición” a los dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales que se detallan en esta Resolución, criterios que se encuentran sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial;

Que, de conformidad con el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Director General tiene la facultad de expedir mediante resoluciones, disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de normas generales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

En uso de sus facultades legales,

**Resuelve:**

Art.1.- Las disposiciones de la presente resolución se aplican a paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes.

Art.2.- Para todos los efectos previstos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se consideran como paraísos fiscales y como regímenes fiscales

preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detallan a continuación:

ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)

ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)

ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)

ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD

ARUBA (Territorio de Países Bajos)

ISLA DE ASCENSIÓN

BARBADOS (Estado independiente)

BELICE (Estado independiente)

BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)

BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)

CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)

COLONIA DE GIBRALTAR

COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)

EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado)

EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)

ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)

ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)

ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)

ESTADO DE QATAR (Estado independiente)

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)

FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)

GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO

GROENLANDIA

GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)

HONG KONG (Territorio de China)

ISLA DE COCOS O KEELING

ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)

ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)

ISLA DE NORFOLK

ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON

ISLA QESHM

ISLAS AZORES

ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)

ISLAS CHRISTMAS

ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)

ISLAS DEL PACIFICO

ISLAS SALOMÓN

ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)

ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)

ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

KIRIBATI

LABUAN

MACAO

MADEIRA (Territorio de Portugal)

MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)

MYAMAR (ex Birmania)

NIGERIA

NIUE

PALAU

PITCAIRN

POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)

PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)

PRINCIPADO DE MONACO

PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA

REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)

REINO DE TONGA (Estado independiente)

REINO HACHEMITA DE JORDANIA

REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)

REPUBLICA DE ALBANIA

REPUBLICA DE ANGOLA

REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)

REPUBLICA DE CHIPRE

REPUBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)

REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)

REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)

REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)

REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)

REPUBLICA DE MAURICIO

REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)

REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)

REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)

REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO

REPUBLICA DE TÚNEZ

REPUBLICA DE VANUATU

REPUBLICA DEL YEMEN

REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA

REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY

SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)

SAMOA OCCIDENTAL

SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)

SANTA ELENA

SANTA LUCIA

SERENÍSIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)

SULTANADO DE OMAN

TOKELAU

TRIESTE (Italia)

TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)

TUVALU

ZONA ESPECIAL CANARIA

ZONA LIBRE DE OSTRAVA

Art. 3.- Sin perjuicio de lo señalado en el artículo anterior, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 4.- Podrán ser excluidos, de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información, y además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el Impuesto a la Renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Art. 5.- No obstante a lo indicado en el artículo anterior, aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que no proporcionen información que le sea solicitada con referencia a la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, serán considerados paraísos fiscales para los fines de la aplicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y demás normativa tributaria vigente.

Art. 6.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese

Dado en Quito D. M. a,

Econ. Carlos Marx Carrasco Vicuña

**DIRECTOR GENERAL**

**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Previó y firmó la Resolución que antecede el Econ. Carlos Marx Carrasco Vicuña,  
Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D.M. a

Lo certifico.

Dra. Alba Molina

**SECRETARIA GENERAL**

**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

**CONSIDERANDO:**

Que, el Artículo innumerado posterior al Art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables;

Que, de conformidad con el mismo artículo innumerado, para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones; y, que la falta de presentación de los anexos e información referida, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América;

Que, el Art. 99 del Código Orgánico Tributario establece que las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la Administración Tributaria;

Que, el Art. 66-1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con el artículo 4 de este Reglamento, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán en las Oficinas del Servicio de Rentas Internas el Anexo de Precios de Transferencia referente a sus transacciones con estas partes, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en función de los métodos y principios establecidos en los artículos siguientes;

Que, el mismo artículo establece que -igualmente- deberán presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia, referente a operaciones con partes relacionadas, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en un plazo no mayor a 6 meses desde la fecha de la declaración, conforme lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento;

Que, el Art. 58 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas establece los plazos para declarar y pagar el Impuesto a la Renta;

Que, mediante Resolución No. NAC-DGER2005-0640 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero de 2006 se estableció el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia;

Que, es necesario realizar modificaciones en la Resolución No. NAC-DGER2005-0640 con respecto al alcance al contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia, con el fin de lograr un mejoramiento en la calidad de la información presentada por el contribuyente, para un adecuado ejercicio de las facultades y gestión de la Administración Tributaria, de conformidad con la ley;

Que de conformidad con el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 02 de diciembre de 1997, el Director General del Servicio de Rentas Internas expedirá las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, que sean necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

Y, en uso de sus atribuciones legales,

**RESUELVE:**

Establecer el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia.

**Art. 1.- Alcance.-** Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD 1.000.000,00), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo de Precios de Transferencia. Adicionalmente, aquellos contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a los cinco millones de dólares (USD 5.000.000,00) deberán presentar adicionalmente al Anexo de Precios de Transferencia, el Informe Integral de Precios de Transferencia.

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

**Art. 2.- Contenido del anexo de precios de transferencia.-** Este anexo se deberá presentar en medio magnético y de acuerdo con la ficha técnica a obtenerse en la página Web de esta institución: [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec)

**Art. 3.- Plazo de presentación del anexo de precios de transferencia.-** El Anexo deberá presentarse y enviarse a través de la Internet, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto por el Servicio de Rentas Internas, y de acuerdo con los plazos dispuestos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

El SRI facilitará a los contribuyentes el acceso a los medios tecnológicos para la presentación y el envío del anexo de Precios de Transferencia, para aquellos casos en los cuáles no tengan acceso a los mismos.

**Art. 4.- Contenido del informe integral de precios de transferencia.-** Este informe deberá contener la siguiente información:

- I. Resumen ejecutivo.
  - A. Alcance y objetivo.
  - B. Contenido.
  - C. Conclusiones.
  
- II. Análisis funcional: el cual que deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso.

Este análisis deberá describir información, del contribuyente analizado y del grupo de empresas al cual pertenece, como: antecedentes, estructura, actividades, proveedores, clientes, competencias, funciones realizadas por el negocio y riesgos asumidos, entre otras.



Adicionalmente es necesario que se describa cada una de sus áreas funcionales que pueden ser manufactura, distribución, compras y ventas, mercadeo y ventas, etc.; y reflejar una descripción de la participación accionaria de la empresa con relación a sus partes relacionadas.

Por último el análisis funcional también deberá contener un detalle de las operaciones inter-compañía haciendo una descripción de cada una de estas, mencionando montos y las empresas y países con las cuales se realizaron.

- A. Antecedentes grupo multinacional.
  - i. Historia o panorama.
  - ii. Estructura organizacional y societaria.
  - iii. Línea de negocio y productos.
  - iv. Otros aspectos relevantes.
- B. Funciones realizadas por el grupo.
  - i. Investigación y desarrollo.
  - ii. Manufactura.
  - iii. Distribución.
  - iv. Mercadeo y publicidad.
  - v. Ventas.
- C. Antecedentes compañía local.
  - i. Historia o panorama.
  - ii. Estructura organizacional y societaria.
  - iii. Línea de negocio y productos.
  - iv. Clientes.
  - v. Competencia
  - vi. Otros aspectos relevantes.
- D. Funciones realizadas por el grupo.
  - i. Investigación y desarrollo.
  - ii. Manufactura.
  - iii. Distribución.
  - iv. Compras (locales y al exterior).
  - v. Ventas (locales y al exterior).
  - vi. Mercadeo y publicidad.
  - vii. Control de calidad.
  - viii. Operaciones financieras
- E. Riesgos asumidos.
  - i. Mercado;
  - ii. Propiedad, planta y equipo;
  - iii. Investigación y desarrollo;
  - iv. Financieros;
  - v. Cambiarios;
  - vi. Tasas de interés;
  - vii. De crédito;
  - viii. Otros aplicables.
- F. Activos utilizados.
- G. Transacciones inter-compañía;
  - i. Venta de máquina y equipo;

- ii. Venta de inventarios;
- iii. Transferencia de intangibles;
- iv. Provisión de servicios;
- v. Operaciones financieras.
- vi. Otras.

III. Análisis de mercado: El mismo que deberá proporcionar información referente a la Industria, sector o actividad económica en la cual se desarrollan las operaciones del contribuyente analizado, dando una visión general de la evolución de mercado, precios, aspecto socio – económicos ligados al sector, competencias, así como también del desarrollo de la economía local y los aspectos políticos relevantes que afecten el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.

- A. Contexto macroeconómico ecuatoriano.
- B. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial.
- C. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local.
- D. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial

IV. Análisis económico: Donde se deberán describir puntos como: operaciones a ser analizadas, partes relacionadas, método aplicado, la existencia de operaciones comparables internas o externas, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia.

- A. Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con partes relacionadas
- B. Selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia.
- C. Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado.
- D. Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.
- E. Detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
- F. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos.
- G. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.
- H. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia.
- I. Estado de situación y de resultados de las empresas comparables correspondientes a los ejercicios fiscales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, indicando la fuente de obtención de dicha información.
- J. Conclusiones a las que se hubiera llegado.

Es facultad del contribuyente presentar adicionalmente un análisis -en un contenido similar al que se señala en la presente resolución- para las empresas relacionadas domiciliadas en el exterior; y cualquier otro tipo de información, en la medida que con ello contribuya a soportar sus análisis de precios de transferencia.

# SRI

...te hace bien al país!

Este Informe deberá tener un índice de acuerdo al contenido anteriormente establecido, mismo que deberá ser anillado y foliado en orden secuencial e incluirá la firma de responsabilidad del representante legal en caso de personas jurídicas, y del titular del RUC en caso de personas naturales.

**Art. 5.- Plazo de presentación del Informe Integral de Precios de Transferencia.**- El Informe Integral de Precios de Transferencia deberá ser presentado en las oficinas del Servicio de Rentas Internas en los plazos dispuestos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

**Art. 6.- Confidencialidad de la información.**- La información contenida en el Anexo y el Informe Integral de Precios de Transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada.

El funcionario que incumpliere esta disposición, será sancionado conforme a las normas legales previstas para el efecto.

**Art. 7.-** El Anexo e Informes de Precios de Transferencia de ejercicios fiscales anteriores al 2007 que se presenten a partir de la vigencia de la presente resolución, deberán presentarse según lo establecido en la presente Resolución.

**Art. 8.-** Deróguese la Resolución No. NAC-DGER2005-0640 del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 188, el 16 de mayo de 2006.

**Art. 9.-** La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.-

Proveyó y firmó la resolución que antecede el Econ. Carlos Marx Carrasco, Director General del Servicio de Rentas Internas.

Quito D.M., 11 ABR 2008

Lo certifico,

**Dra. Alba Molina**  
**Secretaria General**  
**Servicio de Rentas Internas**

SRI.gov.ec

## ANEXO No 3



RESOLUCIÓN No.

NAC - DGERCGC 09 - 00286

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

17 ABR 2009

### CONSIDERANDO:

Que, el artículo innumerado posterior al Art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables;

Que, de conformidad con el mismo artículo innumerado, para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones;

Que, el Art. 80 del Reglamento Para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que: *"Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento"*;

Que, el segundo inciso del artículo ibídem establece que la Administración Tributaria mediante resolución general definirá aquellos contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas así como el contenido de los anexos e informes correspondientes;

Que, mediante Resolución No. NAC-DGER2008-0464 del 11 de abril de 2008 publicada en el Registro Oficial No. 324 del 25 de abril de 2008, el Servicio de Rentas Internas estableció el alcance y contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia;

Que, es necesario realizar modificaciones en la Resolución No. NAC-DGER2008-0464, respecto al alcance de la obligación de presentar el Anexo de Precios de Transferencia, con el fin de lograr una reducción de la carga fiscal indirecta que soportan los contribuyentes en la actualidad;

Que el Servicio de Rentas Internas se encuentra desarrollando mejoras al software de elaboración y recepción del Anexo señalado en los considerandos anteriores, con el fin de simplificar su presentación;

Que, conjuntamente con lo señalado en el Informe Técnico elaborado el 05 de marzo de 2009 por el Área de Fiscalidad Internacional del Servicio de Rentas Internas, los Departamentos del Servicios de Rentas Internas encargados de receptor y administrar dicha información, han previsto la necesidad de ampliar el plazo para la recepción del Anexo señalado en los considerandos anteriores, correspondiente al periodo fiscal 2008 a presentarse en el año 2009, con el fin de evitar contratiempos a los contribuyentes, brindar las capacitaciones necesarias y que la información presentada cumpla con los requerimientos de la Administración Tributaria;

Que, de acuerdo lo determina el artículo 73 del Código Tributario, la actuación de la Administración Tributaria deberá desarrollarse con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia;

SRI.gov.ec