

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO FRENTE A
LOS LINEAMIENTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA,
ACUERDOS ANTICIPADOS Y TRATADOS
INTERNACIONALES PARA FINES TRIBUTARIOS EN EL
ECUADOR**

ANDRES REINOSO CIFUENTES

SEPTIEMBRE DE 2005

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Andrés Reinoso Cifuentes

Fecha:

30 de Septiembre de 2005

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO FRENTE A
LOS LINEAMIENTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA,
ACUERDOS ANTICIPADOS Y TRATADOS
INTERNACIONALES PARA FINES TRIBUTARIOS EN EL
ECUADOR**

ANDRES REINOSO CIFUENTES

SEPTIEMBRE DE 2005

Director de Tesis: Dr. Carlos Velasco

Quito - Ecuador

Resumen Ejecutivo

Este documento propone dar a conocer los antecedentes, la razón de ser de los Precios de Transferencia Internacionales basado en los lineamientos de OCDE, los nuevos conceptos en el proceso de Control Interno según el informe COSO, y también ofrecer un análisis de la Evolución de la Legislación Ecuatoriana en relación con el tema base que es “los Precios de Transferencia”, como refuerzo al análisis se profundiza los procesos de negociación de Acuerdos de Precios Anticipados y su relación con los Convenio de Doble Imposición.

El documento resalta la importancia y las interrelaciones entre todos los elementos mencionados, de fiscalidad internacional y busca dar lineamientos que permita a los directivos de empresas multinacionales implantar procesos de diseño de sistemas de Control Interno que aseguren sus operaciones, a través de esquemas probados de los mismos estudios base de esta investigación y las conclusiones que se han obtenido en el desarrollo de la presente Tesis.

TABLA DE CONTENIDO

Resumen Ejecutivo, 4

Introducción, 8

CAPITULO I

Control Interno Concepto e Importancia, 12

1.1.Componente del Control Interno, 15

1.2.Necesidad del Control Interno en Multinacionales, 16

CAPITULO II

Precio de transferencia, definición y principio, 18

2.1.El principio Arm's Length o Plena Competencia, 21

2.2.Base para la aplicación de Arms Length, 26

2.3.Factores de comparabilidad, 28

2.4.La regla del Mejor Método, 29

CAPITULO III

Métodos de precios de transferencia, 31

3.1.Método del precio comparable no controlado (CUP), 32

3.2.Método del precio de reventa (RPM), 33

- 3.3.El método costo adicionado, 35
- 3.4.Método de utilidad dividida, 36
- 3.5.Método del margen neto operativo, 38

CAPITULO IV

- Ajustes de precios de transferencia, 41
 - 4.1.Ajustes Técnicos, 42
 - 4.2.Ajustes Formales, 43

CAPITULO VI

- Influencia de los tratados tributarios y convenios internacionales, 46
 - 6.1.Enfoques administrativo en Convenios Internacionales, 51

CAPITULO VI

- Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APAS), 53
 - 6.1.Origen de los programas de APAS, 55
 - 6.2.Proceso de negociación de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia, 56
 - 6.3.Proceso de negociación de APAS Bilaterales Transferencia, 61
 - 6.4.APA's simplificados para contribuyentes pequeños, 64

CAPITULO VII

- Evolución de Precios de Transferencia en Latinoamérica y Ecuador, 66
 - 7.1.Evolución de la Legislación Ecuatoriana, 67
 - 7.2.Implicaciones de los Precios de Transferencia en el Ecuador, 68

CAPITULO VIII

Fundamentos del Control Interno en los Precios de Transferencia, 72

8.1.Proceso del Control Interno para Precios de Transferencia, 75

8.2.Objetivos de Control Interno bajo PTI, 77

8.3.Implementación del sistema de Control Interno bajo Precios de Transferencia,80

CAPITULO IX

Conclusiones y recomendaciones, 83

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Desde una perspectiva financiera, los precios de transferencia constituyen quizás la cuestión impositiva más importante del mundo. Más del 60 por ciento del comercio internacional se lleva a cabo entre empresas multinacionales. En este contexto, el término empresa multinacional no abarca solamente a las empresas gigante, sino también a compañías más pequeñas con una o más subsidiarias o establecimientos permanentes en países distintos a aquél donde se encuentra la casa matriz u oficina principal.

Las casas matrices de grupos más grandes generalmente tienen subsidiarias y filiales intermediarias en varios países. Las actividades de investigación y servicio pueden concentrarse en centros que funcionan para todo el grupo o partes específicas; los bienes intangibles, desarrollados por entidades del grupo, se pueden concentrar en ciertos miembros del grupo; las compañías financieras pueden operar como bancos internos; la producción de piezas y ensamblaje de productos finales se puede realizar en diferentes países. Desde la perspectiva de toma de decisiones, los grupos pueden oscilar entre los altamente concentrados hasta estructuras con un alto grado de descentralización y la responsabilidad de los resultados atribuidos a miembros individuales del grupo en cuestión.

Los precios de transferencia han suscitado mucha atención en años recientes. Se pueden señalar varias razones para ello como por ejemplo:

- La movilización, ubicación y (re)ubicación continua de la producción de bienes finales y de componentes en los territorios adecuados.
- Los costos de producción, infraestructura, incentivos y sistemas tributarios, la mano de obra capacitada, etc.
- La concentración de las funciones de servicio dentro de las Empresas multinacionales como se señaló anteriormente.
- La comercialización global en mercancías e instrumentos financieros las 24 horas del día, lo que ha sido posible a través de los medios modernos de comunicación.
- También las razones políticas, de estado y tributarios que tienden claramente hacia una mayor dependencia a los ingresos fiscales.

Las nuevas regulaciones sobre precios de transferencia, particularmente el riesgo de sanciones severas, aun en el caso de desviaciones no intencionales del principio de partes independientes (arm's length principle), han llevado tanto a los grupos multinacionales a revisar sus métodos de precios de transferencia. Por otra parte pone en descubierto la necesidad de que los gobiernos cuenten con el amparo jurídico de una Ley de Libre Competencia.

El presente trabajo propone dar a conocer los antecedentes, la razón de ser de los precios de transferencia y la importancia del Control Interno como también ofrecer un análisis de la legislación ecuatoriana y su relación con el tema y las Directrices dadas por la OCDE sobre Precios de Transferencia, los Acuerdos de Precios Anticipados y su relación con los Convenio de Doble Imposición, junto con una visión general de los problemas y perspectivas prácticos.

En términos conceptuales como prácticos, los precios de transferencia, los acuerdos de precios anticipados y los convenios de doble imposición, en la actualidad constituyen herramientas de planeación tributaria de las empresas multinacionales, son los instrumentos de actualidad que permiten combatir el fraude y la evasión; a través de la transparencia de las operaciones de compra o venta de bienes y servicios entre empresas económicamente vinculadas.

Los precios de transferencia, reconocen que en un entorno cada vez más globalizado se requiere la aplicación de ciertas reglas fiscales para gravar a las multinacionales. En esta tesis se analizara la importancia de señalar las relaciones existentes en una política de precios de transferencia internacionales, los acuerdo de precios anticipados, la aplicación de convenios internacionales, la situación del Ecuador en estos temas y el proceso de control interno de las

empresas que aseguren el cumplimiento de las actividades empresariales en el país de acuerdo a las directrices de Precios de Transferencia.

Por lo mencionado es que nos hemos planteado varias interrogantes que daremos respuestas a lo largo del presente trabajo.

- ¿Qué se debe entender por Control Interno y cómo se afecta ante los Precios de Transferencia?
- ¿Qué son los Precios de Transferencia y cómo estos influirán en las empresas del País y sus efectos financieros y económicos?
- ¿Qué es un APA y como se relaciona con los Tratados Internacionales?
- ¿Cuáles son las implicaciones de los últimos cambios en la legislación Ecuatoriana sobre Precios de Transferencia, y como se reflejan y afecta a los Convenios para evitar de Doble Imposición?
- ¿Qué consideraciones se deben tomar por los directivos de las empresas, con el objetos de asegurar el cumplimiento de sus transacciones con las nuevas regulaciones?

CAPITULO I

Control Interno, Concepto e Importancia

El proceso de Control Interno en su definición ha ido evolucionando; debido entre otras causas al incremento de la complejidad, tanto de las distintas organizaciones empresariales como de las transacciones que realizan, y la globalización¹ de los mercados.

Control significa mucho más que control financiero o control contable, el control es una función básica dentro de cualquier proceso de organización y administración, que facilita la evaluación ejecutiva, incluyendo su seguimiento y revisión sistemática, ya que lo que no se controla no es posible que pueda ser dirigido eficientemente. Podríamos decir que anteriormente hasta el siglo anterior, implicaba una comprobación entre objetivos y resultados, ahora podríamos decir que además los rectifica.

¹ La globalización, en la definición del Fondo Monetario Internacional, se refiere “*al crecimiento de la interdependencia de las interrelaciones mundiales entre los países, a través del incremento del volumen y variedad de transacciones transnacionales de bienes y servicios y los flujos de capital internacionales y además a través de mayor rapidez y cobertura de la difusión de la tecnología, sobre lo que se evidencia como efecto, hoy en día en nuestras naciones, procesos paralelos de integración en búsqueda de mejores condiciones económicas y colaboración en el intercambio de tecnologías*”.

Los nuevos conceptos y la base misma del control interno está contenida en forma muy pormenorizada en los estudios realizados por la Treadway Commission, a través de la National Comisión on Fraudulent Financial Reporting, bajo la sigla COSO (Committee Of Sponsoring Organizations) y su famoso Informe COSO.

La finalidad principal del informe COSO² fue establecer, con carácter general, una definición del Control Interno. La definición que establece dicho informe acerca de Control Interno, deja de ser subjetiva y en menor grado ambigua, ya que incorpora conceptos tácitos y manifiesta la consecución de resultados mensurables, según el Informe COSO el Control interno es: *"Un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto de personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: a) Eficacia y eficiencia de las operaciones, b) Fiabilidad de la información financiera, y c) Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables"*. Además, se desprende la existencia, para el Control Interno, de

² En 1985, en los Estados Unidos de América se crea un grupo de trabajo por la Treadway Commission, Denominado National Comisión on Fraudulent Financial Reporting – Comisión Nacional de Informes Financieros Fraudulentos, bajo la sigla COSO (Committee Of Sponsoring Organizations) – Comité de Organizaciones Patrocinadores de la Comisión Treadway, con el objetivo de dar respuesta a los interrogantes del Control Interno, esta comisión estaba conformada por representantes de las siguientes organizaciones: American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA).

En 1992, tras varios años de trabajo y discusiones se publica en Estados Unidos el denominado INFORME COSO sobre CONTROL INTERNO, cuya redacción fue encomendada a Coopers & Lybrand (versión en inglés), y difundidos al mundo de habla hispana en asociación con el Instituto de Auditores Internos de España (IAI) en 1997.

cinco componentes relacionados entre sí, integrados en la gestión y derivados del estilo de la dirección, que son:

1. Entorno de Control. Formado por todo el personal y aquello que le rodea, como lo son cualidades individuales, integridad, valores éticos, profesionalidad, filosofía de la dirección, y entorno en el que trabaja.
2. Evaluación de los riesgos. Conlleva una precisa identificación de los distintos objetivos empresariales y la consiguiente identificación, análisis y evaluación de aquellos factores que puedan interferir en su consecución.
3. Actividades de Control: Consistentes en elaborar y ejecutar políticas y técnicas encaminadas a verificar una razonable seguridad en cuanto a las acciones que se realizan con el fin de evitar los riesgos existentes para el cumplimiento de los objetivos.
4. Información y Comunicación: Necesarias para que el personal gestione sus operaciones, ejerciendo adecuadamente sus responsabilidades de control.
5. Supervisión de todo el proceso de Control Interno.

A través de las nuevas definiciones y lineamientos que entrega el informe COSO los objetivos y los componentes están totalmente relacionados e integrados, de tal manera que a través de una adecuada implementación de estos, las organizaciones alcancen el cumplimiento de los objetivos de Control Interno. Cuando se hable de control interno, entiéndase que se está señalando un sistema de control integrado, en virtud de que ya no se puede concebir un control

razonablemente eficiente mediante el uso de técnicas aisladas, se dice integrado porque puede afectar a distintos componentes que a su vez están relacionados entre sí, al igual que ocurre con los objetivos.

1.1. Componentes de Control Interno

Por componentes de control interno se entiende las actividades, instrumentos, procedimientos, políticas y ámbito en el que se desarrollan las actividades de las empresa, necesarios para conseguir una seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos de control interno, la complejidad de empresas multinacionales, dificulta el establecimiento de procedimientos y normas con carácter general que describan la manera de llevar a cabo todas y cada una de las actividades y funciones que se desarrollan en esas sociedades. Como solución, se debe establecer que sólo algunas materias son susceptibles de esta regulación, bien porque sean funciones corporativizadas, bien porque la matriz exija el cumplimiento de unos requisitos mínimos a cada caso concreto. Los factores que rodean a la fijación de Precios de Transferencia Internacionales son plenamente aplicables en los objetivos de control interno y su relación con sus componentes que suponen lo necesario para alcanzarlos.

1.2. Necesidad del Control Interno en Multinacionales

Ya se ha mencionado la importancia del control interno como una herramienta que permita a las organizaciones obtener una garantía razonable de que se cumplirán las políticas y procedimientos que ayuden a cumplir las metas de la organización, al replicar esto en un grupo de empresas toma más fuerza si pensamos que esta podría ser la única herramienta que verdaderamente ayude a la administración par alinear las operaciones de todo el grupo.

El aumento en la complejidad de los negocios, transacciones, mercados, estructuras organizativas y tamaño de las empresas, hace que el proceso de Control Interno adquiera una gran importancia y sea imprescindible en las organizaciones.

El Control Interno, como sistema que integra políticas, normas, procedimientos y la auditoria interna, tiene su aplicación más extensiva en las sociedades de dimensión media y alta; sociedades en las que se puede enclavar a aquellas conformadas como multinacionales y que se suelen instrumentar en grupos de sociedades con una matriz y distintas filiales repartidas por otros países.

Por su estructura, tanto organizativa como de capital, y ámbito en el que desarrolla las actividades, es característico de estas sociedades la existencia de intereses individuales en cada sociedad que responde en

particular, a los accionistas, el grupo societario, los acreedores, los potenciales inversores, los trabajadores, los organismos reguladores y los clientes entre otros.

Los anteriores elementos conforman el entorno de las organizaciones, de algún modo influyen y presionan, con mayor o menor relieve o intensidad, por contar con un sistema de control específico. El Control Interno será, de esta manera, un instrumento que permita establecer un seguimiento permanente de la ejecutoria llevada a cabo por aquellos que ostentan el poder real de decisión en la organización.

Podemos decir que el control interno permite a la Administración Central guiar el camino individual de cada sociedad del grupo en base a un mismo Norte haciendo prevalecer por sobre todas las cosas los objetivos de la Administración Central quienes velan por los intereses de los mismos dueños.

CAPITULO II

Precios de transferencia, definición y principio

Según los estudiosos de la materia, se señala que la Gran Bretaña fue el primer país que se ocupó de los Precios de Transferencia (PT) allá por 1915. A partir de la década de los setenta el estudio económico de los Precios de Transferencia ha centrado su atención en tres enfoques principales: Programación matemática, Economía aplicada y Contable.

La definición de "precio de transferencia" para efectos de economía de los negocios dice así³: *"el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización"*.

Los Precios de Transferencia constituyen una herramienta importante dentro del plan estratégico de las empresas multinacionales. Empíricamente se ha demostrado que a través de la manipulación de los Precios de Transferencia Internacionales, las grandes organizaciones pueden alcanzar, en un gran porcentaje, los objetivos planeados; muchas veces en detrimento de los intereses económicos del país huésped, por lo que autoridades y gobiernos de todo el mundo se han empeñado en regular y legislar este tipo de actividades, teniendo

como fin el mejorar tanto la calidad de los Acuerdos Comerciales Internacionales como el de vigilar el nivel de ingresos de la hacienda pública. La relevancia de regular estas actividades puede corroborarse por la magnitud del comercio internacional que efectúan las empresas de países OCDE; se estima que más de la mitad de todo el comercio entre naciones avanzadas se produce entre filiales.

Por otro lado, y como es de entender, el estudio de PT bajo un área específica entraña consideraciones de otras áreas; de esta manera un estudio contable implica consideraciones fiscales y jurídicas, condicionadas por el marco y las políticas comerciales imperantes en los diversos mercados en los que puede operar un grupo de empresas.

¿Qué es un Precio de Transferencia?

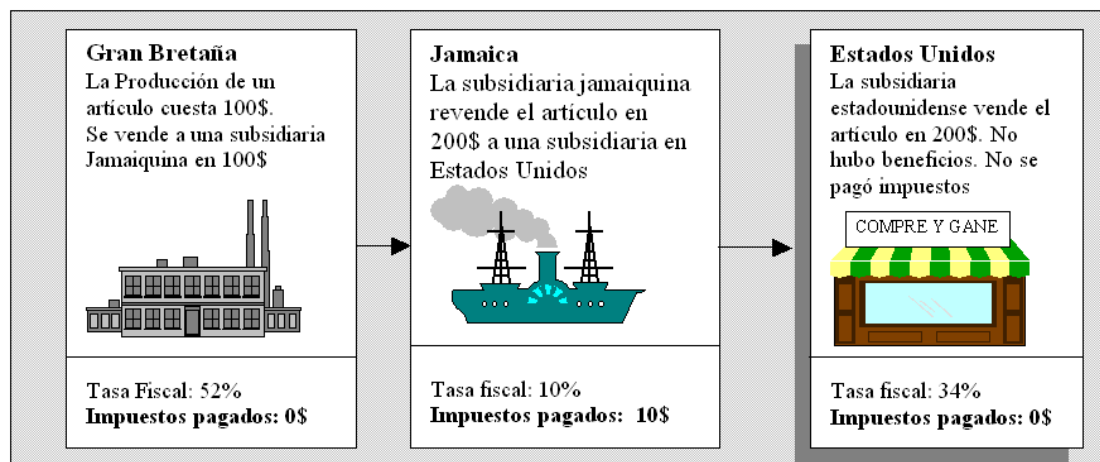
En términos generales se puede decir que el precio de transferencia es un precio interno del grupo, es decir, *“el valor de los productos o servicios a los que se cobra entre empresas pertenecientes a un mismo grupo”*⁴. Asimismo García y Laínez los definen, en un sentido más amplio, como *“los precios de los bienes, servicios y/o tecnología que son transferidos entre compañías que están vinculadas, considerando dentro de ello tanto operaciones de la empresa matriz con alguna filial como operaciones entre filiales”*.

³ C.T. Horngren, W.O. Stratton and G.L. Sundem "Introduction to Management Accounting". Prentice Hall International Inc., 1996.

⁴ Ruyman, Alan. Negocios Internacionales: un enfoque de administración estratègica. Ed. McGraw-Hill, 1996.pàg 569.

Precios de Transferencia son significativamente importantes para ambas partes los contribuyentes y las Administraciones Tributarias porque ellos determinan en gran parte los ingresos y costos resultando diferentes bases imponibles para los impuestos sobre la renta de las empresas multinacionales que operan en diferentes jurisdicciones.

El objetivo de los precios de transferencia no se debe confundir con los problemas de fraude de impuestos o de la evasión fiscal, aunque las políticas de precios de transferencia se pueden utilizar para tales propósitos, como ejemplo la siguiente ilustración gráfica de lo mencionado.



Fuente: Cuadro tomado y traducido del texto de Transfer Pricing Strategy in a Global Economy

Se debe recordar que la aplicación de un PTI puede representar para las empresas el alcanzar varios objetivos, y no solamente aquellos encuadrados por aspectos fiscales, es decir que no se debe pensar automáticamente que haya un intento de manipulación de beneficios, ya que puede haber una dificultad genuina en la determinación de un precio de mercado, ya sea por la ausencia de fuerzas del mercado o por la adopción de una estrategia comercial en particular.

Sin embargo independientemente de las razones que sean, el resultado de que no exista las mismas condiciones en una transacción entre relacionadas, podría afectar negativamente el interés fiscal del país huésped de una de las partes.

2.1. El principio Arm's Length o Plena Competencia

El principio Arms Length⁵ o de Plena Competencia, es la base de los precios de transferencia internacionales, desde el punto de vista fiscal de las transacciones.

Las condiciones comerciales y financieras son determinadas normalmente por las leyes de mercado oferta y demanda, en una transacción entre dos empresa independientes. Cuando se realizan transacciones entre empresas asociadas, sus relaciones comerciales y financieras no siempre se determinan directamente por las leyes del mercado de la misma manera, aún cuando consideremos que las empresas asociadas intentan a menudo aplicar la misma dinámica del mercado en sus transacciones podría en esta haber una distribución no adecuada de los beneficios de la transacción.

Los países miembro de la OCDE han convenido que para propósitos de la determinación de impuestos, los beneficios de las empresas asociadas pueden

⁵ "conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"

ser ajustados en búsqueda del cumplimiento de plena competencia, es decir que el precio de transferencia de las transacciones sea igual que hubiera sido entre partes independientes, es así que podemos decir que el principio Arms Length o de Plena Competencia, es la base de los precios de transferencia internacionales, desde el punto de vista fiscal de las transacciones.

Por lo tanto los precios acordados para las operaciones entre las entidades de un grupo debieran ser, para fines impositivos, la resultante de los precios que habrían sido aplicados por empresas no asociadas en operaciones similares, según condiciones similares en el mercado abierto, este es el llamado principio de “*comerciar en arm’s length*”, que es el estándar internacionalmente aceptado en materia de precios de transferencia.

Es importante tener claro que se presenta muchas veces, la necesidad de hacer ajustes para aproximar las transacciones a condiciones de plena competencia, independiente de las condiciones contractuales acordadas para pagar un precio particular o de cualquier intención por reducir costos. Un ajuste por principio Arms Length no afecta las obligaciones contractuales subyacentes para los propósitos de la transacción misma entre las empresas asociadas, y puede ser apropiado incluso donde no hay intento para reducir impuestos.

Existen muchas circunstancias de excepción por las cuales podría ser que los precios de transferencia no cumplan con Arms Length en sus condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas para empresas

asociadas. Por ejemplo, pueden estar conforme a regulaciones gubernamentales, políticas referente valores de aduanas, derechos antidumping y a controles del intercambio o de precios. Adicionalmente, las distorsiones del precio de transferencia se puede causar por los requisitos del flujo de liquidez de empresas dentro de un grupo de multinacional o para una multinacional que cotiza en bolsa, puede tener presión accionaria por mostrar altos niveles de ingresos a nivel de la casa matriz, particularmente si la exposición del accionista no se emprende sobre una base consolidada. Todos estos factores pueden afectar los precios de transferencia y la cantidad de beneficios que se acrecientan a las empresas asociadas dentro de un grupo de multinacionales.

Las empresas asociadas en multinacionales tienen comúnmente una autonomía de negocio individual como si fuesen empresas independientes, en sus relaciones tanto con terceros como con empresas asociadas.

Las administraciones tributarias deben considerar que las multinacionales, desde un punto de vista gerencial, tiene un incentivo para utilizar los precios Arms Length y es el de poder evaluar el funcionamiento verdadero de sus diversos filiales. Por ejemplo, las gerencias locales pueden estar interesadas en alcanzar altos niveles de rendimiento y por lo tanto no desearían establecer los precios que reducirían los beneficios de sus propias compañías. La administración tributarias deben tener presente estas consideraciones al momento de emprender sus revisiones de precios de transferencia.

En cuanto al tratamiento internacional de precios de transferencia en acuerdos bilaterales, el principio Arms Length se encuentra en el párrafo 1 del artículo 9 del modelo sugerido de convenio OCDE, que forma la base de la mayoría de tratados bilaterales de impuestos tanto de países miembros de la OCDE, como de un gran número en aumento de países no miembros.

El artículo 9 indica: "*Cuando las condiciones impuestas entre dos empresas asociadas, en sus relaciones comerciales o financieras diferencien de las que hubiesen sido establecidas entre empresas independientes, entonces cualquier beneficio que, en esas condiciones, hubiesen acrecentado a una de las empresas, pero, por causa de esas condiciones, no haya sido acreditado a esta, se puedan incluir en los beneficios de esa empresa y gravar por consiguiente con el impuesto que corresponda.*"⁶

Hay varias razones por las que los países de miembro de la OCDE y otros países han adoptado el principio Arms Length una razón importante es que el principio Arms Length proporciona una amplia paridad del tratamiento de impuesto para multinacionales y empresas independientes porque el principio Arms Length pone a las empresas asociadas y a las independientes en una misma posición para los propósitos del impuesto, evita la creación de ventajas o de desventajas de impuesto que distorcionarían la competitividad relativa de cualquier tipo de entidad. Al eliminar estas distorsiones de impuestos en las decisiones económicas, el principio Arms Length promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión.

⁶ Traducción propia del texto original "Article 9 of the OECD Model Tax Convention".

Se podría decir que el tema se basa sobre el concepto del tratamiento igualitario o principio de neutralidad: *“los accionistas que ejercen el control en una compañía son colocados en la misma posición que otros accionistas y los contribuyentes controlados son puestos en paridad con los contribuyentes no controlados, por intermedio de la aplicación del principio arm’s length, que neutraliza la ventaja de los primeros”*.⁷

Una dificultad práctica en la aplicación del principio Arms Length es que las empresas asociadas pueden asumir transacciones que las empresas independientes no emprenderían. Tales transacciones no se pueden motivar necesariamente por la evasión de impuestos pero pueden ocurrir porque en el negocio se realiza a miembros de diversas circunstancias comerciales de multinacionales que da más sentido al grupo que a las empresas independientes. Por ejemplo, una empresa independiente puede no estar dispuesta a vender un bien intangible a un precio fijo si no está determinado el potencial del beneficio del bien intangible y hay otros medios de explotar el bien intangible. En tal caso, una empresa independiente puede no desear arriesgar una venta absoluta porque el precio puede que no refleje el potencial para que el bien intangible llegue a ser extremadamente provechoso.

En ciertos casos, el principio Arms Length puede dar lugar a una carga administrativa para el contribuyente y para las administraciones tributarias encargadas de evaluar las transacciones internacionales significativas.

⁷ Hubert Hamaekers, The Arm’s Length Principle and the Role of Comparables, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1992, pág. 603.

El principal problema para las administraciones fiscales y los contribuyentes suele ser a menudo la obtención de la información adecuada para aplicar el principio Arms Length, ya que generalmente evaluar transacciones incontroladas y las actividades económicas de empresas independientes, y comparar éstos con las transacciones y las actividades de empresas asociadas, puede exigir una cantidad substancial de datos. La información que es accesible puede ser incompleta y difícil de interpretar; la otra información, si existe, puede ser difícil de obtener por razones de su localización geográfica o la de los partícipes de los cuales puede tener que ser adquirido. Además, puede no ser posible obtener la información de las empresas independientes debido a razones de confidencialidad.

Por otra parte la información de una empresa independiente que podría ser relevante, puede no existir simplemente. Debe también ser recordado a este punto que los precios de transferencia no es una ciencia exacta pero requiere el ejercicio del juicio de parte de la administración de impuesto y del contribuyente.

2.2. Base para la Aplicación de Arms Length

La aplicación del principio Arms Length se basa generalmente en el análisis de comparabilidad, de las condiciones en una transacción controlada con las condiciones en transacciones entre las empresas independientes. En consecuencia para que tales comparaciones sean útiles, las características

económicamente relevantes de las situaciones que son comparadas deben ser suficientemente comparables.

Para que las transacciones sea comparables ninguna de las diferencias, si las hubiere, entre las situaciones deberían materialmente afectar las condición económicas de la transacción significativamente, por lo que en ocasiones para que estas sean comparables es necesario realizar ciertos ajustes a la transacción de tal forma que se eliminen los efectos que la distorsionan y puedan quedar transacciones razonablemente comparables, es decir las operaciones no necesitan ser idénticas, pero sí suficientemente similares a fin de ser usadas para la comparación.

Para la determinación del grado de comparabilidad y los ajustes necesarios a realizar, es necesario tener un entendimiento adecuado de cómo las compañías independientes establecen sus precios en las transacciones. Las empresas independientes, al evaluar los términos de una transacción potencial, compararán la transacción a las otras opciones realista disponibles para ellas, y entrarán solamente en la transacción si no consideran ningún alternativa que sea claramente más atractiva. Por ejemplo, una empresa es poco probable aceptar un precio ofrecido para su producto por una empresa independiente si sabe que otros clientes potenciales están dispuestos a pagar más en condiciones similares. Este punto es relevante a la cuestión de la comparabilidad, puesto que las empresas independientes considerarían generalmente cualquier diferencia económicamente relevante entre las opciones realista disponibles para ellas. Por lo tanto, al hacer las

comparaciones como consecuencia del uso del principio Arms Length, las administraciones tributarias deben también tomar en cuenta estas diferencias cuando establecen si hay comparabilidad entre las situaciones que son comparadas y qué ajustes pueden ser necesarios para alcanzar la comparabilidad.

2.3. Factores de Comparabilidad

En el análisis de comparabilidad se debe tomar en cuenta algunos factores que afectan esa comparabilidad, los principales factores son:

- Características de bienes o servicios
- Funciones o actividades desempeñadas, activos utilizados y riesgos asumidos
- Términos contractuales
- Circunstancias de mercados – ubicación geográfica, tamaño y nivel del mercado, competencia, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, oferta y demanda, costos de producción
- Estrategias de negocios

Normalmente, es recomendable que se realice el análisis de comparabilidad transacción por transacción, de manera individual para llegar con mayor precisión al mejor precio de mercado sin embargo tenemos que considerar que existen casos en los que existen transacciones separadas tan cercanas,

seguidas y dependientes que no se podría hacer el análisis sin considerar las mismas bases.

2.4. La regla del Mejor Método

El análisis de Comparabilidad es la base de la selección del método de PT que me permita ajustar mis transacción a Plena Competencia, según la legislación de los Estados Unidos, para la determinación del método de PT se debe aplicar la Regla del Mejor Método.

Bajo esta regla debe ser elegido el método que, dados los hechos y las circunstancias, provea la más confiable medida de un resultado Arm's Length. Para la selección de un método deben ser considerados dos importantes factores: comparabilidad y calidad de la información de los supuestos. Los métodos que reposan sobre operaciones no controladas, con el más alto grado de comparabilidad, han de ser los preferidos.

En teoría, es posible determinar un resultado Arm's Length sin verificar los resultados de otros métodos. No obstante, si la Administración Tributaria considerara como el mejor método, es otro método que produjese diferentes resultados, el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar que el

ajuste fue erróneo. Si él fracasa en su intento, es posible que se le apliquen ajustes y determinaciones⁸.

Si bien la regla del Mejor Método es de aplicación en los Estados Unidos, lo hemos incluido en esta tesis ya que consideramos que es de gran valor el aporte que puede dar en el análisis de la aplicación de esta nueva teoría de Precios de Transferencia, vale mencionar que los Precios de Transferencia no es una ciencia exacta, según los lineamientos de OCDE y ya en la práctica misma de Precios de Transferencia, la recomendación se inclina hacia la eliminación de métodos hasta definir el más adecuado, por descarte de los demás.

⁸ En los Estados Unidos esto podría conllevar sanciones del 20% o 40% sobre el valor de impuesto causado.

CAPITULO III

Métodos de precios de transferencia

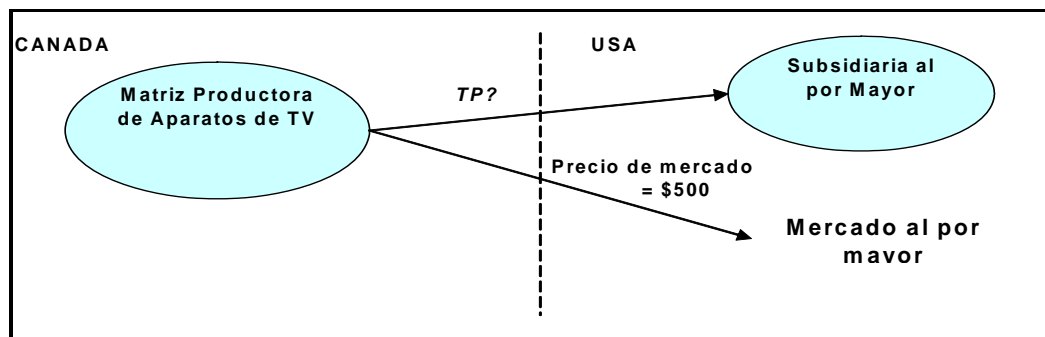
Los métodos de Precios de Transferencia buscan establecer el mecanismo más adecuado para probar que las condiciones económicas y financieras de una transacción entre partes relacionadas se ha realizado a la luz del principio de Plena Competencia o Arms Length. No todos los métodos se pueden aplicar a cualquier transacción, de ahí que se debe seguir un proceso lógico de elección del mejor método, según los lineamientos de OCDE cada uno se acopla en mejor forma para determinadas transacciones. Las administraciones tributarias tienen la potestad de aceptar o rechazar el método aplicado, sin embargo las empresas multinacionales tienen aún la libertad de elegir el mejor método que consideren a sus transacciones, pero en la medida que este sea razonable podría entrar o no en discusión ante la administración tributaria, la clave del tema según entendidos en la materia en la forma de documentación que se tenga en el proceso de elección del método.

Los métodos de precios de transferencia pueden ser los tradicionales transaccionales y los no tradicionales basados en la utilidad, según los lineamientos de la OCDE, se analizan a continuación en este capítulo.

3.1. Método del precio comparable no controlado (CUP)

El método de precio comparable no controlado⁹ es aquel que se aplica mediante la comparación del precio de venta o de prestación de servicios de una transacción controlada con el precio de venta o de prestación de servicio de una transacción no controlada en circunstancias similares. En otras palabras este método compara la misma transacción entre partes relacionadas versus la misma entre partes independientes, esta situación resulta sumamente difícil de encontrar ya que en el análisis de la comparabilidad por lo general habrá factores que dificultan la comparabilidad de las transacciones, sin embargo de no existir diferencias importantes este es el método tradicional más confiable cuando todos los demás factores son iguales.

Ejemplo de este método sería como se presenta en el siguiente gráfico:



El precio de mercado está dado por la misma transacción con una empresa independiente, como se puede ver en este caso la parte independiente esta situada en el mismo país y la cantidad comprada sería

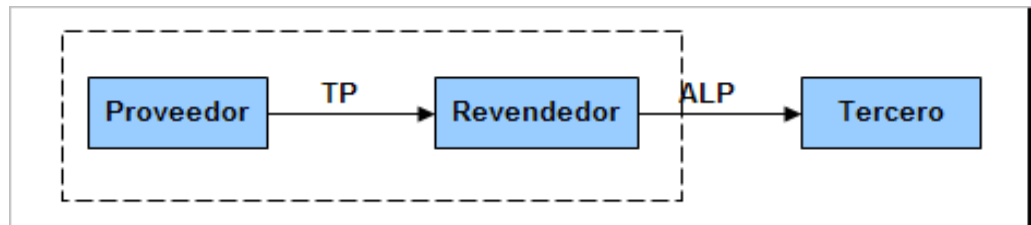
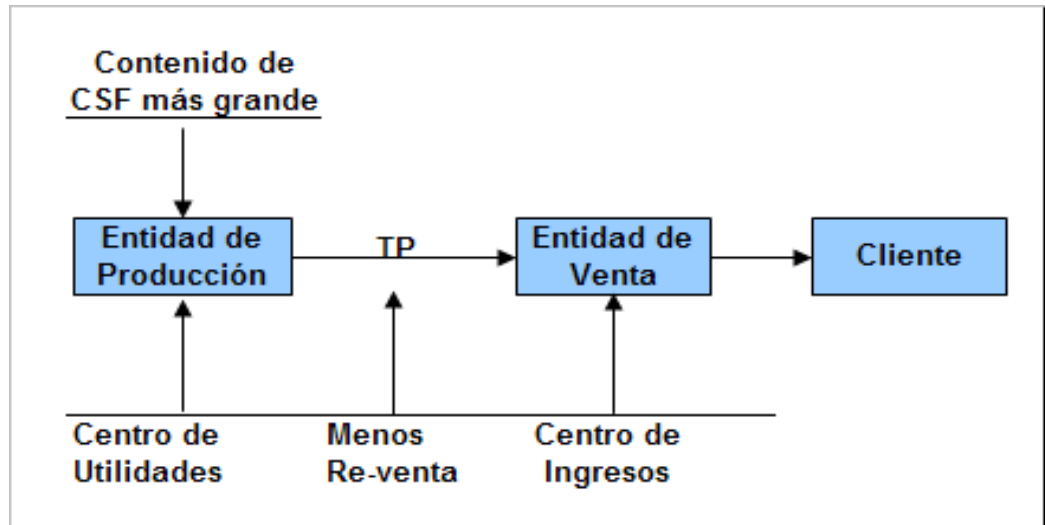
⁹ Conocido como método CUP por sus siglas del inglés “Comparable Uncontrolled Price”

la misma, estas condiciones normalmente puede ser que difieran, en ese caso primero trataríamos de eliminar esas diferencia mediante la valoración de estas y el ajuste correspondiente, antes de descartar este método.

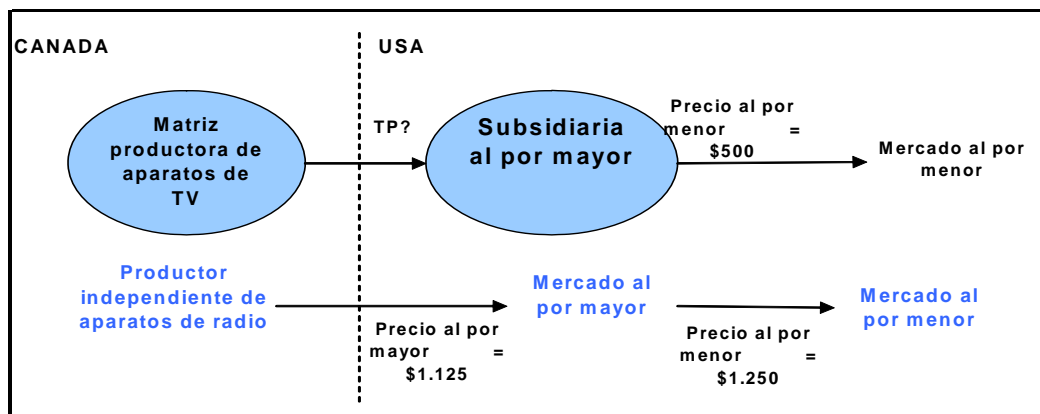
3.2. Método del precio de reventa (RPM)

El método de precio de reventa¹⁰, se aplica para la determinación del precio de venta de un bien que previamente ha sido adquirido de una empresa relacionada que lo ha producido, para ser vendido a un tercero independiente. El precio disminuido un margen de ganancia que cubra los costos de comercialización y una utilidad razonable para estos productos, sería el precio de transferencia comparable en condiciones de Arms Length. Este método es altamente recomendable cuando el giro del negocio está directamente relacionado con la mercadotecnia y ventas. Para ilustrar lo mencionado, ver gráfico adjunto.

¹⁰ Conocido como RPM por sus siglas del inglés “*Resale Price Method*”



Un ejemplo ilustrativo de la aplicación del método sería como sigue:



El precio de mercado está dado por la transacción directa con una empresa independiente, como se puede ver en este caso para fines ilustrativos el Precio de Transferencia estaría muy por debajo del precio de mercado directo, sin embargo en el análisis de comparabilidad podría

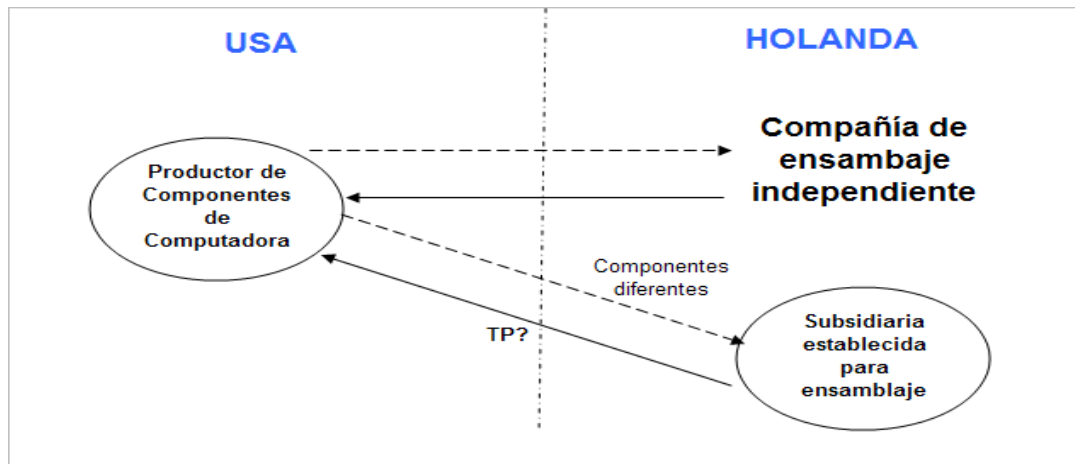
concluirse que al hacer los ajustes para eliminar las diferencias que distorsionan la transacción está en precio de mercado o no, dependiendo del Precio de transferencia que se haya fijado entre relacionadas.

Asimismo, este método nos permitiría analizar, por otro lado, si en la transacción realizada con una empresa relacionada, el margen de ganancia es proporcional al margen que se obtendría en una transacción similar con partes independientes.

3.3. El método costo adicionado

El método del costo adicionado¹¹ inicia por la determinación del costo incurrido por el proveedor del bien o servicio en una transacción controlada , en la transferencia o prestación del servicio a una relacionada. Un apropiado costo adicional o mark up se establece para esta transacción, de tal forma que resulte en una ganancia razonable para la compañía vendedora a la luz de las condiciones del mercado.

¹¹ Conocido en inglés como “*Cost - Plus Method*”



3.4. Método de utilidad dividida

Los métodos no tradicionales, en comparación con los métodos tradicionales basados en transacciones, se basan en las utilidades que se generan de dichas transacciones y se debe aplicar una vez que se ha descartado la aplicación de los primeros. En la vida real posiblemente estos métodos basados en las utilidades sean los más utilizados ya que las condiciones que se requieren para aplicar los métodos tradicionales, en cierta forma son muy difíciles de que se den en la vida diaria. Por otra parte la aplicación de métodos basados en las utilidades, son muy complejos de aplicar debido a que no siempre es factible la obtención de la información necesaria para aplicarlos.

El método de la utilidad dividida¹², se aplica sobre transacciones en las cuales no es posible evaluar de forma independiente a una transacción en

¹² Conocido en inglés como “*Profit split method*”

la que intervienen muy interrelacionadas dos empresas asociadas, es decir no se puede medir con exactitud las condiciones de plena competencia para cada empresa de una misma transacción en forma separada, en estos casos puede ser que las empresas asociadas decidan realizar una distribución de la ganancia de la transacción entre las dos, el método lo que busca es eliminar los efectos que podrían haberse generado por la intervención de las empresas en el control de la transacción, de tal forma que la distribución de utilidades sea razonable y de sentido al interés fiscal de los países huésped de las compañías. En otras palabras el método de la partición de utilidades, divide las utilidades operativas combinadas de las partes vinculadas¹³.

En este método es clave y mucho más complejo el análisis de comparabilidad que se realice, ya que de este dependerá justificar las porciones de partición de cada empresa a la luz de Arms Length.

Para una mejor ilustración, en el siguiente gráfico se presenta un ejemplo de lo mencionado.

¹³ “Basado en una base económica válida que se aproxima a una división de utilidades que hubiera sido anticipada y reflejada en una operación bajo el principio del arm’s length”; *OECD Guidelines*, 3.5

PAIS A		PAIS B	
	A	→	B
		100 = PT correcto?	
Ventas	100,00		150,00
Compras	-20,00		-100,00
Costo de fabricación	-50,00		-25,00
Utilidad Bruta	30,00		25,00
Gastos de Investigación y desarrollo	-15,00		-5,00
Gastos operativos	-5,00		-5,00
Utilidad operativa	10,00		15,00

En el ejemplo vemos como una transacción que genera una utilidad consolidada de 25 es dividida entre las relacionadas a través de la fijación de un precio de transferencia que permita que ambos obtengan una utilidad no igual pero posiblemente con proporcionalidad a sus operaciones, la razonabilidad de la distribución será responsabilidad del análisis de comparabilidad que se realice, en el cual se podrá tomar indicadores del mismo mercado como referencia para mostrar que la división fue adecuada.

3.5. Método del margen neto operativo

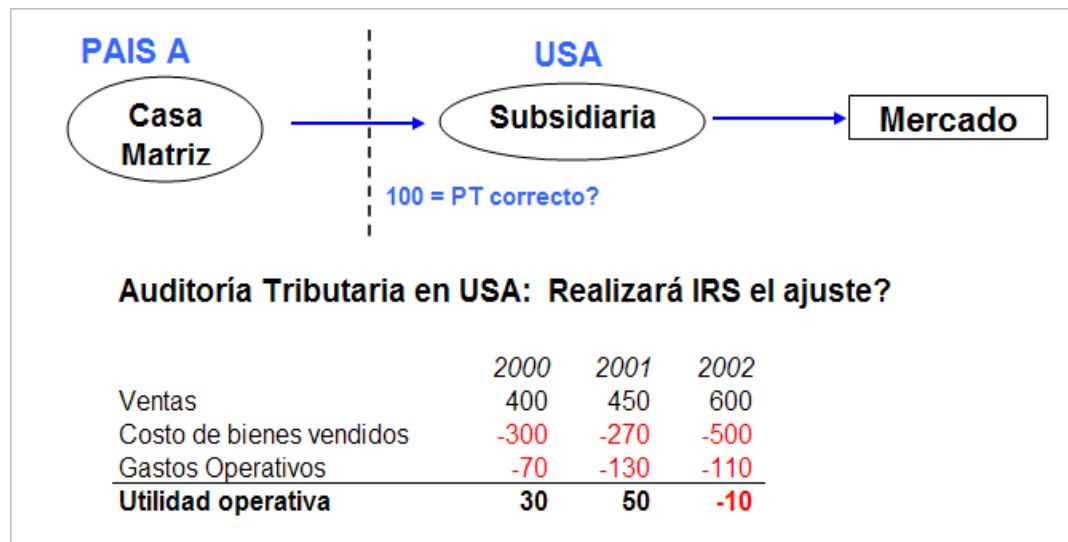
Este método también conocido como de utilidad comparable¹⁴ o método de último recurso, por ser el método de aplicación cuando ninguno de los demás puede ser aplicado, este método a pesar de ser el de último recurso

¹⁴ Conocido también como MNT por siglas en inglés “*Transactional Net Marginal Method*”

es el más utilizado debido a que la complejidad para aplicar otros métodos depende de la existencia de comparables en el mercado.

Este método examina el resultado neto que se genera en una transacción controlada, relacionada a una base apropiada de Arms Length, es decir busca examinar el margen de utilidad neta en relación con los costos, ventas o activos, que un contribuyente obtiene de una operación o de un conjunto de operaciones con una parte vinculada, la aplicación de este método se podrá decir que opera de la misma manera que los hace los métodos tradicionales, mediante la comparación con partes independientes pero a nivel de utilidades netas operacionales.

Como ejemplo tenemos la siguiente ilustración:



Al comparar las utilidades operacionales de los tres años se podría concluir que la del 2002 está por debajo lo que llevaría a pensar que será necesario hacer un ajuste por Precios de Transferencia en el costo de los bienes vendidos, en un análisis real sería muy simple y errado dejar así el análisis, lo que obliga a buscar más comparables a nivel de la misma

industria, establecer un indicador a nivel de utilidades del mercado o márgenes de rendimiento o retorno sobre activos u otros necesarios para analizar si efectivamente no está en Arms Length los precios de transferencia que soporta el costo de los bienes vendidos.

CAPITULO IV

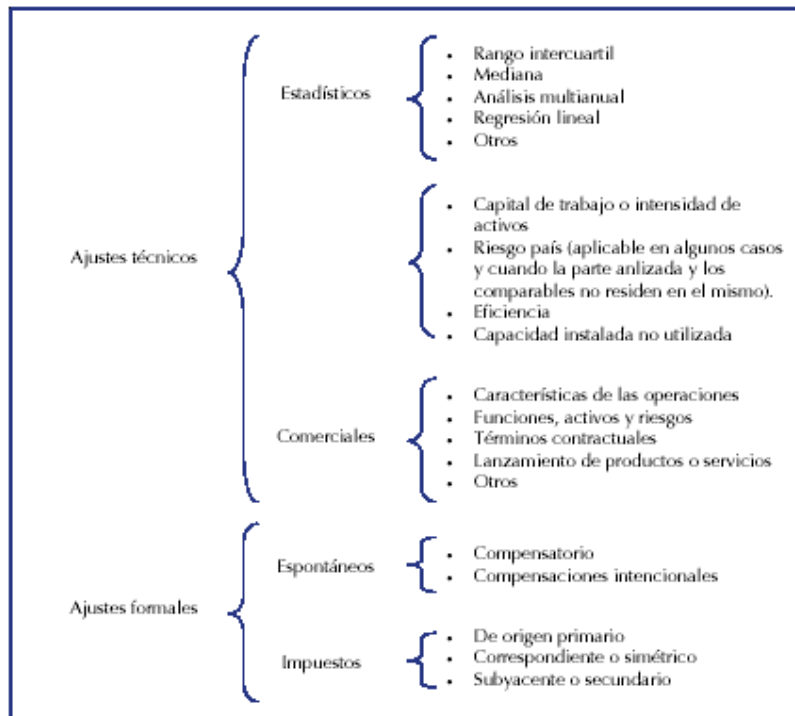
Ajustes de precios de transferencia

En materia de precios de transferencia es común escuchar que se emplee, en forma muy constante, el término “ajuste” sin que en la mayoría de los casos se especifique el tipo de ajuste de que se trata.

El objetivo de aplicar un ajuste¹⁵ es el de corregir o adecuar algo con respecto a otro u otros elementos similares a aquel, con el fin de dejarlos en igualdad o similitud de circunstancias, estos se pueden clasificar en dos grandes grupos: ajustes técnicos y formales; a su vez se dividen en estadísticos, económicos y comerciales para el primer caso y en espontáneos e impuestos para el segundo caso.

Un gráfico de esta distribución sería como sigue:.

¹⁵, “Encaje o medida proporcionada que tiene las partes de que se compone algo” Diccionario de la Real Academia Española



Fuente: PricewaterhouseCoopers.2003 .

En esta tesis mencionare de manera general los principales y en detalle los relacionados al tema de la gestión tributaria misma de la Administración Tributaria.

4.1. Ajustes Técnicos

Los “ajustes técnicos” se refieren precisamente a procedimientos, metodologías o técnicas que, aplicados a una transacción o entidad determinada, incrementan el grado de comparabilidad de un análisis. Se pueden emplear estos “ajustes” antes, durante o después de que medie alguna acción por parte de la Autoridad competente.

4.2. Ajustes Formales

Los ajustes formales son aquellos que se refieren a la modificación de un resultado económico a partir de la aplicación de alguno o algunos de los ajustes técnicos. Los ajustes formales se pueden subdividir en espontáneos o impuestos. Los espontáneos se presentan cuando no hay intervención por parte de la Autoridad Fiscal, antes de la declaración, mientras que los “Ajustes Impuestos” son establecidos por la Autoridad Fiscal, de estos queremos resaltar que por “Ajustes Impuestos” podrían ser:

- *De origen o primario*

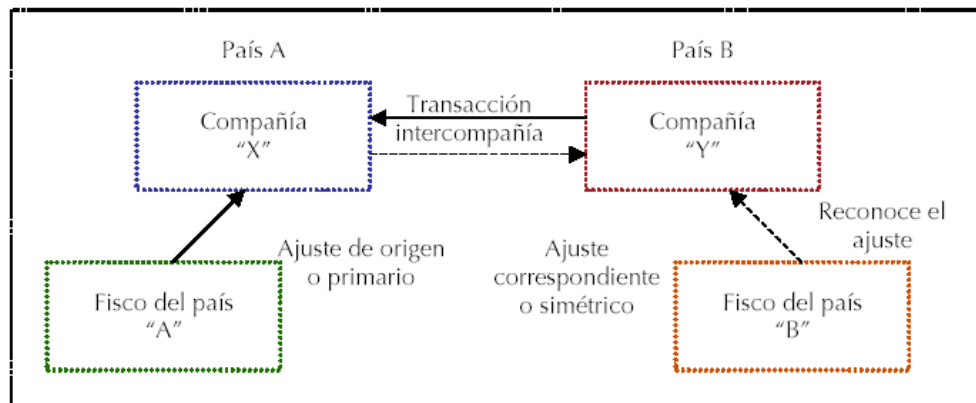
Este ajuste es que las Autoridades pueden establecer de conformidad con la legislación del país, en nuestro caso amparados en el Art.91 Del Código Tributario. Como su nombre lo indica, es el ajuste que se determina en primera instancia y cuyos efectos se repercuten a la contraparte, quien deberá considerar el ajuste correspondiente o simétrico para evitar una situación de doble imposición.

- *Correspondiente o simétrico*

Este ajuste se presenta como consecuencia del ajuste de origen o primario. Normalmente se establece de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por dos países, en la medida que las autoridades competentes del

estado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades del otro estado. Cabe destacar que no existe una disposición expresa para cuando el ajuste correspondiente o simétrico se origina a partir de un ajuste de origen o primario efectuado por un país con el que no se tenga tratado en materia fiscal.

Los ajustes de origen o primario y correspondiente, se pueden representar de la siguiente forma:



- *Ajuste subyacente o secundario*

Este ajuste se refiere al impuesto que se puede generar a partir de una transacción secundaria. Para estos efectos se entiende que existe una transacción secundaria cuando en virtud de un ajuste de origen o primario, una cantidad determinada se recharacteriza con una naturaleza distinta a la que tiene la operación a la que se le aplicó el ajuste de origen o primario.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos por ejemplo por consecuencia de un ajuste primario al cargo por intereses aumente el gasto de este, conforme a la legislación vigente, el pago de intereses que exceda la tasa del Banco Central del Ecuador, se deba aplicar una retención, lo que conlleva a realizar otros ajustes secundarios.

CAPITULO V

Influencia de los tratados tributarios y convenios internacionales

Desde hace mucho tiempo, uno de los problemas que ha preocupado de manera importante, tanto a las Administraciones Tributarias, como desde luego a los contribuyentes, ha sido el relacionado con la doble imposición internacional.

En efecto, cuando un contribuyente residente en un país realiza actos gravados en el extranjero, el fisco de esa nación lo grava con contribuciones, tanto nacionales como locales, y resulta que el fisco de su lugar de residencia, también procede a efectuar actos de imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior, dándose el caso más frecuente de doble imposición.

Estos procedimientos y sistemas, desde luego producen entre los empresarios de los diferentes estados, sensación de malestar y desde luego, se puede afirmar que la doble imposición internacional es uno de los aspectos fundamentales que limitan o impiden el comercio y las relaciones económicas internacionales.

Por todo ello, el fenómeno de la doble imposición se ha continuado dando entre los estados, debido a los diferentes criterios y sistemas con que se manejan las

contribuciones en cada uno de ellos. Esta situación se pone de manifiesto sobre todo en gravámenes que han alcanzado un alto grado de sofisticación, y más aún hoy en día en esquemas de globalización.

La nueva era de la globalización, ha traído varias transformaciones, además del fenómeno de internacionalización y difusión de relaciones, comercio y tecnologías, multinacionales con gran éxito, lo han logrado mediante la eliminación o pérdida del concepto del producto o servicio asociado a un solo país puesto que en la economía con la globalización, el éxito no depende solo de grandes escalas de producción, ya que cada vez son menos los productos de una sola nacionalidad¹⁶.

El producto de la aplicación de estas nuevas tendencias de productividad de las compañías, como parte de los procesos de globalización ha expandido los mercados incrementando así las demandas de bienes y servicios y en cierta forma limitando la soberanía y gobernabilidad¹⁷ de los países sobre los mecanismos fiscales que aplican sobre los tributos que resultan de este tipo de transacciones, se podría decir que hoy se ha generado en una competencia entre países por atraer la inversión de estas compañías a través de la aplicación de políticas fiscales más flexibles y hasta inexistentes.

¹⁶ Región que a sus peculiaridades, une otras (idioma, historia, cultura, gobierno propios) que le confieren una acusada personalidad dentro de la nación en que está enclavada.

¹⁷ Esta palabra se deriva de un vocablo griego que significa “*guía*”. La gobernabilidad es considerada como la capacidad de las instituciones políticas de un país para dirigir la economía y la sociedad. Está estrechamente relacionada con la legitimidad, la autoridad del gobierno y la eficacia para encontrar soluciones a problemas y su capacidad operativo.

La influencia que viene ejerciendo la globalización económica en la política fiscal de los estados, se traduce en una mayor complejidad para la realización de una adecuada gestión tributaria por parte del estado a través de los organismos de control, esto se desprende de diferentes situaciones y condiciones que resultan de las prácticas de comercio transnacional actual que rompen los esquemas tradicionales y principios generales de tributación, como la territorialidad¹⁸ del hecho imponible que generan los impuestos y el origen de ingresos de en este tipo de transacciones.

El derecho tributario que si bien tiene sus bases doctrinales basadas en principios tradicionales que se desprenden del poder que tiene el estado para exigir el tributo, se ven amenazadas a una internacionalización de la doctrina tributaria y la renuncia de los estados a su total soberanía en la aplicación de políticas fiscales, entendiéndose esto como la aceptación de la aplicación de políticas comerciales y económicas que colaboren con el desarrollo normal de las transacciones de comercio mundial y acordes a las nuevas facilidades tecnológicas y al desarrollo económico de las naciones, una manera de lograrlo es la firma de “*tratados internacionales*”, la explicación de esto no solo porque así lo demanda el mercado sino también porque de cierta forma los países, más los menos desarrollados, se ven obligados por lo que las naciones de mayor poder imponen en los mercados mundiales, a través de su participación en organismos internacionales como ejemplo el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Mundial de Comercio (OMC) y la Organismo de Cooperación Para el Desarrollo Económico (OCDE).

¹⁸ En el texto, por territorialidad se entiende una delimitación a la imposición de las rentas internas del país.

Ahora si bien por un lado la Globalización ha presionado a que en cierta forma los países renuncien a parte de su soberanía en política fiscal y la adopción de un derecho tributario internacionalizado y normado a través de lo que se conoce como otras fuentes del derecho, no es menos cierto que también lleva una complejidad de aplicación de la gestión tributaria por el otro facilita a que las empresas muevan sus capitales de un lugar a otro con el fin de aminorar la carga impositiva y en algunos casos el ocultamiento de los hechos imponibles que serían sujetos a gravámenes en diversos países.

La aplicación de prácticas económicas y financieras asistidas por políticas fiscales flexibles, son estrategias de competencia de los países por captar el ingreso de capitales que también se traducen en inversión social, plazas de trabajo e ingresos por impuestos sobre los consumos, esto último también da explicación a lo que en el mundo de hoy se vive, una renuncia a la imposición directa sobre las rentas¹⁹ y el incremento de las recaudaciones por impuestos indirectos (o de consumo).

De aquí las conclusiones *“La sociedad no es una simple suma de intereses individuales, existen intereses colectivos que no pueden reflejarse en valores de mercado, los mercados no pueden ser todo ni la finalidad de todo, el papel del dinero desvirtúa el proceso político, se requiere de una organización internacional que disminuya la inestabilidad y la arbitrariedad de los mercados mundiales, las personas tienen que ser tratadas como tales”*²⁰.

¹⁹ Concepto de Renta según la Ley de Régimen Tributario Interno: “Art. 2.. Registro Oficial 341, 22/DIC/1989

²⁰ Soros, George y Jeff Madrick, "La crisis financiera mundial", Política Exterior, No. 68, Vol. XIII, Madrid, marzo-abril 1999, pp. 33-49.

La adopción de una normativa tributaria internacional permite que los países de residencia de las multinacionales, así como los países donde operan, planteen una normativa clara para el contribuyente y para ambas administraciones tributarias de cada país, en este sentido el tratamiento tributario de las transacciones será transparente, en una práctica fiscal para cada uno de los intervinientes, podríamos decir que de existir un convenio entre cada país en los cuales una multinacional opera, los precios de transferencia serían el mecanismo para continuar las estrategias de planeación tributaria pero a la luz de una normativa clara.

Cabe indicar que los tratados internacionales no son el resultado de la llamada globalización de las últimas décadas ya que valga mencionar que el principio Arm's Length fue incluido implícitamente en tratados suscritos por Francia, el Reino Unido y los Estados Unidos ya en los años veinte y treinta del pasado siglo; lo que si queremos resaltar es que hoy en día han tomado más fuerza y auge entre las naciones .

En el Ecuador existe actualmente once convenios para evitar la doble imposición y una decisión a nivel de la Comunidad Andina para adoptar un modelo de convenio que aplica a todos los países suscriptores de la comunidad, los países con los cuales el Ecuador tiene firmado un CDI son los siguientes:

PAIS ALEMANIA (05/AGO/1986)
PAIS BRASIL (02/FEB/1988)
PAIS CANADA (31/DIC/2001)
PAIS ESPAÑA (13/AGO/1993)
PAIS FRANCIA (25/SEP/1992)
PAIS ITALIA (30/MAR/1990)
PAIS MEXICO (09/MAR/2001)
PAIS RUMANIA (20/SEP/1995)
PAIS SUIZA (25/SEP/1995)
PAIS CHILE (16/MAR/2004)
PAIS BELGICA (JUNIO/2004)
GRUPO ANDINO²¹ Decisión 578

5.1. Enfoques administrativo en Convenios Internacionales

Los enfoques administrativos pueden minimizar y resolver las disputas relativas a precios de transferencia, en ambos casos: en las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias, como también entre diferentes administraciones tributarias de diferentes países. Esto contempla también los correspondientes ajustes y a los procedimientos para el acuerdo mutuo o amistoso, que comúnmente se incluyen en los Convenios para evitar la doble imposición.

El riesgo de provocar doble tributación si se producen diferencias en la interpretación y en la aplicación del principio arm's length, puede ser resuelto mediante procedimientos administrativos tal como lo declara algunos de los acuerdo internacionales y el mismo modelo de convenio que propone la OCDE la aplicación de tratamientos administrativos mutuos para resolver estas diferencias en caso de existir.

²¹ Grupo Andino: Incluye Venezuela, Colombia, Perú y Bolivia

Los precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta y no se puede tener la expectativa de una precisión carente de realidad. Las administraciones tributarias debieran tomar como bases la opinión comercial del contribuyente y las realidades de los negocios.

Queremos resaltar como enfoques administrativos dos aspectos, uno es la carga de la Prueba y el segundo los Acuerdo Anticipados que se revisa en el siguiente capítulo.

La carga de la prueba. A este respecto las directrices distinguen tres situaciones:

- La administración tributaria soporta la carga de la prueba;
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente si él no aportó documentación apropiada o si ha presentado una declaración jurada falsa, etc.; y
- La carga de la prueba recae sobre el contribuyente; él debe probar que el ajuste hecho por las autoridades tributarias fue erróneo. Tal es el ordenamiento existente en los Estados Unidos y, entre otros países, en Francia (en el caso de operaciones con paraísos fiscales).

Estas diferencias pueden originar problemas que son difíciles de resolver por intermedio de los procedimientos de acuerdo mutuo o amistoso. El punto de partida de las directrices en cuanto a tal procedimiento es que el Estado que ha hecho el primer ajuste soporta la carga de la prueba, para demostrar que el ajuste está justificado, tanto en cuanto a principios como en lo atinente al monto.

CAPITULO VI

Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APAS)

Los APAS siglas derivadas de su traducción en Inglés “Advance Pricing Agreements”.- APAS” nacen de un entorno de negocios globalizado, donde es de vital importancia, tanto para las empresas, como para las autoridades fiscales de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, el contar con esquemas fiscales modernos y dinámicos que se apeguen a lineamientos internacionales para alcanzar una justa distribución de los recursos tributarios y a su vez brinden seguridad jurídica a las empresas multinacionales y los capitales extranjeros. En este sentido, al igual que los Precios de Transferencia Internacional, la Doble Tributación y los APAS se convirtieron en temas prioritarios.

¿Qué es un APA?

Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, son un mecanismo que ha sido establecido por múltiples administraciones tributarias para la solución de controversias en materia de precios de transferencia internacionales.

Podríamos decir que en términos generales, un APA es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas. Estos acuerdos pueden negociarse y obtenerse para efectos fiscales en una sola jurisdicción (unilateral); o bien, pueden aplicarse bajo un ámbito de dos o más jurisdicciones (bilateral o multilateral), es decir en acuerdo con otras autoridades fiscales al amparo de los Tratados que para Evitar la Doble Imposición se tengan suscritos. En regímenes maduros como el americano o en latinoamérica, el mexicano cada contribuyente decide cuando es conveniente iniciar un proceso de negociación de APA y que alcance se le debe dar. Generalmente los contribuyentes en busca de un acuerdo con las autoridades consideran, varios elementos de juicio como:

- Existe una controversia con las autoridades tributarias; diferencias de criterios o interpretaciones²².
- Han habido experiencias desagradables en procesos de revisión en materia de precios de transferencia.
- Se desea minimizar contingencias financieras o fiscales, ya que al llegar a un acuerdo con las autoridades.
- Dentro del ámbito de negocios globalizados, el cumplimiento fiscal y de precios de transferencia en cada jurisdicción, una política de precios de transferencia internacional puede cubrir las expectativas de las diversas autoridades fiscales.

²²En los casos que sea posible siempre es recomendable resolver dentro de un ámbito de negociación entre las partes y no de confrontación judicial, en este se puede considerar la negociación de un APA.

6.1. Origen de los programas de APAS.

El origen de los APAS se da en los EE.UU. a principios de los años noventa, cuando el Departamento del Tesoro dio a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. En el año de 1998, el Departamento del Tesoro publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención de APA's para contribuyentes pequeños, que lo veremos más adelante.

Desde la implementación del programa de APA's en los EE.UU., diversos países han establecido programas similares. En Latinoamérica el país donde se trato por primera vez fue México, en el año de 1995, cuando por primera vez se hace referencia a un acuerdo anticipado de precios de transferencia en la reglas de carácter general emitidas para las empresas maquiladoras²³.

En nuestro país no existe en la actualidad régimen formal para el establecimiento de APAS en materia de Precios de Transferencia Internacional, sin embargo podríamos decir que en cierta forma la Administración Tributaria ha tenido ciertos avances en materia de negociación para precios regulados internos, tal es el caso como ejemplo

²³ México adoptó formalmente en el año de 1997, mediante la inclusión del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación ("CFF"). Dicho artículo reconoce la posibilidad de que los contribuyentes soliciten a las autoridades competentes una resolución particular en materia de precios de transferencia y reconoce que dicha resolución podrá derivar de un acuerdo con autoridades competentes de otras jurisdicciones con las que México tenga firmado un Tratado Fiscal Internacional. La vigencia de los APA's en México puede ser hasta de 5 años. El año por en el cual se solicita, un año anterior y tres años posteriores al solicitado. Sin embargo si el APA que se solicita es bilateral, su vigencia podrá ser extendida en los términos del Tratado con el país de que se trate.

en materia del ICE, precios base para productos alcohólicos, los cuales son el resultado de un trabajo de negociación entre el contribuyente, su gremio que lo representa y la administración tributaria, este pequeño acercamiento y otros de manera más informal que tiene la Administración tributaria con diferentes industrias de la nación, nos mueve a pensar que podría haber avances positivos en esta materia una vez que se tome decisión de trabajar en una normativa que lo regule y beneficie a ambas partes.

6.2. Proceso de negociación de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia

Podemos ver a un APA como un documento que expresa un acuerdo de voluntades entre las autoridades fiscales y el contribuyente sobre una metodología de precios de transferencia, como acuerdo debe basarse en un proceso de negociación amplio y en ocasiones intenso y no siempre aceptado. Es de gran importancia que este proceso de negociación se lo lleve a cabo por las personal técnico y entendido en materia de precios de transferencia, tanto del negocio del contribuyente, como de la legislación fiscal local e internacional que aplique a la transacción o a la actividad en proceso de análisis dentro de la negociación.

Para nuestro análisis tomaremos como referencia la experiencia de Estados Unidos, en lo que sería el proceso de negociación de un APA.

El programa de APA's fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia, proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y a las disposiciones fiscales vigentes; podríamos decir que existen dos instancias en el proceso de negociación de APAs

- Conferencias preparatorias (“Prefiling Conferences”)
- La solicitud de APA que incluye:
 - Información general
 - Información específica
 - Condiciones críticas.
 - Periodo de cobertura

Conferencias preparatorias (“Prefiling Conferences”)

Antes del inicio de un proceso formal de APA se solicita una o más reuniones con las autoridades. Estas reuniones tienen como objetivo principal el determinar la viabilidad de solicitar un APA, el alcance del mismo, si será necesaria la participación de un experto independiente, evaluar las probables metodologías de precios de transferencia a aplicar y la información que las autoridades pudieran requerir al contribuyente.

Contenido de la solicitud de APA.

La solicitud como tal debe ser presentada en idioma Ingles o con sus traducciones a este idioma y deberá incluir:

Información general a proporcionar

- 1) Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación por los últimos tres ejercicios fiscales o con proyecciones, cuando aplique.
- 2) Las transacciones que serán cubiertas por el APA.
- 3) Los nombres, domicilios y números de identificación fiscal de las partes involucradas en la solicitud.
- 4) Copia de la una forma legal por cada persona(s) autorizada(s) a representar a las partes solicitantes.
- 5) Una descripción general de la historia de negocios de los solicitantes:
 - a. estructura organizacional local e internacional,
 - b. composición de su capital social,
 - c. estado de capitalización de las empresas vinculadas,
 - d. principales acuerdos financieros celebrados por las partes,
 - e. transacciones entre las partes solicitantes,
 - f. lugar o lugares en donde los negocios se llevan a cabo.
- 6) Estados financieros e información fiscal de tres ejercicios fiscales.
Formas y declaraciones anuales del impuesto sobre la renta, reportes anuales, documentación presentada a Gobiernos extranjeros, contratos, licencias, distribución, de fijación de precios, estudios financieros o de mercado, procedimientos,

presupuestos, proyecciones, reportes financieros por líneas de productos o segmentos de negocios en el ámbito mundial.

- 7) La moneda funcional que se maneja en las transacciones cubiertas en la solicitud.
- 8) El año fiscal de cada una de las partes involucradas en la solicitud.
- 9) Una explicación de las principales diferencias contables entre los US GAAP y los diferentes países en donde se localicen partes relacionadas en las transacciones y su impacto.
- 10) Una explicación de las diversas disposiciones o resoluciones relacionadas con la metodología (resoluciones de la corte, resoluciones particulares, deposiciones de tratados fiscales, etc).
- 11) Una declaración relativa a los procedimientos judiciales o administrativos que se relacionan con la metodología propuesta.

Información específica a proporcionar

- 12) Indicadores de rentabilidad pertinentes tales como margen bruto, margen sobre costos y gastos de operación, rendimiento sobre activos, etc.
- 13) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos.
- 14) Un análisis económico o estudio de las prácticas generales para determinar precios y funciones dentro de los mercados geográficos que cubrirá el APA.

- 15) Una lista de competidores y en su caso, descripción de operaciones no controladas que pudieran ser comparables.
- 16) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- 17) Una descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante.
- 18) Una descripción de las posibles implicaciones colaterales que conforme a la Legislación de los EE.UU. pudieran presentarse.

Condiciones críticas (“Critical Assumptions”)

El contribuyente que solicita un APA debe establecer una serie de condiciones críticas en su solicitud. Esta puede ser cualquier hecho o circunstancia que, estando o no en el control del contribuyente, deben cumplirse o presentarse en el transcurso del tiempo para que la resolución de APA pueda tener validez.

Periodo que cubrirá el APA

El contribuyente debe proponer el plazo por el cual el APA aplicaría, sin embargo este podría surtir efectos en el año en el cual se solicita y hasta por tres años más. Cabe mencionar que aún y cuando el contribuyente no solicite formalmente la aplicación del APA por años anteriores, las Autoridades en los EE.UU. podrían requerir su aplicación retroactiva.

La solicitud de APA debe presentarse antes del tiempo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta federal del primer año a ser cubierto por el APA, a más tardar 120 días posteriores al pago de los derechos.

Reporte Anual

Los contribuyentes que obtengan un APA, deberán presentar un reporte anual del estado que guarda el APA negociado. Esencialmente dichos reportes incluyen la aplicación a las operaciones actuales de la metodología de precios de transferencia aprobada en el APA., una descripción si la hubiera de incumplimiento material de las condiciones críticas y las razones de dicho incumplimiento, un análisis detallado de los ajustes que deberán cubrir las partes involucradas en el APA, y la forma en que se llevarán a cabo y cualquier otro asunto importante que considere el contribuyente mencionar.

6.3. Proceso de negociación de APAS Bilaterales

Para el caso de solicitudes bilaterales o multilaterales de conformidad con los Tratados para evitar la doble imposición, los contribuyentes deberán expresar claramente en la solicitud de APA su intención de extender dicho procedimiento a un ámbito bilateral o multilateral, caso en el que las autoridades de los EE.UU. buscarán, de conformidad con las disposiciones de Procedimiento Amistoso vigentes en el Tratado

Fiscal de que se trate, llegar a un acuerdo con las Autoridades competentes de ese otro país sobre la metodología de precios de transferencia aplicable a las transacciones objeto de análisis.

Cabe resaltar que el objetivo principal que busca un contribuyente que requiere que las autoridades fiscales competentes de su país inicien un procedimiento amistoso sobre una solicitud de APA con sus contrapartes de otra jurisdicción, es evitar la doble imposición.

En este sentido, tanto las autoridades de los EE.UU., como OCDE han exaltado los beneficios de los APA's bilaterales sobre los unilaterales, ya que bajo esta última figura no necesariamente se estarían resolviendo los problemas de doble tributación que se pudieran generar. Las autoridades fiscales de otros países no necesariamente aceptarían los términos de un APA unilateral.

La legislación de los EE.UU., establece los lineamientos a seguir, tanto para Autoridades Fiscales, como para los contribuyentes, cuando se solicita un procedimiento bilateral, la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro, debe establecer contacto y coordinarse con la oficina del Comisionado Asistente para asuntos Internacionales (“Assistant Commissioner (International)”) del Servicio de Rentas Internas IRS para la resolución de dichos casos.

Ya en el procedimiento como tal, el contribuyente deberá incluir en su solicitud de APA, cierta información específica la cual incluye:

- Una referencia específica del tratado de que se trate así como las disposiciones del mismo que se invocan y por las cuales la solicitud es realizada;
- Los nombres, domicilios, números de identificación fiscal del contribuyente y de las partes involucradas en la solicitud, así como el número de identificación fiscal de las personas involucradas residentes en el extranjero.
- En documento por separado, el contribuyente debe declarar y otorgar su consentimiento para que su información sea mostrada a la autoridad competente del país de que se trate. Esta declaración debe estar fechada y firmada por una persona con autoridad de firmar declaraciones federales de impuestos del contribuyente.

Al llevarse a cabo este procedimiento al amparo de las disposiciones de Procedimiento Amistoso contenidas en los mismos Tratados Fiscales, el acuerdo que eventualmente se logra alcanzar es un acuerdo entre Autoridades Competentes, por lo que si el contribuyente no aceptara los términos de dicho acuerdo, podrá retirar su solicitud de APA bilateral.

Lo anterior conlleva a que en los casos de APA's bilaterales, las Autoridades y los contribuyentes deben estar en coordinación y comunicación constante.

6.4. APA's simplificados para contribuyentes pequeños

Para contribuyentes pequeños, considerados así aquellos que obtienen ingresos menores o iguales a \$200 millones de dólares al año, las autoridades de los EE.UU. han establecido un procedimiento simplificado para la solicitud, negociación y obtención de APA's.

En este procedimiento las autoridades tratan de facilitar la solicitud y negociación del APA a este tipo de contribuyentes mediante una negociación acelerada de la solicitud y la posible omisión de cierta información que debe acompañarse en las solicitudes normales de APA's.

Ejemplos de esta información son:

- a) Análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos;
- b) Lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- c) Descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante.
- d) El llenado del reporte anual.

Asimismo, las autoridades facilitarán al contribuyente información que pueda ayudarle a la negociación del APA, tal como una selección previa de los comparables o el cálculo de los ajustes para incrementar la comparabilidad de los mismos, o bien la documentación contemporánea en materia de precios de transferencia que el contribuyente está obligado a tener, podrá presentarse como parte de la información requerida para este procedimiento.

CAPITULO VII

Evolución de Precios de Transferencia en Latinoamérica y Ecuador

Desde la adopción del Reglamento de los Estados Unidos en 1994 y las Directrices de la OCDE en 1995, muchos países han introducido nuevas leyes o reglamentos.

México y Brazil fueron los dos primeros países latinoamericanos que introdujeron regulaciones estrictas de precios de transferencia, a mediados de los 90, en sus respectivas legislaciones. México adoptó el principio de plena competencia y siguió las Directrices de Precios de Transferencia publicadas por la OCDE. Brazil estableció un sistema basado en márgenes de utilidad mínimos para importaciones y exportaciones de productos y servicios entre vinculadas, ambos países introdujeron normas especiales para transacciones con paraísos fiscales.

Argentina, Chile, Venezuela, Perú, Colombia y más recientemente Ecuador, siguieron el enfoque de México y establecieron regulaciones de Precios de Transferencia consistentes con el principio de plena competencia, y también

aplicaron programas que aplican las reglas específicas de precios de transferencia a transacciones con empresas residentes en paraísos fiscales.

7.1. Evolución de la Legislación Ecuatoriana

En nuestro país se han dictado normas legales y reglamentarias tendientes al control de los precios de transferencia fijados en transacciones entre compañías vinculadas. La normativa vigente, fue promulgada el 31 de Diciembre de 2004 vía reforma al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, con efectos a partir del 1 de enero de 2005²⁴, está basada en los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que contempla una metodología para la comprobación de los precios de transferencia que es de aplicación en el ámbito Internacional, pues está incluida en las legislaciones de otros países, es importante mencionar que el mismo Reglamento refiere a las guías OCDE en todo lo que este no contemple.

De acuerdo con las regulaciones de nuestro país, los sujetos comprendidos están obligados a presentar, cinco días después de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta, un Anexo complementario con información de las distintas transacciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas que involucran un análisis de los precios

²⁴ Reformas al Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno – Suplemento Registro oficial 31 de diciembre de 2004.

de transferencia. Adicionalmente, dentro de los seis meses siguientes se debe presentar el informe integral sobre precios de transferencia.

El reglamento promulgó los métodos de Precios de Transferencia que se basan en los lineamientos OCDE y se resumen en el siguiente gráfico:



El método Residual de distribución de Utilidades, es una derivación del método promulgado por la OCDE , Profit Split o distribución de utilidades y su aplicación es similar.

7.2. Implicaciones de los Precios de Transferencia en el Ecuador

Las implicaciones de esta nueva práctica en nuestro país son de largo alcance. Un primer impacto que merece destacarse tiene relación con la probabilidad de que varíe la rentabilidad de las multinacionales en Ecuador.

Las multinacionales ahora tendrán que volver a mirar la planeación de sus inversiones e incluso replantear su operación en general para determinar cómo distribuir sus utilidades en sus transacciones intragrupo a la luz de esta nueva legislación. Para acatar la normativa, las empresas deben cumplir el principio de empresas independientes, o Arm's Length. En otras palabras, y como lo hemos visto en capítulos anteriores que las transacciones entre filiales se hagan a precios de mercado.

En Ecuador, ciertas multinacionales, han reportado por muchos años consecutivos pérdidas operacionales. Por tanto, cabe esperar que las utilidades de algunas empresas que operan en el país sufran importantes modificaciones en el futuro. Muchas multinacionales, ya cuentan con políticas de precios de transferencia para su operación global. Se trata de una política de buen gobierno corporativo, ya que refuerza la transparencia y la necesidad de declarar todas las transacciones a precios de mercado ante las autoridades tributarias en cada país donde operan.

Es muy probable que los precios de transferencia impliquen un aumento en los costos de administración de las empresas. En la medida en que *"la carga de la prueba de precios de transferencia"* recaerá sobre las empresas, habrá grandes dificultades prácticas. Las empresas tendrán que recolectar la información sobre transacciones comparables a las que realizan, lo cual es complicado. Por tanto, seguramente tendrán que adquirir bases de datos complejas y costosas para sustentar los precios de sus transacciones de bienes y servicios o contratar empresas

especializadas que los asesoren en el proceso mismo. Como sea, sus costos administrativos aumentarán.

Por último, el gobierno espera un aumento en el recaudo del impuesto a la renta, pero la evidencia internacional sobre el impacto fiscal en el momento en que se introduce la legislación sobre precios de transferencia es mixta. En el caso mexicano, el recaudo aumentó cerca de un 30% en 2000. Pero en la práctica es difícil saber si obedeció a los precios de transferencia o a otras causas, como un renovado ritmo de actividad empresarial.

Si bien los precios de transferencia normalmente son tema de transacciones internacionales, la legislación vigente no descarta la inclusión también de las transacciones entre compañías nacionales vinculadas, para un futuro, como lo ha mencionado, funcionarios de la misma administración en diversos foros. La aplicación de un esquema de control de precios de transferencia interno no se considera técnico aplicar, puesto que el resultado financiero y su tributación en consolidado queda dentro del mismo país y para el control individual de estas empresas el estado cuenta con otras herramientas jurídicas que debería poner en práctica.

La aplicación de los precios de transferencia en la gran mayoría de los países se refiere únicamente a las transacciones internacionales de empresas vinculadas. Lo que sí está claro es que los precios de

transferencia fueron ideados para que las empresas multinacionales, en un entorno crecientemente globalizado, tributen lo justo en cada país. Podemos concluir diciendo que el Ecuador comienza a modernizarse en este tema.

Por otra parte se evidencia la necesidad de una Ley de Libre Competencia que brinde seguridad jurídica al inversionista y proteja al empresario en contra de las prácticas monopólicas y abuso dominante, que sea su reto el de contribuir al desarrollo económico del Ecuador, dentro de una economía social de mercado competitiva a través de una competencia sana entre los agentes económicos.

En esta línea jurídica, en el Ecuador actualmente existe Ley Orgánica de Defensa al consumidor, que se fundamenta en la teoría económica y los principios jurídicos de los derechos de propiedad a través de la eficiente asignación de los recursos, al igual que lo estaría una Ley de Libre Competencia, que actualmente no existe.

El objetivo último de una ley de libre competencia que busca el bienestar del consumidor se complementa, pero NO debe confundirse, con el de la política y la ley de defensa del consumidor. Ambas van de la mano y comparten un marco teórico común pero cada una tiene su misión específica, y el trabajo diario es diferente en cada una de estas áreas. Ambas buscan la protección al consumidor pero con aproximaciones diferentes, mediante vehículos diferentes, con objetivos particulares

diferentes. En el caso de la defensa de la competencia el bien jurídico tutelado es la competencia en sí misma (mercado), en el caso de la defensa del consumidor es el consumidor propiamente dicho.

CAPITULO VIII

Fundamentos del Control Interno en los Precios de Transferencia

Entre las razones para implementar un sistema de control interno para la fijación de Precios de Transferencia Internacionales se pueden mencionar los siguientes:

- Por sus características funcionales, las empresas multinacionales necesitan de una mayor coordinación de todas las actividades, de modo que permita una adaptación de las condiciones locales así como del conjunto de operaciones internacionales.²⁵, por lo tanto se requiere que el control interno tenga una visión integrada.
- Conforme crece una organización aumenta la necesidad de utilizar procedimientos formales de control.²⁶
- Los precios de transferencia constituyen un mecanismo imprescindible en orden a alcanzar la necesaria diferenciación y, al mismo tiempo, coordinar la actividad de las distintas unidades en un nivel mínimo de integración.²⁷

²⁵ Slater, A.G. "Internacional transfer pricing" Management Decition, Junio 1977,pàg. 551.

²⁶ Alema Diez, B. "Control y auditoría internos en la empresa". Consejo General de Colegios de Economistas. Pàg. 288.

²⁷ Ruiz Martinez, Ramòn, "Los precios de transferencia en la planificación internacional, Universidad de Sevilla, pàg 17.

También se destaca la necesidad de establecer un sistema de control interno de forma especial en ciertas empresas en las que, por sus características, la transparencia y la seguridad de su funcionamiento resultan principalmente importantes y en ciertos casos obligatorios por requisitos legales como lo es para empresas SEC, según los lineamientos de la Ley Sarbanes Oxley..

Es indiscutible la importancia de implementar mecanismos de control interno dentro de las multinacionales para el tema de Precios de Transferencia, la responsabilidad de ejercerlo y definir qué mecanismos que se aplicarán; es de la Consejo Administrativo del grupo; situación que pareciera contraria a lo dictado con el informe COSO, pero que sin embargo no resulta ser así, en virtud de que éste propone las partes que participan en el proceso y aquel se refiere al responsable de la función en sí misma.

Se había mencionado en capítulos anteriores que dada la compleja estructura organizacional de las empresas multinacionales, no es posible elaborar normas con carácter general que regulen y centralicen todas y cada una de las actividades y funciones que se desarrollan en el grupo. Tan sólo algunas materias son susceptibles de esta regulación, bien porque sean funciones corporativizadas, bien porque se exige el cumplimiento de unos requisitos mínimos, muchas veces condicionados por aspectos jurídicos, como es el caso de los precios de transferencia internacionales; sin embargo puede que los objetivos perseguidos, con la fijación de Precios de Transferencia Internacionales, no sean realizables conjuntamente debido a algún tipo de incompatibilidad entre ellos, pero dependiendo de la estructura organizativa y política de la corporación, la Dirección los jerarquizará y establecerá la prioridad

de unos sobre otros. Claro está, serán objetivos situados dentro de los de la sociedad en su conjunto, es decir, se tratarán de objetivos accesorios para la consecución de los objetivos generales de la empresa, o incluso puede que sean, por ellos mismos, objetivos prioritarios de la organización.

Resulta fundamental para aplicar y mantener un sistema de control interno en la fijación de Precios de Transferencia Internacionales; que exista un evidente control y supervisión de la Matriz sobre las subsidiarias. No importa el sistema de precio de transferencia utilizado, mientras el control se mantenga, "*... un método de precios de transferencia satisfactorio en empresas multinacionales es aquel que no provoca cambios destructivos en el sistema de control existente*"²⁸.

Los Precios de Transferencia se utilizan como una herramienta de control interno en la gestión empresarial, así como de la estructura organizativa de la empresa. Situando la anterior afirmación dentro del ámbito de las multinacionales y bajo la definición de Control Interno según el Informe COSO, se puede decir que un sistema de fijación de Precios de Transferencia Internacional es un elemento integrado del Control Interno mediante el cual se busca el cumplimiento de los objetivos corporativos. Por tanto, las características de un sistema de fijación de Precios de Transferencia Internacional están plenamente relacionadas e identificadas con los objetivos y componentes de cualquier proceso de Control Interno.

²⁸ SCHULMAN, J. "Transfer Pricing in multinational business" Ph. D. Dissertation. Harvard University 1966, Pag 64

8.1. Proceso de control interno para Precios de Transferencia

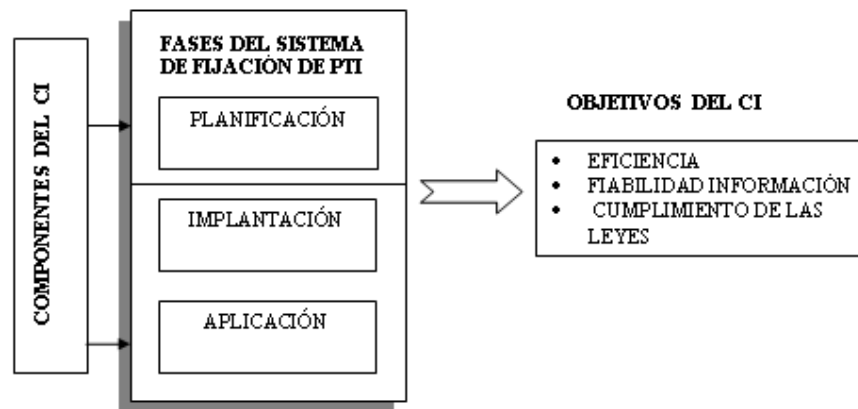
Si bien la política de Precios de Transferencia Internacionales que las empresas adopten está en decisión del Consejo Administrativo²⁹, al emprender un proceso de Control Interno es sumamente importante que se involucre la participación dentro del proceso a la Dirección o Gerencia y al resto del personal; esto conlleva a que los miembros del Consejo posean un nivel adecuado de conocimientos técnicos de gestión y otras materias, además de la presencia y ánimo necesarios para llevar a cabo las funciones precisas de gestión, orientación y supervisión, en otras palabras, debe estar preparado para cuestionar y supervisar las actividades de la Gerencia.

La Gerencia más que ser responsable ante el Consejo, de gobernar, orientar y controlar las actividades de la entidad, es una extensión de este; ya que al ser seleccionada por él, sustancialmente plasma dentro de sus funciones las expectativas del grupo en cuanto a integridad y valores éticos, que constituyen, en este caso, un factor importante del Entorno de Control; y sobre los que el Consejo deberá confirmar mediante actividades de supervisión.

²⁹ Consejo Administrativo o plana mayor de directivos de la compañía, pueden incluir representantes de los accionistas, generalmente los directivos de la Casa Matriz de una corporación.

Dada la complejidad de las operaciones de una multinacional se impone la especialización, creando centros de decisión, de control y de operaciones. En el ámbito estudiado, la Gerencia del grupo es la que tiene que establecer, definitivamente, los Precios de Transferencia Internacionales, tras analizar y estudiar los informes que los departamentos implicados, principalmente Impuestos y Jurídico, le proporcionan. El Consejo, por su parte, decidirá en qué países, de entre los que la Gerencia le propone como idóneos, invertir o establecer filiales; no sin reiterar, antes de finalizar el epígrafe, que esta centralización requiere de un mecanismo de control eficiente que comulgue con las directrices antes apuntadas.

Finalmente el proceso de control debe ser implementado en todas las etapas que componen el sistema de Precios de Transferencia Internacionales. Es decir, tanto en la primera etapa, que consiste en la fase de planificación, como en la segunda etapa, de implantación y aplicación de precios internos correctos



8.2. Objetivos de Control Interno bajo Precios de Transferencia Internacionales

Como ya se ha mencionado, los Precios de Transferencia Internacionales deben contar con un sistema de control interno que dé a la empresa una base de seguridad razonable y transparencia en el logro de sus objetivos, enmarcados en:

a. Eficiencia de la Operación.

Este objetivo se cumple cuando los procesos estén orientados a la consecución de los objetivos estratégicos y operativos marcados por la propia empresa. Es necesario que los objetivos de las empresas vinculadas se planteen de forma que, en lo posible, su logro lleve a alcanzar los objetivos del grupo como un todo. Así, el sistema de precios de transferencia elegido debe tener en cuenta el problema de la suboptimización y debe ser tal que motive a los responsables de las divisiones a luchar por la consecución de los objetivos de la empresa.

El sistema de Precios de Transferencia debe fijarlos de forma que no se produzcan conflictos entre las empresas vinculadas; se requiere que los objetivos de resultados establecidos por la matriz para sus filiales tengan en cuenta las consecuencias que los Precios de Transferencia Internacionales puedan acarrear en sus costes de fabricación. Además, los objetivos generales que prevalecen son los del grupo, por lo que invariablemente debe tenerse en cuenta a las distintas empresas

vinculadas y fijar para ellas unos objetivos que conlleven en su cumplimiento la consecución de los del grupo.

b. Fiabilidad de la información financiera.

El cumplimiento de este objetivo parte de la capacidad de entender y cumplir con el concepto de "imagen fiel", el cual orientará la fiabilidad. Por otro lado, los diversos escenarios en los que operan las multinacionales hace que la diferentes monedas, normas contables y financieras encuadren los resultados contables. Así, las distintas posibilidades de calcular Precios de Transferencia Internacionales influirán en la valoración de los productos afectados por ellos, y por tanto, resulta importante que se recojan adecuadamente valorados en los estados financieros y que estos reflejen, a través de una información adecuada, todas las características, costes y valoraciones de las operaciones intercompany; en función, claro está, de normas contables y leyes; por lo que nos encontramos en una clara relación de la búsqueda de estados financieros fiables y comparables.

Además de la normativa que obliga a un especial seguimiento de las operaciones entre sociedades de un mismo grupo y que dará lugar a su reflejo en los estados financieros, la necesidad de la fiabilidad en la información financiera en este tipo de organizaciones surge de otros muchos puntos; como por ejemplo, el relacionado con la situación de las sociedades cotizadas en mercados de capitales de varios países, con muchos accionistas e intereses de terceros, acreedores, clientes, etc., que demandan una puntual información sobre cómo evoluciona la situación

financiera de la empresa, existiendo para tales efectos una normativa particular que regula la emisión de la información contable.

c. Cumplimiento de normas y leyes aplicables.

Este es, sin duda, uno de los objetivos al que se concede mayor importancia en el ámbito de los Precios de Transferencia Internacionales, debido a la compleja regulación existente a escala internacional de las operaciones que originan³⁰. El control interno se encargará de verificar la existencia de una razonable seguridad de que se maximiza el cumplimiento de los objetivos empresariales sin incurrir en ninguna ilegalidad. Está claro que el ámbito de actuación de los directivos para lograr un resultado óptimo, y en los que se minimice los impuestos a pagar en los grupos multinacionales, está limitado por normas legales que disminuyen en gran medida el margen de maniobrabilidad, lo cual no obsta para que los analistas busquen, dentro de este marco, un PT que maximice los resultados.

Cabe mencionar que en la actualidad existen normas muy estrictas en cuanto a los sistemas de control interno que deben tener las Compañías y las certificaciones que deben dar los auditores externos sobre estos, para las empresas públicas que cotizan el bolsa, amparados en las nuevas regulaciones de la Ley Sarbanes Oxley.

³⁰ Reglamentos del GATT, Normativa de la OCDE, Código y Régimen Tributario Interno, Normas Internacionales de Contabilidad, Normas y Reglamentos.

En esta línea sea por lo mencionado en el párrafo anterior o por la misma importancia de revisión interna, es indispensable la intervención de Auditoria Interna en el proceso de certificación del sistema de control interno independiente a la revisión de los auditores externos, al respecto cabe señalar que, se debe analizar el papel de la Gerencia en la Auditoria Interna, como un elemento clave dentro del sistema de Precios de Transferencia. En este sentido, se recomienda para la realización de cualquier trabajo la creación de un equipo, y la función de auditoria se propone que sea un servicio centralizado.

El ámbito de actuación donde la auditoria interna aporta más a una organización, es cuando revisa el grado de eficacia de las distintas áreas de las distintas filiales y analiza si los resultados que se alcanzan son coherentes con las metas establecidas; para la consecución de tales fines el proceso de Auditoria debe darse con entera independencia, tanto funcional como operativa. Lo que supone que los auditores no sean responsables del desarrollo o implantación de nuevos sistemas, ni tener poderes directivos de la administración misma.

8.3. Implementación del sistema de Control Interno bajo Precios de Transferencia

Para la consecución de los objetivos de Control Interno ha de establecerse primero un adecuado sistema de fijación de Precios de

Transferencia Internacionales, para ellos se precisa de un proceso de implantación como sigue de acuerdo a los lineamientos de informe COSO:

1. Se debe establecer objetivos globales y se fijan los beneficios a alcanzar por matriz y subsidiarias o filiales del grupo, es necesario identificar, analizar y evaluar los riesgos que les afectan.
2. Se identifica los factores, internos y externos, que afectan a los PT y sobre los que se jerarquizaría, anterior a cualquier intento por determinar los objetivos globales
3. Se determina el nivel de beneficios en las subsidiarias. Puesto que Maximizando la eficiencia operativa individual además de cumplir con los objetivos del grupo, se procura el marcado por el control.
4. Coordinación. Una de las partes ejecutoras del proceso de control interno debe realizar actividades de coordinación, función tácita que compete a la Gerencia.
5. Motivación a los directores. Con el fin de mejorar el entorno de control.
6. La existencia de un control de costes efectivo. Puesto que permite cumplir con los objetivos de eficiencia operativa, utilizando para tales efectos un adecuado sistema de información y comunicación.
7. Revisión del sistema por parte del departamento de impuestos. Para garantizar el cumplimiento de las leyes nacionales e internacionales evaluando los posibles riesgos existentes.

8. Ratificación del sistema por parte de la central. Inmiscuye el que la decisión provenga del Consejo de Administración tras un proceso de Supervisión.

Una condición importante para poder establecer un sistema de Precios de Transferencia es identificar los objetivos y componentes de control interno con los factores que influyen en la fijación de los mismos; como un primer paso en la consecución del diseño de un proceso de control.

Finalmente, podríamos decir que el sistemas de Fijación de Precios de Transferencia debe vivir a la luz de un proceso continuo de control interno, que dé también garantías suficientes de que el proceso mismo de fijación se lo realiza con transparencia e integridad y a su vez un sistema adecuado de Fijación de Precios de Transferencia es una herramienta adicional en el proceso de Control Interno de las organizaciones, es decir existe interdependencia de todo el sistema de la organización, y que en conjunto, a través de las diferentes herramientas que hemos revisado tratan de brindar la mayor confianza posible a los Accionistas, las Administraciones Fiscales, los empleados, los clientes y la sociedad.

CAPITULO IX

Conclusiones y recomendaciones

1. Los Precios de Transferencia no son una “ciencia exacta” Tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes están forzados a realizar un análisis realista y práctico
2. OECD Guidelines : prefieren los métodos tradicionales de transacción a los basados en la utilidad – punto de partida
3. El análisis de comparabilidad es la base para la determinación del método más adecuado de Precios de Transferencia.
4. Se ha detectado un especial importancia de las empresas por maximizar los resultados fiscales; asimismo utilizan los Precios de Transferencia como una variable de competitividad para penetrar nuevos mercados.
5. Un APA es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas.
6. Es necesario que los contribuyentes evalúen el riesgo de sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia o bien aplicar una política conservadora que aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca dichos riesgos ante las autoridades.

7. El programa de APA's fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia.
8. Una administración tributaria con mayor recaudación tiende a mayores gravámenes con impuestos indirectos con bajos niveles de imposición sobre la renta que políticas en contraposición.
9. La globalización para las empresas también se traducen en mayores cargas impositivas por la movilidad de las rentas y la yuxtaposición de las soberanías fiscales de los países ya que si bien hasta cierto punto la globalización ha permitido ver la necesidad de limitar el poder coercitivo de los estados para con los contribuyentes.
10. Los avances tecnológicos y el desarrollo de nuevos medios electrónicos de comunicación que desmaterializan la territorialidad de las transacciones, lo que complica la determinación
11. Resulta prácticamente imposible evitar la doble imposición internacional, pero si se puede, a través de un tratado, regular este fenómeno, para evitar en una gran medida sus nocivos efectos.
12. Se puede deducir que no sólo es necesaria, sino deseable la celebración de tratados internacionales de esta y otras naturalezas semejantes, buscándose con ello una mejor justicia tributaria.
13. En el Ecuador se está iniciando una nueva era de fiscalidad y de nuevas tendencias administrativas, que pone a la empresas en la necesidad de reevaluar sus estructuras de control y replantear sus planes de negocio, con miras al mantenimientos sostenible de sus operaciones.
14. La legislación ecuatoriana no ha inventado, ha adoptado normativas ya probadas y pone en descubierto que la Política Fiscal del Estado tiende a

ser abierta a la globalidad y la comunicación con el contribuyente, por lo que es inminente que se siga trabajando en reforzar las relaciones con miras hacia una fiscalidad globalizada y tendiente a la negociación de esquemas que brinden transparencia y seguridad jurídica a las partes.

15. Es necesario que el Ecuador, en su proceso de globalización, para un sano desarrollo económico y social, que brinde seguridad jurídica al empresario y que le permita adaptarse rápidamente a la dinámica de los mercados, se promulgue una Ley de Libre competencia que busque el bien jurídico tutelado de la competencia en sí misma.
16. Se ha comprobado cómo, a pesar del alto grado de especialización que conlleva un sistema de fijación de Precios de Transferencia Internacionales, es plenamente aplicable sobre él un proceso de control interno en los términos propuestos por el informe COSO.
17. Un sistema de fijación de Precios de Transferencia Internacional es un elemento integrado del Control Interno mediante el cual se busca el cumplimiento de los objetivos corporativos.
18. A consecuencia del alto grado de inseguridad en las operaciones comerciales de las multinacionales, el sistema de control interno que se implemente en este tipo de procesos requiere enfatizar el control preventivo.
19. Consideramos que el precio interno constituye una herramienta de control interno, así como un elemento esencial en la Planificación Estratégica, cuya importancia como tal, puede variar entre distintas culturas empresariales.

20. Es clave la eficiencia del Consejo de Administración en el establecimiento de los objetivos, en virtud de la existencia de una diversidad de preferencias de los distintos socios capitalistas, que pudieran generar intereses contrapuestos afectando los objetivos generales del grupo.
21. Con respecto al objetivo de cumplimiento de las normas y leyes aplicables, las sociedades más que dirigir sus actividades a ese cumplimiento, lo que procuran es aprovechar y buscar lagunas legales que les ayuden a alcanzar la eficiencia operativa. Las empresas siempre encaminan sus actuaciones al borde de la ley para maximizar dicha eficiencia. Muestra de ello es que gran parte de los problemas fiscales originados por los Precios de Transferencia Internacionales se resuelven a través de los APAS (precios negociados). Por lo tanto, se requeriría dentro del proceso de control interno de una multinacional un departamento altamente especializado, dinámico y con un elevado nivel de responsabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACUERDO GENERAL DEL GATT, B.O.E. de 28 de enero de 1964
2. ARIAS, ANTONIO, "La auditoría y el control interno en el siglo XXI" Revista Auditoría, nov. 1997
3. ARPAN, J. "International Intracorporate pricing: non-american systems and views" New York. Praeger 1971
4. ARENS ALVIN A. "Auditoría Un Enfoque Integral" Prentice Hall Hispanoamericana S.A., México 1996.
5. BLANCO, RAMÓN, "El Control Interno en Repsol" Auditoría Interna, nº 52. año 1997
6. CAAMAÑO Añido y CALDERON Carrero. GLOBALIZACION ECONOMICA Y PODER TRIBUTARIO: ¿HACIA UN NUEVO DERECHO TRIBUTARIO?, Trabajo Proyecto de Investigación Xunta de Galicia.—Codigo PGIDT00PX1101011PR.
7. CÓDIGO ADUANERO ESPAÑOL Y SU REGLAMENTO, 1998
8. CODIGO TRIBUTARIO, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2004.
9. COOPERS Y LYBRAND. "Los nuevos conceptos del Control Interno (Informe COSO). Ed. Díaz de Santos, 1997
10. DOMINGUEZ Y MARÍN, "Cómo determinar Precios de Transferencia", Partida Doble nº75, febrero 1997.
11. ELAM, R., HENAIIDY, M. "Transfer Pricing for the multinational corporation" International Journal of Accounting. Primavera, 1981.
12. ERNST & YOUNG "Los Precios de Transferencia, el área de fiscalidad internacional más problemática". Revista Auditoría, 1997,
13. GARCÍA BENAÚ, M.A., "Los precios internos de transferencia" Instituto de Planificación contable, 1985.
14. International Transfer Pricing in the Ethical Pharmaceutical Industry, Maurice Collins, IBFD, 1993.

15. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2004.
16. MARTÍN G., GONZALO. "La Imposición Directa en el Comercio Internacional", Garrigues & Andersen, 1999
17. REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador 2004.
18. RUIZ MARTÍNEZ, RAMÓN, Los precios de transferencia en la planificación internacional, Universidad de Sevilla
19. RUYMAN, ALAN. Negocios Internacionales: un enfoque de administración estratégica. Ed. Mc Graw-Hill, 1996.
20. SLATER, A.G. "International transfer pricing" Management Decisions. Junio 1977.
21. SOROS, GEORGE Y JEFF MADRICK, "La crisis financiera mundial", Política Exterior, No. 68, Vol. XIII, Madrid, marzo-abril 1999
22. SCHULMAN, J. "Transfer Pricing in multinational business" Ph. D. Dissertation. Harvard University 1966
23. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, loose-leaf, OECD Paris, 2001.
24. Transfer Pricing Strategy in a Global Economy, Pagan, Wilkie, IBFD, 1993.